



UNIVERSIDAD DE MURCIA
FACULTAD DE DERECHO

**Los Efectos del Transcurso del Tiempo para la
Administración en los Procedimientos
Tributarios**

D. Francisco de Asís García Sarabia
2016

UNIVERSIDAD DE
MURCIA



Los Efectos del Transcurso del Tiempo para la Administración en los Procedimientos Tributarios

TESIS DOCTORAL

D. Francisco de Asís García Sarabia.

Facultad de Derecho.

Área: Derecho Financiero y Tributario.

Dirección: Dra. D^a. Marta Marcos Cardona.

ÍNDICE

Introducción, interés y alcance de la investigación.	15
Capítulo Primero.- La relación entre el derecho y tiempo.	27
I. Introducción.	29
II. La eficacia de las normas tributarias en el tiempo.	32
A. Los dos ámbitos temporales de las normas.	35
B. La existencia en el tiempo de las normas tributarias.	40
1. La publicación tributaria.	48
2. La derogación tributaria.	55
a) Naturaleza y fundamento.	55
b) Caracteres y regulación.	60
C. El tiempo referido al contenido de las normas tributarias.	65
D. La separación de los dos ámbitos temporales de las normas.	74
1. La retroactividad normativa.	75
2. La ultractividad normativa.	78
E. Normas tributarias de carácter temporal.	78
III. El tiempo como límite del poder de la Administración.	81
A. La potestad legislativa.	86
B. La potestad tributaria.	104
C. La potestad sancionadora.	112
D. La potestad de revisión de oficio.	118
1. Actos nulos de pleno Derecho.	121
2. Actos anulables.	124
IV. Aproximación a las consecuencias del transcurso del tiempo en la actuación administrativa.	130
Capítulo Segundo.- Inactividad de la Administración.	139
I. Evolución histórica del pensamiento sobre la inactividad administrativa.	141
II. Concepto de inactividad administrativa.	147
A. Evolución de la idea de inactividad administrativa.	148
B. Las diversas clasificaciones de la actividad administrativa como punto de partida para la formulación del concepto de inactividad administrativa.	153
C. Definición de inactividad administrativa.	163

III. Naturaleza.	180
A. Pasividad.	180
B. Desviación de poder.	183
C. Acción legal omisiva.	192
D. La naturaleza privada de la inactividad.	193
IV. Clasificación de la inactividad administrativa.	197
V. La inactividad administrativa y los principios rectores del ordenamiento jurídico tributario.	207
A. El principio de legalidad.	207
B. La inactividad administrativa y los principios rectores del ordenamiento jurídico-tributario.	226
1. El principio de eficacia.	227
2. El principio de eficiencia.	230
3. La celeridad.	234
4. El principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.	237
5. Los principios de cooperación, colaboración y coordinación.	240

Capítulo Tercero.- Los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos. 245

I. La evolución de la inactividad de la Administración en la normativa tributaria.	248
II. Efectos de la inactividad administrativa en los procedimientos tributarios.	258
A. La relación entre la potestad tributaria de comprobación y la inactividad administrativa.	258
B. El procedimiento de Gestión tributaria.	261
1. La inactividad en las funciones de Gestión tributaria.	261
2. La caducidad en el procedimiento de Gestión tributaria.	266
a) Procedimiento de verificación de datos.	276
b) Procedimiento de comprobación limitada.	277
c) Procedimiento de comprobación de valores.	278
d) Procedimiento iniciado mediante declaración.	279
e) El procedimiento de devolución iniciado mediante auto-liquidación, solicitud o comunicación de datos.	280
3. Los insuficientes efectos de la caducidad para los contribuyentes: mecanismos de control.	284
a) La forma de la caducidad: una propuesta de mejora.	294
4. Cuestiones problemáticas sobre la caducidad.	304

a) Los efectos de la caducidad <i>pre</i> LGT 58/2003.	304
b) La necesaria declaración de caducidad.	307
c) El recurso o la reclamación económico-administrativa frente a la caducidad y la interrupción de la prescripción.	314
5. La confirmación del nuevo cómputo del plazo de caducidad de los procedimientos tributarios a la luz de la resolución del TEAC de 12 de marzo de 2015 y las SSTS de 29 de septiembre de 2014 y 15 de junio de 2015.	324
a) Resoluciones administrativas o judiciales que estiman en parte, sin entrar a conocer del fondo del asunto, con o sin ordenar la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula.	329
b) Resoluciones administrativas o judiciales estimatorias en parte por razones sustantivas o por razones formales.	330
c) Resoluciones administrativas o judiciales que estiman totalmente un recurso o reclamación anulándolo sólo por razones sustantivas.	335
d) La solución final: el nuevo cómputo de plazos de terminación de los procedimientos.	343
6. La prescripción en el procedimiento de Gestión tributaria.	357
a) Consideraciones generales y rangos distintivos de la prescripción.	357
b) El efecto extintivo de la prescripción en la LGT 58/2003.	363
c) El efecto automático de la prescripción: su aplicación de oficio.	395
d) El efecto irrenunciable de la prescripción.	398
e) La extensión de efectos de la prescripción.	409
C. El procedimiento de Inspección tributaria.	426
1. La inactividad tributaria en las funciones de Inspección tributaria.	426
2. La ausencia de caducidad en el procedimiento de Inspección tributaria.	427
a) El variable tratamiento normativo de la caducidad inspectora.	427
b) Principales cambios en las actuaciones y los procedimientos de inspección producidos con la Ley 34/2015 de modificación de la LGT.	441
c) Los efectos del incumplimiento de plazos en el procedimiento inspector.	450

d) La retroacción de actuaciones inspectoras: plazo en el que deben finalizar.	456
3. La prescripción en el procedimiento de Inspección tributaria.	488
a) Antes de la Ley 34/2015.	489
b) Después de la Ley 34/2015.	503
4. Cuestiones problemáticas sobre la prescripción.	516
a) Los efectos interruptivos de la prescripción de los recursos y reclamaciones económico- administrativas interpuestos por el contribuyente frente a la inactividad de la Administración Tributaria en sus funciones inspectoras.	516
b) Las acciones del contribuyente interruptivas de la prescripción de la actuación inspectora en procedimientos inactivos.	518
D. El procedimiento Sancionador tributario.	520
1. La independencia del procedimiento sancionador tributario.	520
2. Los efectos de la caducidad para iniciar el procedimiento sancionador.	527
3. Los efectos de la caducidad del procedimiento sancionador.	535
4. Los efectos de la caducidad en la tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos.	542
5. Los efectos de la prescripción de la acción para sancionar.	548
6. Los efectos de la prescripción en la recaudación de las sanciones.	558
a) La prescripción de las sanciones por inactividad de la Administración Tributaria en su facultad revisora.	560
E. El procedimiento de Recaudación tributaria.	564
1. La ausencia de caducidad en el procedimiento de Recaudación tributaria.	564
2. Los efectos de la prescripción en la recaudación.	567
F. El procedimiento de Recuperación de Ayudas del Estado que afecten al ámbito tributario.	568
1. Definición, naturaleza, tipos y características esenciales.	568
2. Caducidad y prescripción en el procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión.	569
3. Caducidad y prescripción en el procedimiento de recuperación en otros supuestos.	574

Capítulo Cuarto.- El silencio en el Derecho Tributario.	575
I. La obligación de resolver y la terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos.	577
II. La integración del silencio administrativo en el Derecho Financiero y Tributario.	583
III. Los efectos del silencio tributario.	588
IV. El silencio en los procedimientos tributarios.	601
A. El silencio en los procedimientos de Gestión tributaria.	602
B. El silencio en el procedimiento de Inspección tributaria.	612
C. El silencio en el procedimiento de Recaudación tributaria.	614
V. El fin de una cuestión problemática sobre el silencio negativo: el plazo para recurrir.	617
VI. El silencio tributario en la revisión de actos de la Administración Tributaria.	622
VII. La indiferente inactividad de la Administración Tributaria: la falta de consecuencias del silencio tributario.	624
VIII. La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por la inactividad.	629
Conclusiones.	635
Bibliografía.	655

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

AA	Actualidad Administrativa.
AEDAF/AEAF	Asociación Española de Asesores Fiscales.
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
AN	Audiencia Nacional.
AP	Audiencia Provincial.
Art.	Artículo.
Arts.	Artículos.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
BORM	Boletín Oficial de la Región de Murcia.
CA	Comunidad Autónoma.
CC.AA.	Comunidades Autónomas.
CC	Código Civil.
CE	Comunidad Europea.
CEE	Comunidad Económica Europea.
CEF	Centro de Estudios Fiscales.
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores.
CP	Código Penal.
Dir.	Director.
D. Ad.	Disposición Adicional.
DGT	Dirección General de Tributos.
DA	(Revista de) Documentación Administrativa
DT	Disposición Transitoria.
EM	Exposición de Motivos.
Fº. Jº.	Fundamento Jurídico.
IEA	Instituto de Estudios Administrativos.
IEF	Instituto de Estudios Fiscales.
Ilmo.	Ilustrísimo.
INAP	Instituto Nacional de Administración Pública.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
ISyD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.
LDGC	La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 34/2015	Ley, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Vigente hasta el 01 de Enero de 2016).
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (vigente hasta el 1 de Octubre de 2015).
LRBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.
LRJAP-PAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
LPAC	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
LOFGAE	Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.
LOTG	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.
op. cit.	Opiter cita.
p.	Página.
pp.	Páginas.
PJ	Poder Judicial.
RDA	Revista Derecho Administrativo.
RAP	Revista de Administración Pública.
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo.
RD	Real Decreto.
RDLe	Real Decreto Ley.
RDP	Revista de Derecho Público.
REA	Reclamación Económico-Administrativa.
REAF	Revista Española de Asesores Fiscales.
RGGIT	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
RGRST	Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.
RGRVA	Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de

	diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.
RIVA	Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
s/f	sin fecha.
ss.	siguientes.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
SSTS	Sentencias del Tribunal Supremo.
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
TC	Tribunal Constitucional.
TDEH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional.
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
TR	Texto Refundido.
TS	Tribunal Supremo.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.
UE	Unión europea.
vol.	Volumen.
VV.AA.	Varios Autores.

Introducción, interés y alcance de la investigación.

Desde la reforma en el año 2003 de la LGT 58/2003, de 17 de diciembre, y tras la reforma de la misma en virtud de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, las notas más relevantes que caracterizan nuestro Sistema Financiero y Tributario son una estructura y regulación compleja al afectar a un número elevado de contribuyentes y, la salvaguarda de sus derechos.

En efecto, desde su entrada en vigor, la LGT, ha sido objeto de varias modificaciones si bien la que ahora se implementa es la de mayor calado, afectando a diversas partes del texto legal, que encuentran su justificación en motivos de diversa índole como son: el reforzamiento la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario, prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración.

Todos estos objetivos podríamos sintetizarlos en uno sólo: mejorar, adaptar y completar la regulación del Sistema Tributario Español, haciéndolo más justo y eficaz.

Los dos pilares fundamentales sobre los que se sustenta éste en la actualidad consisten, por un lado, en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de dichos sujetos pasivos de impuestos, tasas y contribuciones especiales y, por otro lado, el control de dicho cumplimiento por parte de la Administración Tributaria.

Estas labores de cumplimiento y control, se manifiestan también bajo dos cauces de naturalezas tan diferentes como complementarias y necesarias, sin las cuales nuestro Sistema Tributario resultaría inviable. Estas son, en primer lugar, en virtud de los conocidos como elementos formales, concretados en una serie de modos y actuaciones materializados en los procedimientos, llevados a cabo por los órganos y entidades de derecho público del ámbito tributario, en la que se incluyen los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, todos ellos, en los términos establecidos en las leyes; y además, en segundo lugar, y como denominador común, los elementos temporales, pues todos ellos ocurren a lo largo del *tiempo* y, se encuentran sujetos a él en todos sus aspectos.

No es por lo tanto una obviedad efectuar una especial mención al papel fundamental que juega el tiempo en el ámbito tributario, tanto desde el punto de vista doctrinal, como práctico.

Como es sabido, en la relación tributaria, al igual que en todas las relaciones jurídicas de cualquier ámbito del ordenamiento jurídico español, el tiempo (o si se prefiere, su transcurso) en ocasiones puede producir o no, con independencia de la voluntad, es decir, por fuerza de Ley, consecuencias de muy distinta índole para todos los sujetos de derecho.

Sin embargo, pese a la importancia actual que puede intuirse *a priori* sobre la institución «tiempo» en los procedimientos de aplicación de los tributos, contrasta este hecho con la insuficiente y tardía regulación y construcción dogmática que de ella ha sido efectuada tradicionalmente en el ordenamiento jurídico tributario, pues se trata de una figura cuya evolución ha estado siempre anudada al orden jurídico privado, para ser poco a poco adoptada y adaptada en el ámbito del derecho público tributario.

Si bien es cierto que parece existir numerosa y excelente bibliografía sobre el tema, el presente trabajo de investigación tiene por objeto, tras el estudio y reflexión de los preceptos y criterios esenciales de la normativa en materia de procedimientos tributarios, la investigación jurídica acerca de, exclusivamente, las secuelas que genera un problema cierto que acontece en la realidad social tributaria, como es el derivado de los efectos que el transcurso del tiempo produce en la relación jurídica tributaria entre el contribuyente y la Administración en el seno de los distintos procedimientos tributarios regulados en el ordenamiento jurídico tributario español.

Concretamente, el objeto material de este trabajo se encuadra en el análisis de las consecuencias que se desprenden para la Administración Tributaria provenientes de las instituciones que la normativa prevé ante la propia quietud administrativa e, igualmente, las implicaciones que origina la inobservancia temporal del contribuyente, que, con carácter general, juntas atañen intrínsecamente a la relación tributaria existente entre ambos.

Por tanto, la finalidad de nuestro trabajo consiste en mostrar esta problemática social, haciendo partícipe al lector del interés y los obstáculos que la misma plantea, mostrándole las múltiples aristas de un tema que, a buen seguro, requerirá todavía el esfuerzo de varias generaciones de juristas para ser resuelto habida cuenta del constante avance doctrinal y jurisprudencial.

Son estas circunstancias cambiantes las que constituyen el mejor incentivo para el estudio de un tema clásico a la par que fundamental, y al mismo tiempo, tan presente en la realidad jurídico-tributaria actual, y ello, desde una perspectiva distinta como es, únicamente, la de los efectos del tiempo en los procedimientos tributarios reglados.

Así, en la elaboración de esta tesis, se ha partido del estudio de la institución y problemática general y más amplia, la inactividad administrativa, a fin de descender en nuestro análisis en los efectos en cada una de las instituciones que el Derecho Financiero y Tributario ha creado para resolver el problema del transcurso del tiempo en los procedimientos tributarios, evitando los análisis meramente descriptivos de los aspectos de cada una de ellas que sólo convertiría este trabajo en una glosa o comentario más de éstas que diluyera nuestro esfuerzo. Es, precisamente, la originalidad de no exponer meramente el estado de cada cuestión o institución, sino únicamente el examen de los efectos prácticos que el tiempo despliega en la relación

jurídico tributaria, la tarea en la que se han centrado nuestros esfuerzos investigadores.

Conviene aclarar en este momento que esta labor se ha efectuado diferenciando previamente en su seno, el Derecho Tributario sustantivo del procedimental y, a su vez, del derecho sancionador tributario. En consecuencia, se excluye el análisis directo del tema del resto de parcelas que integran el Derecho Financiero, significativamente a destacar el Derecho Presupuestario, sin perjuicio de la referencia al mismo cuando resulte oportuno (así, por ejemplo, en el análisis de la eficacia temporal de las modificaciones tributarias contenidas en las Leyes de Presupuestos).

La presente investigación es, en definitiva, un análisis funcional donde tienen cabida sólo las consecuencias jurídicas que produce la falta de operatividad de la Administración Tributaria unida o no a la inactividad del contribuyente, a la que el ordenamiento le encomienda en unas ocasiones, y en otras no, las relaciones establecidas en los procedimientos tributarios.

Este enfoque permite entrar en contacto directo con la realidad examinada de las secuelas de cada figura, ver sus límites y sus carencias, a fin de resolver las contingencias que en ellas se originan en los procedimientos tributarios, siendo un instrumento válido con el que examinar y explicar el resultado de la inactividad administrativa y, a la vez, entrever mejoras que sirvan a otros a comprender los problemas que plantea este fenómeno.

Para llevar a cabo su desarrollo, esta tesis se ha estructurado en cuatro bloques o capítulos:

Con el primero de ellos, se parte de los principales ejes que vertebran la relación entre el derecho y el tiempo. Pese a que pueda parecer que esta cuestión es a simple vista la menos compleja de todas, en absoluto es baladí, pues de ella surgirán numerosas problemáticas eminentemente prácticas entorno a qué, cuáles instituciones del Derecho Financiero y Tributario resultan oportunas y la razón de la idoneidad de éstas.

En él, hemos pretendido ofrecer una visión de conjunto de este binomio en el Derecho y, de forma individualizada, en nuestro Derecho Tributario, respetando uno de los objetivos esenciales del estudio que consiste en clarificar y sistematizar el contenido.

Esto nos ha impulsado a analizar de forma separada las dimensiones básicas que entre ambas instituciones (Derecho y tiempo) operan.

Por una parte, la interrelación del tiempo en el ordenamiento jurídico en el marco de las relaciones entre sujetos de Derecho. En un sentido propio, estudiaremos la eficacia de las normas en el tiempo, esto es, definir con precisión la dimensión temporal de las normas tributarias. Esta tarea equivale a ofrecer a través del estudio de la evolución de las principales consideraciones doctrinales al respecto, una visión actual de conjunto sobre la doble coordenada que el tiempo implica en el Derecho Tributario actual, puesto que, como es sabido, las normas jurídicas no sólo tienen una existencia determinada en el tiempo, sino que, a su vez, se refieren en su contenido a un determinado ámbito temporal, que es el de los hechos y situaciones sobre los que proyecta su función reguladora.

En su virtud, mantendremos una concepción existencialista de la norma tributaria entendida como pertenencia en un momento del tiempo al Sistema Jurídico, y ello, en el sentido básico que supone que dicha norma ha sido dictada, promulgada y publicada por la autoridad competente, desplegando sus efectos en un espacio temporal concreto (coincidente o no con el anterior). De dicha concepción nos serviremos para abordar el tratamiento que el ordenamiento tributario hace de esta cuestión.

Y, por otra parte, analizaremos la incidencia del tiempo en las facultades de la Administración. En ocasiones el tiempo es solamente una medida de duración de poderes, derechos y obligaciones, de acuerdo con el conocido aforismo latino *tempus non est modus constituent vel dissolventi iuris*. Otras veces, en cambio, el elemento temporal se convierte en un elemento constitutivo de tales categorías jurídicas. Tal punto de análisis es relevante, por cuanto la inactividad unida al transcurso del tiempo produce en unas ocasiones efectos automáticos, mientras que en otros casos la presencia de determinados intereses públicos, comporta una mayor atenuación en la producción de tales efectos. Es decir, estudiaremos la influencia del transcurso del tiempo en el ejercicio de las potestades administrativas teniendo en cuenta que no existe unanimidad ni doctrinal ni jurisprudencial a este respecto. Estableceremos cuáles son sus límites y las consecuencias.

El segundo capítulo, está dedicado al estudio general de la figura de la inactividad y/o inasistencia administrativa, para concretar hacia lo más específico. Con esta orientación hemos abordado el estudio de la contextualización, la naturaleza

y los fundamentos jurídicos en torno a la figura de la quietud administrativa (activa o pasiva, general o específica, de hecho, de derecho y/o de no derecho), a través del cual llegaremos a una propuesta propia en la que definiremos su concepto y catalogación a través de la clasificación por tipologías.

Así, por medio del análisis de los diferentes tipos de inactividad administrativa, podremos constatar y entender a lo largo de nuestro trabajo los diferentes efectos y distorsiones que se producen con la introducción de ésta misma figura, esto es, la ausencia de actividad por parte de la Administración en el tiempo en cada una de las principales figuras que la regulan (aunque no siempre como veremos) en el seno de los procedimientos tributarios.

Incluiremos la evolución de la regulación e interpretación de los efectos de esta problemática a lo largo del tiempo, comprobando si estos han sido entendidos e interpretados por los órganos jurisdiccionales y la doctrina siempre de una manera uniforme o si, por el contrario, ha habido una interpretación heterogénea de las consecuencias que se derivan de esta cuestión, pudiendo adelantar ahora que es, precisamente, esta falta de unanimidad en el tratamiento de las distorsiones que ocasiona el tiempo en el derecho una de las causas principales de que sus efectos no sean firmes o tan siquiera coincidentes.

Es pertinente advertir que, si bien es cierto que los estudios diacrónicos serán un constante punto de referencia a lo largo de nuestro trabajo, no es menos cierto que éstos nos resultaran siempre imprescindibles, pues su uso dista mucho del inútil acopio cronológico sobre ellos, sino que su función es, precisamente, la de facilitar la comprensión por medio de la observación global de la evolución en el tiempo de los efectos previstos en el ordenamiento jurídico-tributario para el transcurso del mismo ocasionados por la inobservancia, voluntaria o involuntaria, de la Administración Tributaria.

Además, trataremos de examinar en este punto como el factor tiempo unido a la quietud administrativa interfiere en la seguridad jurídica de los contribuyentes inmersos en los procedimientos tributarios, cualesquiera que fuesen, ya que, en la práctica, la pasividad no sólo lleva a ralentizar su terminación en un tiempo no razonable que frustra las expectativas de los contribuyentes que están implicados, sino que también vulnera los principios fundamentales del ordenamiento jurídico que los regulan, aún cuando, ciertamente, son numerosos los instrumentos de los cuales dispone el propio legislador para evitarlo.

Por tanto, debido a que la inactividad administrativa, en su campo normal de operatividad, genera efectos sustantivos y no meramente procedimentales, abordaremos también la alteración que esta inactividad produce sobre dos de los principios rectores del orden tributario destacados por su capital importancia en los procedimientos tributarios, estos son, el de legalidad y el de celeridad en las labores administrativas, este último, -la celeridad- encarnada en las figuras de la eficacia y la eficiencia como garantías fundamentales derivadas del mismo.

Sin embargo, no sólo los efectos del transcurso del tiempo unido a la inacción de la Administración Tributaria se manifiestan en la relación jurídica con el contribuyente, es decir, entre ellos o respecto de los procedimientos tributarios en los que puedan intervenir, sino que hay otras figuras que del mismo modo manifiestan inactividad administrativa con consecuencias que surgen, y que también desplegarán sus efectos exclusivamente para la Administración.

Dicho de otro modo, hay otras cuestiones en conexión no exclusivamente con los derechos y garantías de los administrados (en particular, como contribuyentes), que guardan relación con distintos ámbitos funcionales en los que la inactividad administrativa produce diversos efectos, entre otros, la arbitrariedad y la distorsión en los principios de cooperación, colaboración y coordinación.

Como se ha expuesto, la inactividad de la Administración Tributaria tal y como se configura, o no, en nuestro ordenamiento, no solamente ciñe su ámbito usual a la falta de operatividad que se originará estrictamente en los procedimientos tributarios cuando deben ejercitarse potestades administrativas pero estas no suceden, estando legitimados los contribuyentes para dar cuenta de ellas, sino que además, por ejemplo, puede entenderse como un instrumento útil con otras funciones muy diversas tales como el propio control jerárquico que permite a los órganos superiores que conforman la estructura organizativa de la Administración Tributaria corregir a través de sus mecanismos, determinados comportamientos *cuasi* patológicos de los órganos inferiores, siempre justificada esta facultad en que la ejecutividad de los actos administrativos respondan al interés público (no necesariamente colectivo, evidentemente).

Del mismo modo, puede servir como forma de garantizar la protección de los bienes cuya titularidad se atribuye a la Administración al impedir a los particulares adquirir facultades por el mero transcurso del tiempo y, sobre todo, puede instrumentarse oficiosamente la inactividad administrativa como un mecanismo de simplificación administrativa, y decimos oficiosamente, ya que es sabido que,

oficialmente, esta posibilidad está vedada por el ordenamiento jurídico al estar configurada como una situación de ilegalidad o de incumplimiento de deberes asignados.

Con base en esta conceptualización, se ha abordado el estudio de los efectos del transcurso del tiempo para la Administración en los procedimientos tributarios, y más concretamente, los efectos derivados de su falta de actuación en el plazo de tiempo previsto para cada una de las instituciones reguladoras de la quietud administrativa, en el tercer bloque de contenidos.

A este respecto, al objeto de estudiar y extraer los efectos de la inactividad administrativa, se ha estructurado este capítulo en función de cada una de las principales instituciones a través de las cuales se proyectan los efectos del transcurso del tiempo sobre cada uno de los procedimientos tributarios establecidos en nuestra legislación tributaria.

Es decir, a efectos metodológicos, el escenario en el que nos adentraremos para el estudio de esta pasividad administrativa será la comprensión de las múltiples consecuencias que se desprenden de cada una de las instituciones reguladas por el ordenamiento tributario, incardinadas en todo caso en los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos y que, fundamentalmente son: la caducidad y la prescripción.

En concreto, nos centraremos en el análisis de las previsiones normativas del incumplimiento por parte de la Administración Tributaria de sus obligaciones de dar o hacer o, su cumplimiento tardío, y ello, en cada uno de los procedimientos que median las relaciones entre la Administración Tributaria y los administrados en su condición de contribuyentes, destacando cuando sea menester sus incoherencias y vicisitudes al efecto, intentando no caer tanto en la confusión terminológica como en el afán de encasillamiento conceptual de cada institución con su plazo de inactividad, pues ello distorsionaría el análisis del régimen jurídico que el ordenamiento ha asociado a los efectos de cada una de ellas. Pero sobre todo, analizaremos la posición jurídica en la que queda retratado el contribuyente, al objeto, y con el ánimo, de redundar en un fortalecimiento futuro de sus garantías procedimentales en lo que al tiempo de la Administración Tributaria se refiere, efectuando a tal fin algunas propuestas de *lege ferenda*.

Y ello, tanto para las actuaciones administrativas que tuviesen su origen bajo la vigencia de la LGT 58/2003, como para las actuaciones que se desarrollen tras

la entrada en vigor de la Ley 34/2015 que la modifica, a partir del 12 de octubre de 2015.

Con el análisis de las figuras previstas por la normativa tributaria en cada uno de los procedimientos de aplicación de los tributos (gestión, inspección, sancionador, recaudación e, incluso, en el de recuperación de ayudas del Estado de carácter tributario, recientemente introducido tras la mencionada reforma legislativa), podremos constatar también la evolución y transformación de la regulación jurídica de las consecuencias jurídicas de la inactividad tributaria o actuación tardía de la Administración Tributaria así como los efectos y distorsiones en cada una de ellas. Por tanto, al esfuerzo por recoger la evolución de su regulación normativa y práctica tributaria, a contener los aspectos más controvertidos ocasionados por la falta de actuación unida al transcurso del tiempo en la esfera económico-administrativa y, para plantear el análisis de las consecuencias que se desprenden a la hora de resolver los problemas prácticos de gran repercusión que se ven afectados por la legislación y la jurisprudencia, se encamina esta tercera parte.

Una vez analizados los efectos provenientes de la pasividad administrativa, en el cuarto bloque de contenidos, hemos llevado a cabo un estudio de aquellos aspectos de la quietud de la Administración Tributaria, por el incumplimiento de la obligación de resolver, que no se escapan al control normativo a través del silencio administrativo. Y, del mismo modo, también hemos señalado aquellos casos de inactividad que sí han escapado a control normativo, voluntaria o involuntariamente así regulado por el legislador, es decir, la falta de regulación de previsiones normativas sancionadoras de inactividad administrativa en ciertos momentos de los procedimientos tributarios y que, de facto suponen una clara manifestación de desequilibrio de la relación jurídico-tributaria que se encuentra íntimamente relacionada con el abuso de Derecho.

El elemento fundamental de esta parte de la investigación jurídica consistirá en recurrir en la medida de lo posible a la jurisprudencia recaída sobre el tema para contrastar la aplicación práctica de la ausencia de los mandatos contenidos en el ordenamiento, con aquellas soluciones que entendemos más adecuadas y, al mismo tiempo, permite a través de un análisis casuístico una mayor aproximación a la problemática y realidad subyacente.

Ello supondrá, en algunos casos, confirmar la ausencia de regulación normativa al respecto y posicionar la situación de desamparo en la que queda sumido el contribuyente ante la inactividad administrativa (mantenidas incluso tras la reforma

de la LGT por la Ley 34/2015) y, en otros casos, especificar y concretar el sentido de una norma tributaria abstracta y genérica. Pero, en cualquiera de los casos contemplados, a fin de llegar a soluciones correctas, es decir, aquellas que entendemos justas sin forzar el sentido de las instituciones existentes, intentaremos dar lugar a resultados más claros en el interior de nuestro ordenamiento jurídico tributario.

En esta última tarea, nos resultará indispensable el empleo de las técnicas metodológicas de la *lógica* y la *analogía* pertenecientes a la Teoría General del Derecho, mediante las cuales, trataremos de encontrar una identidad de razones con los efectos de la ausencia de actividad de la Administración Tributaria, ayudados tanto por la doctrina, como por la jurisprudencia y, apoyados en el mismo Derecho Positivo, que nos permita sostener una cadena lógico deductiva sobre la que descansen nuestras propias conclusiones ante los efectos producidos por estos “otros” sucesos de inactividad administrativa.

Por tanto, algunas veces, lo que se pretenderá será intentar sustituir o paliar los efectos que produciría la inactividad administrativa, en muchos casos lesivos para sus destinatarios, los contribuyentes, por unos efectos previstos directamente por la legislación que ya resulta aplicable (existente, aunque no necesariamente perteneciente al ordenamiento jurídico-tributario), que vendrían a asimilar la situación creada con la que produciría una actuación expresa de la Administración Tributaria. Las dificultades surgen cuando se pretende aplicar a todo tipo de inactividad respuestas jurídicas idénticas. Esta aplicación indiscriminada puede ocasionar problemas por cuanto las distintas formas de actividad que pretenden sustituirse no se corresponden con los mecanismos y efectos previstos en la legislación aplicable.

Para concluir este capítulo, estudiaremos la inactividad administrativa desde la perspectiva de la inejecución de la Administración Tributaria de sus propios actos, ya sean constitutivos de derechos a su favor u obligaciones (es decir, actuaciones en favor del contribuyente) pero que, en cualquier caso, carecen de consecuencias jurídicas y la opción del contribuyente para exigir responsabilidad patrimonial a la Administración Tributaria.

Así pues, llegados a este punto, entendemos que lo más propicio para justificar el por qué y cuál es el sentido de este trabajo, es interés y el carácter eminentemente práctico y de actualidad que hasta ahora se intuye, destacando, por consiguiente que, tanto los problemas jurídicos, como las hipótesis de reconvención,

revisión o cambio que se formulen para dar solución a la pasividad administrativa, constituyen el cuerpo de este estudio.

Con estas páginas y reflexiones previas, la presente investigación tiene la voluntad de ofrecer una radiografía fehaciente de los efectos que se producen en la relación jurídico tributaria existente entre el obligado tributario y la Administración gestora, inspectora, recaudadora y sancionadora, que se manifiestan por la inobservancia temporal de estos sujetos que intervienen en los procedimientos tributarios ante la voluntad activa prevista (o no) en la normativa tributaria de nuestro ordenamiento.

Han sido los efectos de esta mala Administración una cuestión que ha merecido la atención destacada de la doctrina y de la jurisprudencia, a través de la denuncia en la literatura científica tributaria de actos concretos en cuanto a las consecuencias de algunos comportamientos activos de la Administración Tributaria, pero en cambio, no son frecuentes la realización de estudios generales de esta patología de la actuación administrativa de carácter omisivo que se extiende sobre todos los sectores materiales de la Administración Tributaria y con las manifestaciones más diversas.

En este sentido, y con el fin de dotar a la comunidad tributaria de un trabajo de investigación jurídico que, además de su interés académico, pretende contribuir a esclarecer las distintas dimensiones prácticas sobre las que este hito tributario se manifiesta, se presentan las novedades y aportaciones en el campo de los procedimientos tributarios en el ordenamiento jurídico español, deseando haber detectado las principales debilidades y carencias normativas y las consideraciones y propuestas más adecuadas al respecto para su detección, control y prevención, así como reflejar el trabajo de formación e investigación realizado y el análisis de las conclusiones que se han experimentado en el ámbito tributario en la defensa oral ante ese Tribunal de Tesis Doctoral en la Universidad de Murcia.

Para concluir, y de contar con la aceptación y el cumplimiento de los fines investigadores en relación a las sugerencias obtenidas por parte del citado Tribunal para su mejoría, es deseo de su autor, la difusión, promoción e incorporación de las novedades científicas alumbradas o aún en gestación que sean de interés, al hilo de esta Tesis Doctoral.

Capítulo Primero.

La relación entre derecho y tiempo.

I. Introducción.

Desde antaño, y de forma común para la mayoría de las ramas consideradas tradicionales de la ciencia del derecho, ya sea en la esfera de lo público o de lo privado, las primeras instituciones que tuvieron en cuenta la regulación y la construcción dogmática del binomio existente entre derecho-tiempo provienen en todo caso del Derecho Clásico. En efecto, podríamos catalogar a las civilizaciones romana y griega como aquellos lugares en donde se dotó por primera vez al tiempo de su juridicidad.

Es decir, en donde el tiempo se vinculó al derecho para siempre, constituyendo un nuevo ente que, desde entonces consideramos, fuera de toda duda, como indisoluble.

Así, basta recordar que ya PLATÓN, en sus diálogos con SÓCRATES, señalaba muy significativamente que “*cuando dictamos Leyes, lo hacemos con la*

*finalidad de que sean útiles para el tiempo venidero, para el futuro*¹. Sin que esta sintonía se haya visto alterada en la actualidad².

La razón de ser de esta unión entre derecho y tiempo radicaba entonces, al igual que hoy día, en la propia vida cotidiana, pues ésta se hallaba repleta de supuestos en los que el tiempo incide en ella produciendo consecuencias jurídicas de muy diversa índole y magnitud en cualquier ámbito. Dicho de otro modo, cada uno de ellos, resultaban, y resultan, mutuamente intrínsecos.

A título de ejemplo, cabe destacar por su claridad y popularidad en aquel tiempo, el carácter temporal de las tradicionales acciones honorarias³, o los aforismos latinos, ociosos por lo conocidos, que de estas se desprendieron y que han perdurado hasta la actualidad constituyendo reglas básicas en el actual derecho privado, y, particularmente, en los derechos reales de garantía. Tales como, “*longa temporis possessio*” (que concedía la propiedad por posesión pública continuada) o “*prior in tempore potior in iure*” (cuyo significado es, en realidad, en sí mismo una implicación jurídica consiste en que el primero en el tiempo es el más fuerte en derecho, o tiene un derecho preferente frente al resto)⁴.

¹ Vid., PLATÓN, *Diálogos. Obra completa*, vol. V: Theaetetus y Parménides, Ed. Gredos, Madrid, 2003, pp. 177 y 178. Obra que, recordemos, trata sobre la naturaleza y el sentido del saber y, para ello, entre otras, se vale del derecho como herramienta fundamental. Existe una gran proximidad estilística y temática entre el *Theaetetus* (también conocido como *Teeteto*) y el *Parménides*, por lo que se cree que ambos diálogos habrían sido escritos entorno al año 368 a.C. o, incluso, de forma simultánea (pues PLATÓN, en su diálogo *Parménides*, relata que, acompañado de su discípulo ZENÓN DE ELEA, PARMÉNIDES visitó Atenas cuando tenía aproximadamente 65 años de edad y que, en tal ocasión, SÓCRATES, entonces un hombre joven, dialogó con él. Vid. *Supra*. PLATÓN, diálogo *Parménides*, p. 127. Si bien, como se dice en esta obra, las edades hacen (apenas) posible un diálogo entre ambos.

² Vid. ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, J. M., “El Derecho y el sentido del Tiempo”, *Revista de Actualidad Jurídica*, nº 455, 2000, p. 1. Quien asegura que “*El Derecho nunca ha sido ajeno al valor del tiempo*” (referencia westlaw nº BIB 2000/1346).

³ Por regla general, tienen tal carácter las acciones honorarias, salvo las que derivan del Derecho Civil, como la *actio pauliana*, *fructi manifesti* y *actio hypothecaria*, frente a las civiles, que eran perpetuas, a excepción eso sí de la *actio depensi* y la querrela *inofficiosi testamenti*. Vid. DÍAZ BAUTISTA, A., *Manual de Derecho Romano*, volúmenes I y II, Ed. Diego Marín, Murcia, 2013, lección 13.

⁴ Popular lema entre los Registradores de la Propiedad de España.

Por tanto, podríamos decir, sin lugar a dudas, ni miedo a la equivocación, que la existencia de este binomio entre derecho y tiempo es fruto de la necesidad del hombre desde que surgió la organización social y la vida en comunidad regulada, cívica o racional.

Y es que, no es difícil entender que, ya que el derecho nace, crece, se reproduce y muere en el tiempo como expresión de la realidad económica y social siempre cambiante que nos rodea, es indiscutible que de igual forma el tiempo encuentra en el derecho su propia dimensión y su medida⁵. O lo que es lo mismo, el derecho se produce en el tiempo y el tiempo otorga derechos. No cabe concebir uno sin el otro.

Por ello, afirmar que el tiempo, o su transcurso, producen consecuencias jurídicas en el marco de las relaciones entre los sujetos de derecho, sea cual sea el ámbito del ordenamiento que se ocupe de la regulación de dichas relaciones, constituye una obviedad que no necesita mayores aseveraciones. Lo que conlleva que los poderes públicos reguladores del derecho otorguen a los ciudadanos de una respuesta sobre los efectos del tiempo en el derecho y, además, que esta respuesta sea en tiempo.

A este respecto, es claro también que en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario, como parte integrante del ordenamiento jurídico general, tales afirmaciones son perfectamente aplicables.

Esto es, afirmar que existe una relación o un nexo constitutivo entre el Derecho Financiero y Tributario y el tiempo es una intuición que deducimos de manera casi inmediata, bien sea referida a un tiempo pasado, o bien, referida a un tiempo que está por venir, y ello, ya sea con consecuencias para un tiempo pretérito o para un tiempo presente o futuro e, incluso, cuando estos efectos repercutan en uno o

⁵ Vid. MANTERO SÁENZ, A., “El tiempo: los plazos y el derecho intertemporal”, *Revista Jurídica General*, n° 28, febrero, 2004, pp. 101 a 110. Para quien el tiempo en el Derecho constituye una cuarta dimensión autónoma e independiente al resto cuya manifestación y efectos es independiente a todas las demás dimensiones del Derecho.

en varios sujetos intervinientes o no en las relaciones regladas en el marco del Sistema Tributario Nacional⁶.

Sin embargo, mucho menos inmediata y, particularmente compleja, es la determinación de ese nexo entre ambas figuras y, lo que es más importante aún, qué consecuencias trae consigo. Es decir, resolver ¿cómo se da esa relación bidireccional?, ¿cuál es el sentido de su reciprocidad? y ¿qué consecuencias tiene para los sujetos en ellas intervinientes?, son cuestiones que no son tan fáciles de comprender en el marco de las relaciones jurídicas imperantes ante el tiempo y el derecho.

Para responder a estos interrogantes, es preciso señalar que el factor tiempo no es un factor novedoso, sino que ha sido un elemento constante que los sucesivos ordenamientos jurídicos de todas las materias siempre han tenido presente, por el contrario, sus respuestas y tratamiento han ido variando con el transcurso del mismo (del propio tiempo).

Por lo tanto, será la resolución de estas tres últimas cuestiones en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, las que centrarán el comienzo de nuestro estudio por su repercusión venidera en los procedimientos tributarios que regulan las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes como sujetos pasivos administrados (en la generalidad de los casos), así como en las instituciones fundamentales a través de las cuales se proyectan los efectos del transcurso del tiempo.

II: La eficacia de las normas tributarias en el tiempo.

De lo expuesto hasta ahora, puede decirse que el conjunto del ordenamiento jurídico regulador de la vida cotidiana en todos sus ámbitos, forma

⁶ Entendemos que, acertadamente, DE COSSIO, A., *Instituciones de Derecho Civil*, vol. I, Ed. Alianza Universal, Madrid, 1975, pp. 193 a 197, considera las relaciones jurídicas como vínculos entre dos o más personas –y de igual manera también la Administración Pública, añadiríamos nosotros a los efectos del presente trabajo de investigación- que se encuentran sometidas a la Ley del tiempo en el que transcurren. Todas ellas nacen, se desarrollan y mueren en un acontecer temporal, ya que son fenómenos históricos pertenecientes a un mismo momento, dice este autor.

parte de la historia del derecho y que, además, tiene su propia historia en el derecho⁷. De esta afirmación se desprende que el derecho tiene un carácter marcadamente dinámico.

Eso sí, puede observarse como la existencia de todas las normas pertenecientes a cada sistema jurídico en todo caso han estado, y están, limitadas por dos componentes comunes. Que son:

- En primer lugar, el espacio físico en el que éstas discurren o en el que resultan aplicables, comúnmente conocido como jurisdicción territorial o territorio de aplicación⁸, del cual no conoceremos en la presente investigación por razones evidentes de objeto de estudio;
- Y, en segundo lugar, aquel del que venimos hablando hasta ahora, esto es, el momento en el que estas normas acontecen, es decir, el tiempo, pues en dichos instantes observaremos cómo se da la cambiante relación de este binomio y cuáles son sus consecuencias.

Estas afirmaciones puede constatar, más aún en si cabe, en el campo del Derecho Financiero y Tributario, que parece estar especialmente abonado a los conflictos jurisdiccionales⁹ (o de aforamiento) y de derecho temporal (aunque a veces resulta también intemporal), debido a su extraordinaria mutabilidad y adecuación a las circunstancias sociales y políticas cambiantes e imperantes en cada instante que requieren de un preciso tratamiento legislativo. Valga como muestra de ello, la extensa producción normativa de la que hemos sido testigos en los últimos años en materia de política fiscal, que se ha llevado a cabo por los sucesivos poderes legislativos en el gobierno nacional y, muy especialmente, por parte de todos los

⁷ Sobre la temática del derecho como fenómeno histórico y la concepción de cada sistema jurídico que ha imperado en una fase determinada en la historia del hombre racional, es reiterada por toda la doctrina la obra de (vid.) HUSSERL, G., *Recht und Zeit (Fünf rechtsphilosophische Essays)*, Ed. Vittorio Klostermann, Frankfurt (Alemania), 1955, pp. 10 a 27.

⁸ Ocioso por lo conocido es el el acrónimo tributario TAI, cuyo significado es territorio de aplicación del impuesto.

⁹ Por ejemplo, las numerosas y continuas problemáticas surgidas a la luz de impuestos indirectos como el IVA o, la actual (en cuanto a su publicidad) problemática en relación a la elusión de rentas y patrimonio en paraísos fiscales.

autonómicos, tras la situación de crisis económica y financiera acontecida a escala internacional¹⁰.

Esta capacidad de adaptación, demostrada, hace que el tiempo encuentre también reflejo en el derecho que es por naturaleza transitorio, y ello, hace que tenga aplicación en las particularidades de cada caso, que no sólo se agotan en el ámbito de las normas generales del ámbito fiscal, es decir, en su disposición y regulación, sino también en los actos de aplicación jurídica que de él se desprenden, como son, en primer lugar, lo propios actos de los obligados tributarios y, en segundo y lugares posteriores, los consecuentes actos administrativos, las resoluciones, los recursos y, como no, las sentencias de los Tribunales de Justicia. Todos ellos existen en el tiempo y producen efectos, dando vida en el presente a hechos y normas pertenecientes al pasado, pero pudiendo ser, a su vez, en el futuro, modificados, sustituidos o anulados con ningún efecto o con nuevos efectos.

¹⁰ Así, al igual que ocurre en la mayoría de ordenamientos comparados, la regulación fiscal que nuestro Estado dispensa discurre principalmente por dos caminos. En unas ocasiones, por una vía directa o vía del gasto público (entendida como gasto directo previsto de forma expresa en las partidas presupuestarias, bien generales o bien autonómicas o locales), y, en otros casos, por medio de la regulación de la vía del gasto indirecto, también conocida como vía de los ingresos públicos, pues en este último caso, las medidas que aquí se toman han de entenderse como una minoración de los ingresos presupuestarios que son previsibles y, por tanto, en realidad, suponen la generación en última instancia de un gasto fiscal.

No obstante, es preciso tener presente que estas medidas fiscales que acaban de referirse no son las únicas que la Hacienda Pública adopta para los administrados, es más, ni tan siquiera son las más importantes desde el punto de vista cuantitativo en el global del presupuesto central. De igual modo, junto a estas medidas fiscales, encontramos otras medidas tributarias que se ponen de manifiesto mediante el desarrollo de otras políticas pertenecientes a ramas distintas del ordenamiento jurídico, que sin guardar una dependencia directa tributaria o fiscal, si que están vinculadas con nuestro Sistema Tributario. A señalar por su notoriedad, las políticas sociales y culturales, laborales, de previsión, de tratamiento y las de rehabilitación e integración, de educación,... Que si bien es cierto que aparentemente no están revestidas del mismo carácter fiscal inmediato que las que acaban de exponerse, no es menos cierto que todas ellas están construidas empleando distintos instrumentos tributarios puestos a su servicio para hacerlos factibles, lo que les confiere un carácter marcadamente “extra” fiscal a tener en cuenta.

Dichas medidas emplean técnicas reductoras y desgravatorias sobre los tributos (impuestos, tasas y/o contribuciones especiales) que recaen en estos ámbitos, a fin de beneficiar fiscalmente a aquellas personas que las demandan en el disfrute efectivo de los derechos otorgados y favorecer su efectiva realización.

Por todo lo dicho y, a la vista de los casos anteriores, podemos concluir que la eficacia jurídica en el tiempo de las normas jurídico tributarias que regulan las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, adquiere un significado autónomo, que trasciende más allá del contenido de las mismas y del instante en el que éstas se producen.

Por tanto, el denominador común para analizar la dimensión temporal de las normas jurídicas, y en el que consideramos preciso anclar el punto de partida de la relación entre las normas y el tiempo, es su relación recíproca, a fin de sentar las bases sólidas para el análisis de las consecuencias jurídicas que surjan *a posteriori* de las conexiones entre el Derecho Financiero y Tributario y el tiempo producidas por el transcurso de éste último.

A. Los dos ámbitos temporales de las normas.

La primera referencia comúnmente mantenida desde la Teoría General del Derecho en sede de aplicación temporal de las normas jurídicas -y en particular, de las normas tributarias, a las que atañe nuestro estudio-, es en relación al momento temporal en el que éstas existen.

En efecto, el tiempo no solamente actúa como imagen móvil en la medida en que sobre él, o por su transcurso, se distribuyen las normas de derecho que son creadas sucesivamente, sino que al mismo tiempo (valga la redundancia), el hecho de poder posicionar las normas en un instante del tiempo, nos posibilita a su vez para fraccionar y aislar la aplicación del tiempo en cualquier ordenamiento jurídico y para un momento concreto del tiempo.

De este modo, debe distinguirse que las normas jurídicas tienen una existencia determinada en el tiempo, es decir, existen por un tiempo específico en él. En otras palabras, su duración en el tiempo se prevé determinada, por lo menos, desde su nacimiento, pues como se ha dicho ya, las circunstancias cambiantes previsiblemente obligarán a su mutación y/o ulterior adaptación.

Pero no sólo eso, sino que junto a este elemento, aunque en un plano conceptual completamente distinto al anterior, dichas normas jurídicas se refieren en su contenido a un determinado espacio de tiempo o ámbito temporal concreto que les afecta. Es en este último aspecto donde el tiempo es susceptible de proyectar su

función reguladora sobre los hechos y situaciones jurídicas constitutivos o no de situaciones regladas.

Todo ello introduce una doble coordenada temporal en el estudio de cualquier norma jurídica¹¹, que no es sino la clásica distinción en nuestra doctrina entre dos estadios claramente diferentes: de un lado, el intervalo de tiempo durante el cual la norma jurídica existe como tal formando parte de una determinada Ley, un Decreto o un Reglamento o cualquiera otra que se precie; y, de otro lado, el ámbito temporal que afecta a los casos en los que la norma en cuestión se refiere en su contenido, o lo que es lo mismo, el momento del tiempo al que se refieren sus directrices.

Con el propósito de acercarnos a una delimitación entre estos ámbitos y, con carácter previo al desarrollo de cada uno de ellos, que será el eje de nuestro análisis en el desarrollo del presente apartado, nos resulta obligatorio considerar con carácter previo la evolución dogmática que ha tenido lugar acerca de esta diferenciación entre los dos ámbitos temporales de las disposiciones jurídicas que en la actualidad es incuestionable.

Pues bien, fue en 1950 cuando por primera vez ENGISCH distinguía con claridad entre el *aspecto ontológico* y el *aspecto lógico* de las relaciones entre el tiempo y el derecho¹². Hasta dicha fecha, para la doctrina, ambos formaban un sólo ente jurídico indisoluble para el que ni siquiera se contemplaba su separación en su mero estudio, ambas figuras eran sólo una. La concepción del derecho en el tiempo era indiferente, la misma, de la del tiempo al que se refería el derecho. Con esta nueva concepción introducida por ENGISCH no sólo se produce la primera disociación entre dichas figuras, sino que se crea en el derecho (o para el derecho) un marco de análisis independiente sobre los predicados del significado del tiempo en el derecho y, lo más

¹¹ Al margen de la Teoría General del Derecho, también encontramos estudios acerca de esta doble coordenada en las relaciones entre el tiempo y el Derecho. Así, por ejemplo, en el ámbito constitucional, *vid.* PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht (verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung)*, Ed. Duncker & Humblot, Berlin (Alemania), 1981, pp. 301, 302 y 303.

¹² *Vid.* ENGISCH, K., *Vom Weltbild des Juristen*, Ed. Carl Winter Universität, Heidelberg (Alemania), 1950, p. 69, citado por HERNÁNDEZ MARÍN, R., “*El principio de irretroactividad*”, en VV.AA., *Jornadas de estudio sobre el Título Preliminar de la Constitución*, vol. V, Ed. Ministerio De Justicia, Madrid, 1988, p. 3.294.

importante, ello se produce al margen de los límites y restricciones con los que hasta entonces se contaba.

Pese a esta primera sucinta división conceptual, por lo escueto de su enfoque, posteriormente se constituyó lo que serían las bases de una novedosa teoría que continuaría desarrollándose a lo largo de los años venideros y, más fervientemente, en la década de los ochenta, gracias a los estudios de los profesores WIELINGER, WINKLER y, en el interior de nuestras fronteras, esto es, para nuestra doctrina, los profesores ALCHOURRÓN, BULYGIN y HERNÁNDEZ MARÍN¹³.

Como decimos, a ellos debemos prácticamente la totalidad de los avances acontecidos en este ámbito y, como no podía ser de otra manera, brevemente señalaremos aquellos aspectos que hemos considerado más relevantes de la investigación de cada uno de estos autores (y, aunque no de forma necesariamente cronológica, sí que serán relatados atendiendo al orden conceptual que hemos considerado más adecuado).

¹³ En la doctrina austriaca, sobre la temporalidad del Derecho, destacamos indiscutiblemente el trabajo del profesor WIELINGER GERHART “*Die Zeit als Rahmen der Existenz und als Inhalt von Rechtsvorschriften*”, que podemos encontrar en la obra de los profesores WINKLER, G. y SCHILCHER, B. (coordinadores), *Gesetzgebung*, Ed. Springer, Wien (Alemania) - New York (Estados Unidos), 1981, así como la posterior obra en solitario del profesor WINKLER, *Zeit und Recht (kritische Anmerkungen zur Zeitgebundenheit des Rechts und des Rechtsdenkens)*, Ed. Springer, Wien (Alemania) - New York (Estados Unidos), 1995, pp. 154 a 156.

En nuestra doctrina, puede citarse el completo análisis efectuado por el profesor HERNÁNDEZ MARÍN, en sus trabajos sobre el tema “El principio de irretroactividad”,... *op. cit.* y, en su monografía *Introducción a la teoría de la norma jurídica*, 1ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid – Barcelona, 1998 y, 2ª edición, 2002, pp. 431 a 557. Y, también, por GARZÓN VALDÉS, E., *Spanische Studien zur Rechtstheorie und Rechtsphilosophie*, Ed. Duncker & Humblot, Berlin (Alemania), 1990, pp. 87 a 98.

El tratamiento de esta distinción desde el prisma de la Teoría General del Derecho se debe, fundamentalmente, a las aportaciones de los profesores ALCHOURRÓN C. E. y BULYGIN, E. Todas sus obras son, según VON WRIGHT, probablemente constituyen la contribución más importante de estos autores a la teoría de las normas (*vid.* VON WRIGHT, G., *Prólogo* en ALCHOURRÓN, C. E. Y BULYGIN, E., *Análisis lógico y Derecho*, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991, p. 13). Particularmente, puede verse BULYGIN, E., “Time and Validity”, *Deontic Logic, Computational Linguistics and Legal Information Systems*, Ed. North Holland, Amsterdam (Países Bajos) - New York (Estados Unidos) - Oxford (Estados Unidos), 1982, (traducción en ALCHOURRÓN, C. E. y BULYGIN, E., *Análisis lógico y Derecho... op. cit.*, 1991), pp. 195 a 214. Y más recientemente, puede observarse BULYGIN, E. y MENDONCA, D., *Normas y sistemas normativos*, Colección Filosofía y Derecho, Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona, 2005.

Así, de la extensa obra del profesor WIELINGER, es imprescindible destacar la perspicacia con la que traduce la distinción teórica que solamente se tenía hasta 1981 (fecha de la autoría de su obra) entre, lo que él llama “*marco de la existencia en el tiempo*” de todas las disposiciones jurídicas, referido únicamente al período de tiempo para el que éstas son creadas, y, el tiempo referido al “*contenido*” de éstas en un momento del tiempo¹⁴. Es aquí cuando se desdobra, nítidamente, o mejor dicho, con el nombre propio con el que hoy conocemos, la concepción acerca de la doble coordenada temporal de las normas jurídicas de los ordenamientos jurídicos modernos.

Es, lo que tan sólo un año más tarde, en 1982, el profesor BULYGIN, rebautizaría como la divergencia entre el “*tiempo externo*” y el “*tiempo interno*” de las normas jurídicas¹⁵. Para este autor, existe una clara independencia, que los distingue, entre el tiempo de existencia de la norma en un sistema jurídico concreto en el que se incardina -que considera como la suma de un conjunto de normas con un fin común que es el que regula un ámbito determinado por razón de una materia y, que cambia cada vez que una norma cualquiera es introducida, modificada o eliminada del mismo- y, el tiempo de existencia de la norma en un orden jurídico -que es el formado por una secuencia temporal de sistemas jurídicos-, pudiendo una misma norma pertenecer a muchos sistemas jurídicos diferentes en el tiempo dentro de un mismo orden jurídico.

Este último intervalo de tiempo, más amplio, es, según sus propias palabras, el tiempo externo de la norma jurídica, mientras que el período que comprende la pertenencia a uno o varios sistemas jurídicos sucesivos es el tiempo interno de la misma¹⁶.

¹⁴ Vid. WIELINGER, G., “*Die Zeit als Rahmen der Existenz und als Inhalt von Rechtsvorschriften*”... *op. cit.*, pp. 161 y 165.

¹⁵ Vid. BULYGIN, E., y ALCHOURRÓN, C. E., “Tiempo y validez” en *Análisis lógico y Derecho*... *op. cit.*, pp. 198 y 199.

¹⁶ Esta idea, consiste en el desarrollo de la doctrina creada de forma conjunta por ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E., en una obra predecesora (*vid.*) “Sobre el concepto de orden jurídico”, *Crítica*, nº 23, marzo, 1976 (reproducido en *Análisis lógico y Derecho*, *op. cit.*). Esta distinción entre “sistema jurídico” y “orden jurídico” ha sido adoptada y continuada por otros muchos autores (*vid.* MENDONCA, D., *Normas y sistemas...*, *op. cit.*, 2005, p. 45).

Poco tendríamos que esperar para que nuestra doctrina adoptase propiamente este acertado paso más en la distinción entre dichas figuras, pues en 1988, el profesor HERNÁNDEZ MARÍN caracterizaría la doble coordenada temporal de los enunciados jurídicos del contenido de las normas para el ordenamiento español, distinguiendo entre ambos tal que así: el “*Derecho que existe en el tiempo*” y el “*tiempo que existe en el Derecho*”¹⁷.

Por tanto, en virtud de la doctrina anteriormente expuesta, cuando hoy día hablamos de la primera parcela, esto es, aquella que encuadra la relación entre el tiempo y el derecho en el mismo plano, nos referimos exclusivamente al plano de su coexistencia física o material, y nada más. Lo que implica, estrictamente, señalar la duración, en nuestro caso, de una norma de Derecho Financiero y Tributario, sin más. Esto es, el intervalo de tiempo en el que existe jurídicamente una norma en el ordenamiento jurídico-tributario hasta que ésta es eliminada del mismo. Exclusivamente, se ciñe al ámbito de su existencia real.

Es lo que se conoce como intervalo de juridicidad de la norma y que, vulgarmente, podríamos resumir con el coloquio común que para una norma se refiere: “*de tal fecha a tal fecha*”, y ello, independientemente del período de tiempo que dicha disposición jurídica resulte aplicable, incluso, siendo indiferente si la misma es o no efectiva y, sin importar tampoco el sistema jurídico específico al que esté dirigido en un momento del tiempo.

Por el contrario, el tiempo de los hechos y de las consecuencias a las que se refiere una norma jurídica, que se corresponde con el plano de utilidad del contenido de la norma o precepto tributario en cuestión, es el conocido como ámbito temporal de aplicación de la norma. Éste ámbito, supone determinar la aplicación de qué o cuáles normas, de entre las que existen en un momento del tiempo, afectan a otro momento del tiempo en las relaciones tributarias regladas por el ordenamiento jurídico.

Con esta distinción, o mejor dicho, en virtud de ella, podemos redefinir la relación que puede darse de manera coetánea o no en el tiempo, entre el momento en el que se desarrollan los hechos imposables, la legislación tributaria que los regula y,

¹⁷ La construcción dogmática de esta distinción, puede apreciarse en las obras del profesor HERNÁNDEZ MARÍN, R., “El principio de irretroactividad... *op. cit.*, 1988, p. 3.294; y, posteriormente, en *Introducción... op. cit.*, 1998, p. 427.

por otro lado, el momento del tiempo en el que ésta se encuentra vigente, si es o no eficaz y las consecuencias que de ella se derivan.

Por tanto, de ahora en adelante a este nuevo binomio, y con un carácter eminentemente más práctico, nos referiremos a él como el tiempo de existencia de las normas y la vigencia de las normas en el tiempo (o, para éste último, el tiempo al que la norma se refiere en su contenido).

B. La existencia en el tiempo de las normas tributarias.

Gracias a la autonomía propia de cada una de las figuras a las que acabamos de hacer referencia, hay que aclarar que, la primera función de una norma tributaria es la mera existencia jurídica o pertenencia de la norma al ordenamiento jurídico-tributario, y ésta, sólo es una condición necesaria pero no suficiente para que se dé la segunda, es decir, que sea una norma tributaria vigente¹⁸ (entiéndase en este instante como aplicación efectiva en el seno del ordenamiento jurídico tributario nacional, pues de ella nos ocuparemos en otro apartado de este capítulo).

Podemos comenzar exponiendo sobre la existencia de una norma o precepto y su no consecuencia directa con la efectividad de la misma en el tiempo, tal y como inmejorablemente lo expresa el profesor VIVER I PI-SUNYER, la existencia jurídica en el tiempo de cualquier norma se consigue por medio de la entrada en vigor de una Ley o Reglamento que lo contiene en un momento del tiempo determinado¹⁹, lo que simplemente supone que *“o quiere decir que la ley es aplicable o no quiere decir nada, puesto que la entrada en vigor no produce ningún otro efecto (más) que éste”*²⁰.

¹⁸ Esta idea la hemos importado al ámbito tributario, proveniente de la obra civilista del profesor DÍEZ-PICAZO, L. M^a, *La derogación de las leyes*, Ed. Civitas, Madrid, 1990, pp. 168 y ss.

¹⁹ O también a consecuencia de la entrada en vigor de una norma que suponga, a su vez, la aplicación de otra norma que ya había entrado en vigor previamente en el tiempo pero que hasta ese momento no resultaba todavía de aplicación (por el motivo que fuese) o que si bien resultó de aplicación en su día, dejó de serlo (por la razón que fuera).

²⁰ *Vid.* VIVER I PI-SUNYER, C., “La parte final de las leyes”, en GRETEL (Grupo de Estudios de Técnica Legislativa), VV.AA, *La forma de las leyes (10 estudios de técnica legislativa)*, Ed. Bosch, Barcelona, 1986, p. 191 y ss.

De este modo, y casi de forma obligada, daremos comienzo al estudio de la primera de las coordenadas temporales del binomio derecho-tiempo para las normas tributarias, puesto que sin analizar su existencia en el tiempo, difícilmente podremos conocer la extensión de los efectos que acontecen para los contribuyentes en los procedimientos tributarios que se derivan de la inactividad en el tiempo de la Administración Tributaria.

De lo dicho por el referido profesor, se deduce que cuando una norma es creada y se incluye en un ordenamiento jurídico-tributario en un instante del tiempo

por medio de su entrada en vigor²¹, únicamente significa eso, que ha traspasado el plano intangible de las ideas al plano físico de lo material de las disposiciones

²¹ Huelga decir que, para que ello ocurra, deben cumplirse cada uno de los requisitos formales previstos en el ordenamiento jurídico específico para el tipo de acto normativo que pretenda incorporarse. Que, genéricamente, para el caso de *leyes*, los requisitos formales mínimos son los dispuestos en el artículo 91 de la CE, consistentes en los actos sucesivos de elaboración por la comisión legislativa encargada de su elaboración y redacción, aprobación parlamentaria (con trámite de enmiendas y, en su virtud, las pertinentes modificaciones), sanción, promulgación y publicación. Lo que implica necesariamente que sea conforme con todas las disposiciones de rango superior que regulan su validez -entiéndase aquí como legalidad-.

Tras ello, y a la hora de considerar cuándo puede entenderse que una ley ha sido incorporada de forma definitiva al ordenamiento al que pertenece, para que pueda considerarse que existe en el tiempo, existen opiniones doctrinales muy divergentes al respecto. Destacaremos brevemente las tres corrientes que han acontecido en nuestra doctrina a lo largo de los años y que consideramos más relevantes.

En una primera etapa, que se sitúa a principios de la década de los 80, para algunos autores el momento de incorporación al ordenamiento de una norma se sitúa con la mera aprobación parlamentaria correspondiente. Pues es el momento en el que la producción legislativa ya no se vería materialmente alterada por ninguna causa *a posteriori*. Bastaba así con la mera vinculación manifestada por el poder legislativo de que se llevaría a cabo su producción legislativa y su ulterior aprobación ejecutiva. Esta teoría es conocida como la “tesis constitutiva de la norma”. *Vid. La referencia bibliográfica de SALVADOR CODERCH, P., “La publicación de las leyes”, en GRETEL (Grupo de Estudios de Técnica Legislativa), La forma de las leyes (10 estudios de técnica legislativa) ... op. cit., pp. 263, 264 y 265. También vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R., Curso de Derecho Administrativo I, 4ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 1983, pp. 141 a 143 y, CASTRO Y BRAVO, F., Derecho civil de España, vol I, Madrid, 1955, pp. 392 y 393, cit. por SALVADOR CODERCH, P., “La publicación de... op. cit., p. 263.*

Años más tarde, en la década de los noventa, el profesor DÍEZ-PICAZO, L. M^a, *La derogación de las leyes... op. cit., pp. 179 y 180*, mostró claramente su objeción a que la fecha de incorporación de la ley al ordenamiento quedase poco menos que “a la libre voluntad de órganos no titulares del poder legislativo” (el entrecomillado ha sido añadido por nuestra parte), ya que la actuación de los órganos del poder ejecutivo carece de margen alguno de discrecionalidad al tratarse de una actuación de carácter reglado, que se lleva a cabo automáticamente y cuyo incumplimiento puede dar lugar a las oportunas responsabilidades, de carácter disciplinario o político y, en su caso, penal para éstos.

Conviene señalar que el motivo de la extensión de esta nota al pie se justifica en la medida en que esta cuestión será retomada en líneas venideras a los efectos de analizar los límites a la inactividad legislativa de la Administración en relación con su potestad legislativa.

jurídico-tributarias, es decir, ya es real, existe para el derecho, pero únicamente eso, nada más²².

Quiere decir, sencillamente, que comienza a existir propiamente en el tiempo para el Derecho Financiero y Tributario, sin que trascienda aún en ese momento cualquier otra implicación referida a los efectos de su contenido para los destinatarios de la misma.

Sin embargo, no podemos obviar que, por lo general, el ámbito temporal en todas las disposiciones normativas tributarias que nacen (o tienen la voluntad de hacerlo, pues como es sabido, no todas llegan a hacerlo, siendo muchas de ellas deshechas por el camino con ocasión de los distintos trámites parlamentarios de enmiendas y votaciones), coincide con el tiempo de vigencia y eficacia de su

²² Así las cosas, la anterior concepción resultaba insuficiente, pues una mera declaración de intención legislativa no implicaba *per se* la efectiva incorporación al ordenamiento jurídico para el que se destinase. De modo que se desarrolló la tesis que introducía el carácter necesario del “requisito de eficacia de una norma” para su incorporación al ordenamiento jurídico. Es decir, un precepto legal podía ser aprobado en un momento por el poder ejecutivo, pero hasta que no fuese eficaz en el tiempo (que no sólo vigente, como más adelante estudiaremos en el presente trabajo) no se entendía que existía y quedaba incorporado al Sistema Jurídico Tributario.

El debate en ese instante pasaba a ser otro, pues ya no se centraba únicamente en el <<cuándo>> se entendía que una norma existía y se incorporaba al ordenamiento en cuestión, que había sido superado y zanjado con su reconducción al requisito de la eficacia, sino que también, tenía la cuestión aparejada del <<cómo>> tenía lugar esa eficacia. A este respecto (*vid.*) SANTAOLALLA LÓPEZ, F., “Comentario al artículo 91 de la Constitución”, en ALZAGA VILLAAMIL, O. (Dir.), *Comentarios a las leyes políticas. Constitución de 1978*, tomo VII, Ed. Edersa, Madrid, 1985, pp. 355 a 358.

Y es que, decidir sobre esta cuestión acerca del cómo entra en vigor una disposición para así saber el momento de inicio de la juridicidad de las mismas, es un tema que se deriva directamente de la exigencia de seguridad jurídica existente en un Estado de Derecho como garantía ineludible para todos los administrados en él participantes. En la actualidad, la gran mayoría de la doctrina discrepa con la tesis expuesta en la nota al pie anterior (nº 19), en tanto en cuanto sitúa la incorporación definitiva de una norma jurídica en el acto mismo de la sanción y promulgación regia que es coincidente con la fecha de la publicación en el Boletín Oficial del Estado (o de la Comunidad Autónoma de la que emane) y no con la aprobación parlamentaria de la misma. Dentro de este último grupo, mención especial merece el profesor (*vid.*) DE OTTO, I., *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, 2ª edición, Ed. Ariel, Barcelona, 1988; 3ª edición, 1993, pp. 100 a 111. Y también PÉREZ ROYO, que señala que la promulgación consiste en una declaración solemne de acuerdo con una fórmula ritual mediante la cual se formaliza la incorporación de la ley de manera definitiva al ordenamiento jurídico, en su obra (*vid.*) PÉREZ ROYO, J., *Las fuentes del Derecho*, 4ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1993, p. 98.

contenido, puesto que la Ley aplicable a un supuesto es, en principio, la vigente en el momento de su realización y, es la que determina la producción del correspondiente efecto jurídico para el que es creada e introducida en el ordenamiento. Pues se crean para eso precisamente.

Como decimos, esto es lo usual, pero no tiene porqué ser así en absoluto. Y es que, por el contrario, puede ocurrir luego que su *iter* jurídico acabe siendo otro muy distinto, viéndose truncada su incorporación al ordenamiento jurídico-tributario o, de producirse ésta, finalmente no sea operativa convirtiéndose en inaplicable (que no carente de sentido, no es lo mismo) o su aplicación acabe siendo referida a otros momentos temporales diferentes.

Así, habitualmente, cuando un precepto tributario nace, es con el ineludible espíritu de que éste se aplique desde ese mismo instante del tiempo, ya sea por tiempo indefinido o por un *lapsus* concreto del mismo (si es que su existencia ha sido prevista para un período de tiempo determinado), y siempre, en función de las circunstancias económico-sociales especialmente cambiantes que lo motiven, tal y como decíamos al comienzo del presente capítulo en relación al carácter marcadamente dinámico de nuestra rama del derecho.

Por lo tanto, suele decirse que el tiempo de existencia de una disposición en el Sistema Tributario, es una variable que suele estar más clara y fácilmente delimitada que, por otra parte, el tiempo de su aplicación, y que, repetimos, no tienen porqué ser coincidentes en ningún caso²³.

Lo que sí es innegable es que para que una norma tributaria produzca sus efectos (que además podrán ser para hechos imponible pasados, presentes o futuros

²³ Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, 1ª edición, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1988; 2ª edición, 1991.

respecto del instante en el que el precepto comienza a existir), debe existir o haber existido en el ordenamiento en algún instante²⁴.

Y, en cualquier caso, lo que también resulta evidente es que, sólo la consideración del tiempo de existencia jurídica de la norma, con independencia de la vigencia y eficacia de la aplicación de su contenido (entendidas conjuntamente hasta el momento como términos sinónimos de “legalidad”) que hasta ahora hemos estudiado, es lo que nos permite explicar los supuestos de estas disonancias, es decir, situaciones de hecho y de derecho en las que el posicionamiento anterior (tradicional) de simultaneidad temporal entre aplicación y vigencia se fractura, dando origen a nuevos contextos en la doble coordenada temporal del binomio derecho-tiempo de una norma tributaria.

De ahí que debamos preguntarnos irremediabilmente en nuestro estudio por los momentos inicial y final de existencia efectiva de las normas en el Derecho Financiero y Tributario, puesto que resulta una exigencia de la seguridad jurídica imperante en nuestro Estado de Derecho.

En efecto, esto es así, en la medida en que los contribuyentes no sólo han de poder conocer en cada instante del tiempo de forma clara, sencilla y sin necesidad de conocimientos especiales, las disposiciones normativas que les son aplicables y que forman parte del ordenamiento jurídico tributario al que se encuentran sometidos,

²⁴ Es el caso de la reciente la Disp. Ad. Única contenida en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que estuvo operativa en nuestro ordenamiento a partir del 1 de enero y hasta el 30 de junio de 2015, por la que se modificaba la LIRPF. En ella se contemplaban una serie de medidas especiales para los casos de regularización de las liquidaciones de dicho Impuesto pertenecientes a ejercicios anteriores en las que se incluyeran rentas cuyo origen fuesen pensiones pagadas y no declaradas procedentes del extranjero. Para éstas se preveía la condonación de las sanciones, recargos e intereses liquidados por este concepto que pudiesen derivarse. Basta con analizar dicha norma para apreciar como su existencia jurídica viene referida a una previsión de hechos que se pondrán de manifiesto en el futuro (como son las declaraciones complementarias que se produzcan entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2015 por los contribuyentes, así como los beneficios fiscales que de estas se derivan), en la que se regulan hechos pasados (esto es, la declaración de pensiones de años anteriores no declarados) y también presentes (la correspondiente a las declaraciones de IRPF del propio ejercicio 2014 en el que coincide).

sino que es un deber hacerlo para la propia Administración Tributaria²⁵, y con ello, poder ser capaces de establecer cuáles, de esas normas, les resultan relevantes o cuál es su orden de prelación, a fin de cumplir sus obligaciones fiscales de manera más beneficiosa posible para sus intereses, esto es, aplicando aquellas normas que le permitan el máximo ahorro fiscal.

En lo que se refiere al tiempo de existencia de la norma, es necesario aclarar al respecto de lo que ya se ha dicho anteriormente, que se trata, sin más, del tiempo que transcurre desde su incorporación a una disposición jurídica por medio del acto de entrada en vigor con su publicación (que no promulgación²⁶), hasta su

²⁵ Y decimos “deben”, en la medida que la conducta legalmente exigida por todos los Estados de Derecho Modernos del panorama comunitario (a raíz, o mejor dicho, a contar, desde que tuviese su primera implantación en Francia tras su Revolución y se extendiese al resto de Estados Europeos) es la del cumplimiento de las disposiciones que regulan la vida social y económica, entre ellas, claro está, la rama Financiera y Tributaria, siendo la única forma de trasladar esta obligatoriedad su publicidad oficial. Es decir, es la única forma de dejar constancia fehaciente del cumplimiento de todos los requisitos formales para que una disposición alcance su carácter definitivo en el ordenamiento jurídico al que pertenezca. Considerar la publicación como requisito constitutivo de toda disposición jurídica es, por consiguiente, una garantía para el ciudadano administrado. Así lo dijo expresamente la STC de 2 de noviembre (referencia westlaw nº RTC 1989/179), al referirse al principio de publicidad de las normas (artículo 9.3 de la CE) como garantía ineluctable de cualquiera de los Estados Democráticos de Derecho modernos que se precien.

²⁶ *Vid.* PÉREZ ROYO, J., *Las fuentes del Derecho... op. cit.*, p. 98. Citamos esta obra pues es el autor que, a nuestro parecer, expone en mejor modo la definición del término <<promulgación>>, lo que nos permite establecer la diferencia con la figura de la <<publicación>> antes expuesta. Al primer término lo define como una declaración solemne del poder legislativo, que se produce siempre de acuerdo con una fórmula ritual mediante la cual, se formaliza la incorporación de una norma de manera definitiva al ordenamiento jurídico para el que fue creada (por medio de cualquier sistema normativo que lo tenga, ya sea Ley, Decreto, etc.). Así las cosas, la relevancia práctica de la fecha de promulgación de las normas en nuestro ordenamiento jurídico tributario se limita, en su uso, a una referencia para citar y numerar correlativamente las leyes que se aprueban cada año (independientemente de la materia de la que versen). Por tanto, ni supone la incorporación de una norma al ordenamiento, ni tampoco el efecto derogatorio contrario.

concreta eliminación del ordenamiento a través de los correspondientes actos normativos de derogación (bien sea expresa, o bien tácita)²⁷.

Todo ello, con total independencia del espacio temporal de aplicación de su contenido. Y es que, como ilustra el profesor HERNÁNDEZ MARÍN, la mejor manera de observar esta disociación es observar aquellos hipotéticos casos que pueden darse en los que una norma tributaria, puede dejar de pertenecer al ordenamiento jurídico tributario mediante su derogación, sin ni siquiera haber adquirido todavía vigencia su contenido, esto es, sin poder ser aplicable por la Administración Tributaria y/o por los contribuyentes.

Véanse como muestra, casos en los que, verbigracia, una Ley entra inmediatamente en vigor desde el inicio, tras su creación, y, en el mismo acto legislativo, por la razón que fuese (pretendida o no por el legislador interviniente), es posteriormente eliminada de ese ordenamiento mediante su propia derogación (por ejemplo, tácita por resultar ésta frontalmente incongruente con una de rango superior contenida en el mismo texto o en otro de preeminente). O en otro caso, que una norma sea derogada expresamente antes de su entrada en vigor. Este puede ser el paradójico caso de una norma que, si bien ha sido aprobada y aún pendiente de ser efectiva, otra ya vigente previese expresamente su derogación en caso de aprobación. O, incluso, que se de la misma situación anterior de derogación pero durante el período de *vacatio legis* en el que la norma existe ya jurídicamente, aunque todavía no está vigente²⁸.

A través de estos supuestos y del estudio del nuestro ordenamiento jurídico en su conjunto, queda claro que nuestro Derecho Financiero y Tributario adolece de especialidades que regulen la materia que concierne a la prelación y existencia

²⁷ Como es sabido, este acto tiene un sentido contrario al de la entrada en vigor, pues aquí se extraen (o expulsan) del ordenamiento jurídico, entendido como sistema dinámico en la concepción del profesor BULYING, E., disposiciones jurídicas que por las mismas razones que las hicieron ingresar, esto es, sociales y económicas, ya no son de utilidad o aplicación, lo que justifica su expulsión (o en ocasiones, habituales en el Derecho Financiero y Tributario, ocasionan su suspensión práctica temporal).

²⁸ Los ejemplos expuestos *supra* en el texto (entrada en vigor anterior a la fecha de publicación; derogación posterior a la publicación y anterior a la fecha de entrada en vigor) son adoptados por el profesor HERNÁNDEZ MARÍN, R. como argumentos para mostrar, precisamente, que las nociones de “vigencia” y “juridicidad” no coinciden (*Vid.* HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción a la teoría de la norma...*, *op. cit.*, 1ª edición, 1998, pp. 435 a 437; 2ª edición, 2002, pp. 503 y 504).

normativa en el tiempo, cuyas soluciones ante los problemas que se suscitan, siempre pasan por aclarar el momento del tiempo en el que se produce la publicación y la derogación de cada una de las normas.

En efecto, ambas figuras resultan clave para la determinación del inicio y final de la existencia jurídica de las normas tributarias, así como la fijación de un término *ex ante* en el caso de las normas tributarias de carácter temporal²⁹ y, las particularidades sobre la anulación de las normas tributarias, como causa diversa de cese de las normas jurídicas.

A intentar regular estas y otras cuestiones, se dedica el actual artículo 10 de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria³⁰, que ha permanecido invariable tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

Conviene señalar que en la redacción de éste artículo ahora vigente, se introducen importantes modificaciones temporales en cuanto al contenido del mismo respecto de su homólogo predecesor, el artículo 20 de la antigua LGT 230/1963, que desarrollaremos en los apartados siguientes.

1. La publicación tributaria.

Basta observar ambos preceptos de las Leyes Generales Tributarias que se sucedieron, derogada y vigente, para percibir la primera gran diferencia entre estos artículos, consistente en la regulación de la existencia de las normas tributarias en el tiempo.

²⁹ A esta cuestión dedicaremos exclusivamente el subapartado “*Normas tributarias de carácter temporal*”.

³⁰ “1. *Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.*

2. *Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.*

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.”

Mientras que el obsoleto artículo 20 de la Ley 230/1963 se remitía a lo dispuesto en el Título Preliminar del Código Civil³¹, sin hacer referencia expresa al momento de la publicación normativa ni a los instrumentos oficiales establecidos para ello a tal efecto, por el contrario, el actual apartado primero del artículo 10 de la LGT, sí que hace mención expresa a la publicación de las normas tributarias para otorgarle existencia en el tiempo, a lo que usualmente nos referimos como entrada en vigor. En atención a este artículo, a partir de ese instante, esto es, a los 20 días de su publicación (período de *vacativo legis* que ahí se establece) en el Boletín Oficial que corresponda (ya sea en el Diario Oficial de la Unión Europea, en del Estado Español, del Ministerio de Economía y Hacienda³² o de las Comunidades Autónomas y Entes Locales), las normas serán de efectiva aplicación, salvo disposición expresa en contrario. Pero ¿por cuánto tiempo?

En este sentido, cabe mencionar que en la actual regulación se prevé que la aplicación de las normas tributarias es indefinida, salvo, de nuevo, disposición en contrario.

³¹ Cuya redacción exponía que: “*Las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2.1 del Código Civil, y serán aplicadas durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en la respectiva Ley, sin que precisen ser revalidadas por la Ley Presupuestaria o por cualquier otra.*” Y, a su vez, el artículo 2.1 del C.C. establece lo siguiente: “*Las leyes entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en el “Boletín Oficial del Estado”, si en ellas no se dispone otra cosa*”.

³² Nuestro ordenamiento tributario exige también la publicación de las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro de Hacienda. Véase el artículo 12.3 LGT 2003 en que se establece que: “*En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda.*”, que, evidentemente, deberán ser publicadas en el “*Boletín oficial que corresponda*”. Vid. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 20ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2009, p. 148.

En el mismo sentido, CALVO ORTEGA, R. dice que “*la publicidad es el aspecto más positivo de estas órdenes interpretativas. Además, su fácil identificación, ya que mencionan su origen y apoyo legal (en este caso, el correspondiente al art. de la LGT) excluyen su confusión con una norma reglamentaria*”. Vid. “*Ordenamiento tributario*”, en CALVO ORTEGA, R. (Dir.) y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson - Civitas, Madrid, 2004, p. 48, nota al pie 45.

Este hecho supone otra novedad sustancial respecto a la normativa anterior que preveía el carácter limitado en el tiempo de algunos preceptos en las normas que regulaban los tributos³³.

De otra parte, con la entrada en vigor de la LGT 58/2003 (continuada por la Ley 34/2015), ha desaparecido la exigencia de que las normas tributarias no precisasen ser revalidadas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado o por cualquier otra de la que dependiera por tener las competencias cedidas (como podían ser las Comunidades Autónomas o los Entes Locales), lo que suponía una advertencia que ya era ociosa por lo conocida por los gobiernos (Estatal, Autonómico y Local), pues el TS estableció que la inclusión de un tributo en las Leyes de Presupuestos respondía a una mera previsión formal para su exacción, de la misma manera que la inclusión de un tributo ilegal en dichas Leyes no se subsanaba la improcedencia del mismo³⁴.

No obstante, queda igualmente claro en el párrafo primero del apartado segundo del aludido artículo 10 que, a efectos prácticos, debe admitirse que el ámbito temporal de legalidad de la norma tributaria sólo puede entenderse en relación con su intervalo de existencia jurídica efectiva desde su publicación, aunque éste no se corresponda con el mismo tiempo de vigencia del contenido de esa disposición, pudiendo indicarse que la norma en cuestión se refiere a hechos y situaciones producidos a partir de dicho momento del pasado o del futuro. Razón por la cual se introdujeron las llamadas cláusulas de irretroactividad (frente a la potestad normativa de reglar con la constancia explícita o implícita de aplicación retrasada de una

³³ En efecto, este un dato curioso que consideramos merece ser señalado, pues en la redacción del antiguo artículo 15 de la LGT de 1963 se preveía el carácter temporal de las normas por tiempo limitado, sin embargo, en cuanto a la existencia de las normas tributarias que estableciesen exenciones o bonificaciones en los tributos, solamente autorizaban su vigencia en un plazo de 5 años máximo, salvo que se estableciese disposición en contrario en la norma que lo regulase (*“Las normas por las que se otorguen exenciones o bonificaciones tendrán limitada su vigencia a un período de cinco años, salvo que se establezcan expresamente a perpetuidad o por mayor o menor tiempo, y sin perjuicio de los derechos adquiridos durante dicha vigencia. El Gobierno, por iniciativa del Ministerio de Hacienda, propondrá periódicamente a las Cortes la prórroga de las que deban subsistir”*). Por contra, esta disposición nunca tuvo aplicación en la práctica,

³⁴ STS de 3 de octubre de 1986 (referencia westlaw nº RJ 1986/5.296) y 13 de julio de 1989 (referencia westlaw nº RJ 1989/5.378).

determinada disposición³⁵) y ultraactividad³⁶ (o de aplicación futura de una norma cuya existencia jurídica ya ha cesado bien sea por derogación, llegada a término final o anulación), respectivamente, que por razones evidentes de espacio no abordaremos con absoluta profundidad en el presente trabajo, sino sólo a los efectos disociativos entre los dos ámbitos temporales.

Por ello, el establecimiento de una fecha de entrada en vigor retroactiva suele hacerse por referencia a una fecha concreta del calendario que es anterior a la fecha de publicación de la norma, bien sea por aplicación de la espera de veinte días, o bien sea de conformidad con la cláusula particular de entrada en vigor prevista en esa nueva Ley³⁷.

Es importante señalar que la noción de retroactividad implícita sólo puede admitirse en un Sistema Tributario que, como el nuestro, permite al intérprete conferir carácter retroactivo a una disposición, incluso sin cláusula expresa de retroactividad, si ésta resulta claramente del sentido y finalidad de la norma cuando se encuentra en

³⁵ El profesor DE CASTRO Y BRAVO, señala cinco tipos de normas que, pese a la antigüedad de su obra, por el carácter o la naturaleza sus conclusiones, consideramos perennes y plenamente válidas en la actualidad. Su obra contempla un efecto retroactivo en: a) las disposiciones interpretativas; b) las disposiciones complementarias o ejecutivas; c) las leyes y disposiciones de estricto carácter procesal; d) las disposiciones de carácter prohibitivo, derogatorio, urgente y persecutorio de anteriores fraudes; y e) las disposiciones que tengan como objeto establecer un régimen general y uniforme. *Vid.* DE CASTRO Y BRAVO, F., *Derecho Civil de España*, vol. I, Ed. Civitas, Madrid, 1949-1952, p. 652.

³⁶ Debemos señalar, no obstante, que gran parte de la doctrina utiliza indistintamente el vocablo “ultraactividad”.

³⁷ Cuestión distinta es que una norma disponga de una entrada en vigor implícita, que puede desvirtuar la regla general de *vacatio legis* de veinte días.

situaciones en la que la entrada en vigor de una norma no se ha determinado de forma expresa³⁸.

A pesar de estas menciones expresas que se desprenden del artículo 10 de nuestro texto tributario, no han concluido aquí todas las referencias relacionadas con la publicación, sino que hay otras previsiones que también afectan a la figura de la publicación directamente. Son los casos de:

El artículo 9.1 de la LGT 58/2003³⁹ (cuya redacción fue conservada por la Ley 34/2015), dispone que las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes. En este caso, pese a que se trata de una ley ordinaria, esto es, de rango inferior e incapaz por sí sola de vincular al legislador en su labor futura, no deja de ser cuanto menos una recomendación de técnica legislativa a tener en cuenta, que no hace sino garantizar aún más la seguridad jurídica de los contribuyentes dentro de nuestro prolífico y cambiante ordenamiento jurídico tributario.

³⁸ Esta debe relacionarse con el significado y función atribuidos al principio de irretroactividad en el artículo 2.3 de nuestro CC. Por el momento, podemos avanzar que la retroactividad puede deducirse vía interpretación, pero sólo si existe una *voluntad inequívoca* del titular del legislador al respecto. La determinación de la fecha de entrada en vigor de una concreta disposición jurídica es una cuestión de interpretación que nos sitúa en el plano de la aplicación normativa. Puede parecer inusual, pero, en diversas ocasiones la jurisprudencia, ha llegado a deducir, sin necesidad de declaración expresa, una fecha de entrada en vigor distinta a la que resultaría de aplicar el plazo de *vacatio legis* general y subsidiario de veinte días. En el ordenamiento financiero y tributario, hay que destacar la frecuente entrada en vigor implícita de las ya citadas Leyes de Presupuestos Generales (des Estado en este caso), leyes cuya finalidad es *entrar en vigor o ser aplicables* desde el primer día del ejercicio económico siguiente a su aprobación y publicación. En este sentido, la STS de 29 de enero de 1985 (referencia westlaw n° RJ 1995/423) señalaba: (...) *es evidente que una Ley de Presupuestos debe tener la vigencia del ejercicio económico para el que se promulga, siempre que aquélla hubiera sido aprobada antes del primer día del ejercicio económico en el que hubiere de regir (...)* y *“Si la Ley de Presupuestos Generales del Estado no fuera aprobada por las Cortes antes del primer día del ejercicio económico en que haya de regir, se considerarán automáticamente prorrogados, incluidos los presupuestos-resumen, los del ejercicio inmediato anterior hasta la aprobación y publicación de los nuevos en el “Boletín Oficial del Estado”*”.

³⁹ Que se correspondía con el anterior artículo 4.1 de la LDGC, que fue expresamente derogado por la Disp. Derogatoria Única, apartado primero, y Disp. Final Undécima, de la vigente LGT de 2003.

También, el artículo 86 de la LGT 58/2003 (no variado por las modificaciones de la Ley 34/2015) exige la actuación activa y constante de la Administración Tributaria en su deber de información y asistencia a los obligados tributarios⁴⁰. Para ello, no sólo ha de proceder a la publicación formal, sino que también, es necesario que se difunda por cualquier medio. Así las cosas, durante el primer trimestre del año, en puridad, son objeto de publicación todos los textos actualizados de las normas estatales con rango de Ley y Real Decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho año⁴¹.

Del mismo modo, la Administración deberá difundir periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión y, por supuesto, hacer públicos los criterios sobre la tributación de determinados sectores, actividades económicas o fuentes de renta para aquellos contribuyentes que hipotéticamente puedan verse afectados⁴².

Estas referencias a la difusión de las publicaciones, no desempeñan ninguna función en lo que respecta a la dimensión temporal de las normas tributarias, en la medida en que, exclusivamente, la publicación oficial legislativa determina el inicio de existencia jurídica de las normas, esto es, su entrada en vigor, pero sí permite mejorar la información y conocimiento de los contribuyentes de las normas tributarias que regulan sus actuaciones, lo que repercute directamente en su seguridad jurídica y, además, redundan en beneficio de la propia Administración Tributaria pues aumentan

⁴⁰ Anterior artículo 6.2 de la LDGC.

⁴¹ Labor esta que no siempre resulta fácil de efectuar, pues cabe recordar que entre los años 2012 y 2015, tan sólo en torno a la regulación del IRPF y del IVA, se produjeron, conjuntamente, un total de 37 modificaciones legislativas. Esta enorme producción normativa llevó, no sólo a ocasionar una enorme inseguridad jurídica en los contribuyentes, repleta de alteraciones, contradicciones y previsiones normativas de carácter ocasional y puntuales en el tiempo, sino que, incluso, produjo curiosos despropósitos en la técnica legislativa, tales como introducir en la Ley del IRPF, y permanecer en vigor durante tres meses, una D. Ad. Cuadragésima aún cuando sólo existían hasta la fecha treinta y ocho Disposiciones Adicionales que la precediesen. Lejos de enmendar esta situación, el legislador optó por esperar a la siguiente modificación a fin de rellenar dicho hueco con la inclusión de otra nueva.

⁴² Sobre las modificaciones de la doctrina administrativa y sus efectos en el tiempo, *vid. infra*. capítulo IV del presente trabajo de investigación: “*La indiferente inactividad de la Administración Tributaria: la falta de consecuencias del silencio tributario*”.

las probabilidades de un cumplimiento, correcto, de las obligaciones tributarias por parte de éstos.

Valga como muestra de la importancia de estas medidas señaladas, que la actuación del obligado tributario de acuerdo con las publicaciones, comunicaciones y actuaciones de información de la Administración Tributaria le excluye de toda responsabilidad por infracción tributaria, tal y como recoge el apartado 2 del artículo 179.2 de la LGT⁴³, ya que aunque su conducta suponga la realización de una infracción tipificada, carece del elemento culpable (doloso) o negligente necesario en cualquier actuación infractora. Esta previsión se contenía en la LGT 58/2003 de manera universal hasta la inclusión de un nuevo párrafo en la Ley 34/2015 que la limita. En particular establece que, a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo, en los supuestos a que se refiere el artículo 206.bis de esta Ley relativo a las infracciones por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior.

Es más, para DE LA PEÑA VELASCO, en caso de incumplimiento de la Administración Tributaria de llevar a cabo tales publicaciones, sus efectos deberían proyectarse, incluso, en el ámbito del derecho sancionador (para ésta)⁴⁴. En esta misma línea encontramos a RAMALLO, que refuerza la idea de la exoneración de responsabilidad del contribuyente que resulta aplicable en los casos de incumplimiento por parte de la Administración Tributaria de los deberes que por Ley se le imponen⁴⁵.

Pero no sólo la regulación legislativa exige qué y cuáles son las publicaciones que han de ser divulgadas, sino que también establece correlativamente,

⁴³ Siendo su artículo equivalente predecesor, el derogado apartado segundo del artículo 5 de la antigua LDGC. Disponibles todas ellas en el catálogo de la sede electrónica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/NormasEnTramitacion/Paginas/normasentramitacion.aspx>

⁴⁴ Vid. DE LA PEÑA VELASCO, G., “Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración Tributaria y la posición jurídica del obligado tributario”, *Justicia y Derecho Tributario: Libro homenaje a Julio Bonache*, Ed. La Ley, Madrid, 2008, p. 431.

⁴⁵ Vid. RAMALLO MASSANET, J., “Comentarios a los artículos 5 a 9”, en VV.AA., *Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 1998, p. 44.

en el artículo 87 de la LGT (mantenido íntegramente en su redacción por la Ley 34/2015), cómo han de remitirse dichas comunicaciones a los contribuyentes afectados por la existencia jurídica de las normas que componen el sistema jurídico tributario en cada instante.

Para llevar a cabo de una manera fácil y gratuita el acceso de los contribuyentes administrados a las mismas, este artículo prevé que se efectúe a través de bases informatizadas a las que se tenga acceso en internet por medio de dispositivos telemáticos. Y, de facto, así ocurre, pues toda la normativa, presente, pasada o, incluso la que se encuentra en curso de tramitación parlamentaria de ambas cámaras⁴⁶, junto con los criterios y la doctrina tributaria dictada por la Dirección General de Tributos en las contestaciones a consultas, vinculantes y no vinculantes, de los contribuyentes, desde 1997 se encuentra disponible en la sede electrónica del Ministerio de Economía y Hacienda⁴⁷.

Por último, destacar que continúa existiendo la obligación de la Administración Tributaria de suministrar, siempre a petición de los contribuyentes interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas de sus órganos, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten.

2. La derogación tributaria.

a) Naturaleza y fundamento.

Una vez que hemos examinado cuándo comienzan a existir en el tiempo las normas del ordenamiento jurídico-tributario, conviene ahora analizar el acto expreso contrario, la derogación, aquel que cierra el tiempo de existencia de una norma. Se trata del acto mediante el cual el titular de la potestad normativa expulsa una

⁴⁶ Disponibles todas ellas en el catálogo de la sede electrónica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/NormasEnTramitacion/Paginas/normasentramitacion.aspx>

⁴⁷ Fuente: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Paginas/Normativa%20y%20doctrina.aspx>.

disposición jurídica del ordenamiento tributario, declarándola no perteneciente al mismo a partir de un momento determinado del tiempo⁴⁸.

Por tanto, el tiempo que transcurre entre la fecha de entrada en vigor y el de derogación, como sabemos, es el intervalo de existencia jurídica de la norma, también llamado tiempo de pertenencia formal al ordenamiento jurídico tributario.

La consecuencia que se desprende de las variaciones que se producen en este período de tiempo es la imposibilidad de considerar el Sistema Jurídico en general, y en especial al Tributario, como un ente único, inmutable y/o estático. Entendemos más oportuno referirlo como el orden jurídico-tributario existente en un momento del tiempo en concreto. Es como si en cada instante del tiempo existiese una foto legislativa tributaria propia y, viene a reflejar la conciencia de que el escenario fiscal que contemplamos hoy, no será el mismo, a buen seguro, que el de mañana. Tampoco debería serlo, pues si estamos reconociendo su dinamismo, lo contrario, supondría padecer un ordenamiento obsoleto.

Sin embargo, definir así, sin más advertencias al respecto, el fundamento de la institución de la derogación tributaria nos llevaría inexorablemente a equívoco, pues en realidad, esta figura depende de la comprensión que se tenga de la dimensión temporal de las normas jurídico tributarias para concebir el efecto derogatorio de un modo u otro. Con ello, habrá de analizar la derogación desde una doble perspectiva, de un lado, y en sintonía con la metáfora que acaba de exponerse, podríamos decir que habrá que observar si los componentes de dicha fotografía han variado o no, con un carácter marcadamente existencial, y, de otro lado, si dicha derogación normativa deroga o no sus efectos.

De modo que, esta subdivisión hace que nos encontremos nuevamente con distintas hipótesis fruto de la Teoría General del Derecho en cuanto a su fundamento, que resultan, y de hecho son, aplicables en todo caso al Derecho Financiero y Tributario.

⁴⁸ En contraposición con lo que ocurría años atrás, en el Antiguo Régimen, donde no existía la figura de la derogación y coexistían regulaciones sobre una misma materia que resultaban contradictorias y que se aplicaban en función de un orden de prelación, por lo que resultaba aplicable la norma más reciente que regulase la cuestión y, en su defecto, la inmediata anterior. En la actualidad, los sistemas jurídicos modernos han encontrado en la figura de la derogación, la práctica jurídica necesaria que articula la eliminación de la inseguridad jurídica que entonces era imperante en el seno del ordenamiento.

Así, en primer lugar, sí se atiende solamente a la temporalidad del contenido de las normas y no a la temporalidad de los efectos de la disposición, afirmaba en 1990 el profesor DÍEZ-PICAZO que, con la derogación la norma esta sólo pierde la vigencia formal, pero puede seguir manteniendo plenamente su significado y su eficacia, es decir, su fondo⁴⁹. Dicho de otro modo, la derogación era para este jurista un fenómeno consecuencia de la aplicación efectiva del contenido de los preceptos, pero no una cuestión aparejada a la existencia física en el tiempo de la norma en sí misma considerada.

Más concretamente, entendía que la derogación era sólo un obstáculo en la aplicación venidera de la norma a la que ésta afectase, pero no perjudicaba a su contenido y eficacia en aquellos casos en los que el hecho imponible al que se refieran se hubiese iniciado durante su vigencia efectiva, por lo que no existe una exclusión real del precepto del ordenamiento jurídico, tal y como hemos apuntado someramente al comienzo de esta exposición, sino que simplemente deja de ser aplicable para los hechos futuros (que serán regulados por la nueva norma o no, sí es que se elimina el supuesto de hecho al que conciernen).

Se trataba exclusivamente de una derogación de disposiciones futuras pero, en ningún caso, de contenidos presentes y pasados, quienes quedaban de forma perenne vinculados⁵⁰.

Esta concepción supone que una norma no es definitivamente expulsada del ordenamiento jurídica (entendida esta acción como el abandono de vigencia junto con la imposibilidad de ser aplicado su contenido y regulación) hasta que se produce

⁴⁹ Vid. DÍEZ-PICAZO, L. M^a., *La derogación de las leyes... op. cit.*, 1990, pp. 170 y 172.

⁵⁰ Para este autor, la norma derogada sólo dejaría de pertenecer al ordenamiento jurídico cuando perdiese totalmente su aplicabilidad a través de una nulidad de pleno derecho o anulación, o declaración de inconstitucionalidad, o por causas de pérdida provisional o definitiva de aplicabilidad (supuesto en el que resulta muy difícil poder discernirlo de la derogación), pues todas ellas son causas en los que la juridicidad de la norma ha devenido imposible.

El caso de la pérdida provisional, equivale a una suspensión de eficacia por un período finito de tiempo en el que una vez sobrepasado el mismo, recuperará su juridicidad y, por ende, su aplicabilidad. En este caso es imprescindible delimitar esta figura de las conocidas como normas transitorias o coyunturales en las que aunque también tienen un período de tiempo finito, *stricto sensu*, ese lapso temporal es distinto, pues supone el tiempo de existencia de esa norma, en su conjunto, por lo que la llegada del término equivale a una derogación formal con todos sus efectos. En relación a todos estos supuestos *vid.* HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción a la Teoría... op. cit.*, 1^a edición, 1998, pp. 479 y 480.

una declaración con efectos *erga omnes* en tal sentido, que la hiciese irreversible e inaplicable por completo. Mientras tanto, hasta que ésta no tenga lugar, la derogación es reconducida por este autor a una situación que podríamos catalogar de “*incompatibilidad normativa temporal*”, cuyo mecanismo de resolución conlleva a la mera inaplicación de una norma en defecto de otra posterior durante un tiempo venidero, hasta que a ésta última le ocurriese lo propio con otra ulterior, y así sucesivamente.

Pronto surgieron objeciones a esta hipótesis. Un año más tarde, en 1991, el profesor BULYGIN, mostró su disconformidad con la existencia conjunta en un mismo sistema normativo de normas aparentemente contradictorias, estas son, derogatoria y derogada, pues la naturaleza de ambas es contraria por la propia definición de la institución de la derogación, y ello, aún cuando la aplicación de sus contenidos se refiriesen a supuestos de hechos acontecidos en momentos distintos de tiempo⁵¹.

Sus estudios rechazaban la intrínseca relación entre las instituciones de derogación y efectividad sin ninguna otra previsión normativa más que la mera aplicación o no del contenido de la norma, desconectada de su existencia en el tiempo⁵².

Este investigador considera que el fundamento de la derogación es indiscutiblemente la ausencia absoluta de pertenencia a un determinado ordenamiento jurídico en todos los sentidos, en nuestro caso, el tributario. Es decir, la mera derogación supone de facto su eliminación por completo, tanto en el plano de la existencia temporal como en el de su aplicación efectiva. Aún así, la norma derogada sí que puede continuar siendo aplicada con posterioridad al momento de su derogación sí y sólo sí, existe una norma que lo prevea o permita expresamente para aquellos hechos a los que estuviese referida cuando estaba en vigor (y ello, bien sea a través de una norma que la sustituya o no, por ejemplo, otra de rango superior)⁵³.

⁵¹ Los de cada ámbito de vigencia.

⁵² *Vid.* BULYGIN, E., “Tiempo y validez”... *op. cit.*, 1991, p. 197 y ss.

⁵³ Sólo la previsión en contrario de una norma en relación a la derogación de otra en relación a determinados supuestos de hecho específicos existentes en un momento del tiempo a los que la primera se refiere, permite la aplicación (continuada o no) de esta última, y nada más, en cualquier otro caso, se ve forzada a la desaparición.

En resumen a las dos posturas preponderantes en la doctrina que han sido expuestas en torno a las consecuencias de la derogación, podemos decir que, o bien el fundamento de la derogación no supone *de facto* la pérdida completa de vigencia del contenido de la norma derogada, al menos, de su aplicación para los supuestos de hecho nacidos bajo su vigencia, sino sólo en cuanto a la existencia de la disposición que la regula, pudiendo ambas normas, derogante y derogada, ser efectivas en el ordenamiento jurídico tributario; o bien, la ley derogada es aplicable sólo en virtud de una remisión expresa del precepto nuevo al antiguo para hechos imponderables concretos que, o bien la comparta, o bien, la nueva norma no lo prevea (ya sea de forma expresa/formal o tácita/material).

Por nuestra parte, consideramos que ésta última acepción es la más correcta, lo que no queremos decir con esto que la existencia de la disposición normativa y su aplicabilidad en el ordenamiento tributario estén desunidas, al revés, como dijimos en páginas anteriores, son las dos caras de una misma moneda. Así, es claro que, sí basta con la publicación y entrada en vigor de una norma para su incorporación al Sistema Tributario Español para el obligado cumplimiento de sus instituciones (dejando sin efecto en los hechos venideros a los que se refiera a aquellas que la contradigan en sus previsiones), también lo es, que basta la derogación de esa misma norma, para su inmediata eliminación del mismo Sistema e inaplicación efectiva respecto a los hechos comprendidos en sus presupuestos de hecho que se produzcan con posterioridad a la misma, reservándose así los efectos de ésta (la derogada) para hechos producidos en el pasado o, incluso, si así se prevé legislativamente hablando (obviamente), para calificar supuestos contemplados en el presupuesto de hecho de otra norma sustantiva que a ella remita⁵⁴.

Es más, en virtud de esta concepción, una disposición derogada siempre podrá ser nuevamente incorporada al ordenamiento jurídico, siendo “restaurada” (íntegra o parcialmente, en idénticos términos que la original o modificada en una parte que la adapte a la nueva realidad fiscal imperante en ese

⁵⁴ Esta idea fue representada en abstracto por el profesor BULYGIN, E., “Tiempo y validez”... *op. cit.*, 1991, pp. 195 a 214. “Una norma N1 que, dentro de un orden jurídico, perteneció a un sistema momentáneo en el momento t, pero que ya no pertenece al sistema en el momento t2, puede ser aplicada en dicho momento t2, siempre que en este último sistema exista una norma N2 o criterio de aplicabilidad que determine la selección de dicha norma N1 para la regulación de un caso C1. En definitiva, la norma N1 es aplicable en t2 porque perteneció en algún momento al orden jurídico y porque existe además una norma o criterio que remite a ella directa o indirectamente. La remisión puede ser directa en la consecuencia (si la norma N2 es una norma material), o indirecta (si se trata de una meta-norma o norma sobre normas).”

instante) por medio del ejercicio de la potestad normativa, siempre y cuando supere el camino legislativo (nuevamente) como cualquier otra norma de nueva implantación. Ello permite la renovación regular de nuestro Sistema Financiero y Tributario y su depuración⁵⁵.

b) Caracteres y regulación.

La derogación de las normas tributarias se rige por las disposiciones generales del Título Preliminar del Código Civil previstas para el conjunto del ordenamiento jurídico, cuyas características básicas también se cumplen en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, sobre los que destacamos los siguientes efectos temporales:

- En primer lugar, la norma que deroga debe ser posterior en el tiempo a la norma que ha sido o va a ser derogada. El aforismo latino que expresa este sentido es “*lex posterior derogat legi priori*”, y coincide con el principio cronológico de las normas⁵⁶. Matiza el profesor HERNÁNDEZ MARÍN que es suficiente con que el momento en el que se produce el efecto derogatorio sea el que, necesariamente, es posterior a la fecha de publicación de la disposición

⁵⁵ Sobre la exigencia de publicación para la recuperación de juridicidad de la norma, *vid.* HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción a la teoría de la norma jurídica... op. cit.*, 1998, pp. 415 y 416.

Es importante en este punto no confundir la “restauración normativa” que acabamos de comentar con la “reminiscencia normativa”, prohibida esta última con carácter general por el artículo 2.2.3º del C.C. que expone que: “*Por la simple derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado*”. Y ello, por cuanto que ambas figuras son completamente distintas, por dos razones: en primer lugar, porque la exigencia contenida en el artículo transcrito se dirige, exclusivamente, al interprete normativo, esto es, está referida al plano de la eventual aplicación jurídica para hechos futuros a los que la regulación derogada se refiera, pero no en relación a la existencia normativa a través de la recuperación de su vigencia de aquellas normas que ya fueron expulsadas del ordenamiento jurídico; y, en segundo lugar, porque de no ser así, resultaría completamente intrascendente, ya que el legislador tributario no se ve vinculado ya que las leyes ordinarias tributarias no se ven afectadas por esta previsión.

⁵⁶ Aunque este principio no es un principio lógico, o *in natura*, de nuestro ordenamiento jurídico, sino que se ha asentado paulatinamente en sus raíces como un principio *jurídico-histórico*, tal y como ya expusiera el profesor KELSEN, H., *Allgemeine Theorie der Normen*, Ed. Manz, Wien (Alemania), 1979, pp. 102 y 103.

derogada. Es decir, no fija la temporalidad en relación a las fechas de publicación o entrada en vigor y derogación de las disposiciones que contienen las normas⁵⁷, sino que centra los efectos derogatorios en las fechas a las que se refieren sus efectos para considerar que ésta se ha producido⁵⁸;

- En segundo lugar, la norma que deroga debe ser de rango igual o superior a la norma derogada. En este caso se trata del respeto al principio de jerarquía de las normas⁵⁹. Debemos apuntar que este principio jerárquico prevalece en todo caso sobre el principio cronológico antes expuesto en aquellos casos en los que exista duplicidad normativa con efectos derogatorios. Esto es, pese a que una disposición anterior en el tiempo establezca efectos derogatorios (cualesquiera que fuesen) frente a otra posterior, que los regula en un sentido distinto (contrario o no), si ésta última es de rango igual o superior a la primera, aquella quedará sin efecto y subordinada a las disposiciones de ésta, pese a que su existencia en el tiempo haya sido posterior.

- Caso distinto al anterior, ocurre cuando lo que nos encontramos es una colisión entre normativas del mismo rango pero pertenecientes a sistemas jurídicos distintos y, con disposiciones derogatorias contradictorias entre sí (lo que quiere decir, obviamente, sin que exista posibilidad alguna de coexistencia entre ambas). Ante esta situación, las disposiciones derogatorias de la norma de regulación específica prevalecen sobre la que no lo es, con independencia del momento temporal de ambas o al que se refieran sus contenidos. Es una consecuencia del principio de especificidad de las normas⁶⁰.

- En cuarto lugar, ambas normas, derogatoria y derogada, deben pertenecer al mismo sistema normativo competencial. Lo que equivale al principio de

⁵⁷ Obvia por completo el *dies a quo* y el *dies a quem*.

⁵⁸ *Vid.* HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción... op. cit.*, 2ª edición, 2002, pp. 437 y 438.

⁵⁹ La consecuencia aparejada de este principio es la imposibilidad en nuestro ordenamiento jurídico de derogación de disposiciones por desuso o la costumbre (*vid.* DÍEZ-PICAZO, L. M^a, *La derogación... op. cit.*, 1990, pp. 42 a 51), y es que, cuando el artículo 2.2. del C.C. hace referencia expresa a que las “leyes” sean derogadas por “otras leyes”, cierra cualquier vía a otro tipo de derogación.

⁶⁰ En caso de una incompatibilidad de disposiciones derogatorias contenidas en una norma especial y prioritaria en el tiempo y, otra norma de carácter general y posterior, no necesariamente opera el criterio “*lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*”, pues perfectamente una norma de carácter general puede derogar a una norma especial, siempre que existe previsión en tal sentido (*voluntas legis*). *Vid.* DÍEZ-PICAZO, L. M^a, *La derogación... op. cit.*, 1990, pp. 362 y 363.

competencia normativa. En otras palabras, normas pertenecientes a sistemas competenciales distintos con previsiones derogatorias contrarias entre sí no pueden interferirse, prevaleciendo siempre y en todo caso, aquella norma que pertenezca al sistema con una competencia de rango superior y anterior en el tiempo⁶¹;

- Y, en último lugar, y como consecuencia del anterior, que ambas normas deben tener la misma especificidad procedimental. En otras palabras, estamos hablando del principio de especificidad normativa sin que el elemento temporal intervenga aquí⁶²:

Empero a estas características comunes de la institución de la derogación existentes en cualquier rama del derecho, no podemos obviar otras disposiciones que son propiamente tributarias en relación a esta figura.

Así, encontramos que el apartado segundo del artículo 9 de la LGT dispone que: “*Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas*”.

A tenor de lo establecido en este precepto, cuando éste se refiere al término derogación de las normas tributarias en un sentido amplio, parece incluir tanto la derogación total de un cuerpo jurídico al completo (es decir, la eliminación de la totalidad de una Ley, de un Reglamento, etc. del sistema jurídico-tributario), y ello, con o sin emisión normativa posterior que lo sustituya, como también, concierne a la derogación parcial (esto es, la supresión de una o varias disposiciones concretas de una Ley o un Reglamento inmersas en el sistema jurídico tributario, etc.), con o sin *subrogatios* adicionadas e, igualmente, en último lugar, engloba al acto mismo de la modificación (siempre parcial) de normas jurídicas concretas que en ella se incluyan, bien sea por medio de su sola eliminación (derogación *stricto sensu*), o la

⁶¹ Vid. *Supra* pp. 127 a 129.

⁶² O lo que es lo mismo, la norma que se deroga ha de serlo en virtud de otra del mismo tipo. Vid. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo... op. cit.*, 1ª edición, 1988, p. 419 y, vid. Díez-PICAZO, L. M^a, *La derogación... op. cit.*, 1990, p. 128.

incorporación de otras en su articulado (*ex novo*) y/o a través de la mera alteración narrativa de algunas de ellas⁶³.

Ante estas circunstancias, es un mandato que coopera a la seguridad jurídica de los contribuyentes que, las Leyes y Reglamentos tributarios incluyan formalmente las disposiciones derogatorias y que también sean publicadas, tal y como establece el artículo 86 de la LGT. En este artículo se dispone que han de ser nombrados e identificados de forma concreta los preceptos que son o van a ser derogados⁶⁴, haciéndose constar, en su caso, la nueva redacción de las normas adicionadas y/o que han sido modificadas⁶⁵.

Con esta exigencia se supera la anterior previsión contenida en la Ley Tributaria de 1963, en la que en su artículo 16 recogía que: “*Toda modificación de Leyes o Reglamentos tributarios contendrá una redacción completa de las normas afectadas*”, lo que generó una gran polémica dividiendo la opinión de gran parte de la doctrina.

⁶³ Para llevar a cabo estas modificaciones, la doctrina ha distinguido dos técnicas principalmente. De un lado, se encuentra la técnica conocida como modificativo, que consiste sustituir solamente concretas palabras o expresiones de la antigua disposición derogada por otras nuevas adaptadas a la nueva realidad social imperante. Usualmente, esta técnica sólo resulta aconsejable en caso de modificaciones muy puntuales, como fue el claro ejemplo de la única alteración en numerosas normas jurídico tributarias de la palabra “peseta/as” por “euro/os”, con la entrada en funcionamiento de la moneda única en la Comunidad Económica Europea. Y, de otro lado, la llamada técnica de la regulación, consistente en reproducir íntegramente la nueva redacción de la norma que se modifica pero ya con la redacción que va a operar en el tiempo desde su aprobación y posterior publicación. *Vid.* CASTIÑEIRA PALOU, M. T., “Las leyes modificativas”, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989, pp. 201 a 206.

⁶⁴ Estas obligaciones que redundan en la seguridad jurídica de los contribuyentes, cobran si cabe más sentido cuando la causa objetiva de la derogación es expresa, o sí se prefiere, sí la causa de la derogación no es la incompatibilidad con la nueva regulación, pues en este último caso mal podrían aplicarse cualquiera de las reglas de prioridad que hemos dispuesto en el apartado anterior de este capítulo.

⁶⁵ A efectos prácticos y, en la generalidad de los casos, las leyes y reglamentos tributarios cumplen esta exigencia legal de derogación expresa, adición y/o modificación, a través de dos figuras: en primer lugar, en virtud de las Disposiciones Derogatorias, en las que se incluye una relación de normas derogadas y vigencias de preceptos, y, en segundo lugar, por medio de las Derogaciones Finales, en las que se consignan las nuevas redacciones de los preceptos concretos añadidos o modificados. Como se aprecia, las normas derogatorias suelen incluirse en la parte final de las leyes, aunque, por supuesto, no parece necesario apuntar que su carácter derogatorio no depende de dicha ubicación.

De un lado, quienes interpretaron su significado de acuerdo con el tenor literal y, de otro lado, quienes entendieron que la redacción de este precepto, lo que contenía, en realidad, era una errata, pues todo hacía indicar que el sentido del mismo era la exigencia de una <<relación>> de normas derogadas (enumeración o compendio de preceptos que se viesen afectados por el fenómeno derogatorio), que no <<redacción>> (lo que suponía que, en caso de derogación total, simplemente bastaba con identificar el texto normativo concreto derogado y, en caso de derogación parcial, se hiciese constar la nueva redacción completa de los preceptos modificados uno a uno).

Entre otros autores defensores de esta última interpretación destacamos a CASADO OLLERO, DE LA PEÑA VELASCO, FALCÓN Y TELLA y SIMÓN ACOSTA, que optan por esta interpretación doctrinal, y no solamente por razones de celeridad material y práctica o técnica normativa⁶⁶.

Por último lugar, tanto en la antigua LGT, como en la vigente, el lugar en el que recogen las previsiones derogatorias es, como su propio nombre indica, entre sus Disposiciones Derogatorias, en la parte final de todos los textos normativos, en donde se incluyen una tabla de vigencias y la relación de normas derogadas para que pueda ser consultada y, además, también se ubica entre sus Derogaciones Finales, en donde se hace constar la nueva redacción de los preceptos concretos que han sido modificados⁶⁷. Y, como ya se ha indicado anteriormente, todas ellas están igualmente disponibles para su consulta y/o verificación a través los medios informáticos y telemáticos a los que se refiere expresamente el artículo 86.4 de la LGT, que

⁶⁶ Vid. CASADO OLLERO, G.; DE LA PEÑA VELASCO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; SIMÓN ACOSTA, E., *Código Tributario*, 9ª edición, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2002, p. 74. Así las cosas, esta interpretación de la doctrina podía confirmarse a la vista de lo dispuesto en el artículo 4.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, LDGC, que clarificó y completó la regulación del aludido artículo 16 de 1963, sobre la base de la distinción entre derogación total y parcial. De ese modo, las regulaciones legislativas de los sistemas tributarios modificativos deberán contener una <<relación>> completa de las normas totalmente derogadas y la nueva <<redacción>> de las normas que se modifiquen.

⁶⁷ Sin embargo, incluso ante estas previsiones, en no pocas ocasiones, suelen producirse supuestos de derogación por incompatibilidades, incoherencias o falta de previsiones ocasionadas entre estas Disposiciones, que originan incertidumbre sobre las normas tributarias aplicables y que el intérprete debe resolver. A mayor abundamiento, hemos de recordar que el incumplimiento por el Legislador de la falta de exposición de derogación expresa carece de sanción jurídica, ya que, en la actualidad, solamente es una mera recomendación de técnica legislativa, y no parece que este hecho vaya a cambiar en los próximos años.

contribuyen a reforzar la seguridad jurídica de los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

C. El tiempo referido al contenido de las normas tributarias.

En el tiempo referido al contenido de la norma, debemos comenzar afirmando que para la unanimidad de la doctrina tributaria es imprescindible separar en él, dos ámbitos temporales nuevos, que son: el tiempo de vigencia (de ese contenido de la norma) y el tiempo de eficacia (no de la norma, sino del contenido al que ésta se refiere), que son distintos entre sí y, ambos, a su vez, pueden ser distintos al tiempo de existencia de la norma propiamente dicho⁶⁸.

En efecto, pese a que pueden resultar términos unívocos, no lo son. Nos referimos a dos aspectos temporales completamente diferentes que coexisten dentro del ámbito del contenido de la norma, que son: el “ámbito de vigencia formal” y el “ámbito de aplicación material” de la norma en sí, también conocido como el ámbito de “eficacia de la norma”. Repetimos, distintos entre sí y, distintos a su vez del tiempo de existencia de la norma en el ordenamiento⁶⁹.

En efecto, el tiempo de vigencia y el tiempo de eficacia son dos figuras distintas que se encuentran insertas en el mismo ámbito, esto es, coexisten en el mismo plano de referencia, el del tiempo de la norma que está referido a su contenido, ya que fuera de él, nótese que no sólo nos resultarían estos conceptos insuficientes para referirnos a la totalidad de la dimensión temporal de la norma tributaria en su conjunto, puesto que no engloban la dimensión referida al intervalo de tiempo durante el cual la norma jurídica existe de forma material (real o física), sino que, propiamente, serían confusos entre sí, pues parecerían que significan o se refieren al mismo intervalo de tiempo, sin que, como ha quedado claro, esto sea así, ya que es diferente.

⁶⁸ Valga como muestra de esta diferenciación, entre otros, el manual del profesor PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 19ª edición, Ed. Thomson Reuters, Pamplona, 2009, p. 113.

⁶⁹ *Vid.* MENÉNDEZ MORENO, A. (Director) y VV.AA., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 3ª edición, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2002, pp. 126 y 127.

Así, sí bien es cierto que los tres ámbitos temporales se desarrollan sobre un mismo tapiz que es el tiempo de los preceptos en el ordenamiento tributario, por el contrario, ninguno de ellos se refiere al mismo tiempo.

Al objeto de comprender esta triple diferenciación, vamos a relacionar cada uno de estos conceptos con los dos aspectos que, en nuestra opinión, se vinculan directamente con el tiempo al que se refieren y que son los que pueden ocasionar un cierto grado de confusión.

Como ya sabemos, una norma tributaria existe en el tiempo, bien sea porque el tiempo de su creación es nuevo (*ex novo*), o bien porque aún siendo de un tiempo pretérito, es decir, nacieron con anterioridad para cubrir necesidades pasadas, pero ahora son rescatadas por el sistema tributario (íntegramente o con nuevas modificaciones al efecto). Ahora bien, este tiempo es independiente del momento del tiempo en el que el contenido de esa norma resulta vigente formalmente, esto es, cuándo puede ser potencialmente válida, y, distinto también, del instante en el que sea eficaz, es decir, el tiempo en el que se aplica.

Queda así aclarada la primera distinción entre el momento del tiempo del contenido de una norma del ordenamiento en el que ésta acontece, está vigente y es eficaz, con su existencia formal.

Continuando con nuestro análisis del tiempo referido al contenido de las normas tributarias, pese a la distinción que acaba de realizarse, es usual caer erróneamente en la asociación conceptual entre validez/vigencia y aplicación/eficacia. Sin embargo, sí observamos individualmente cada uno de ellos de forma más pormenorizada, podemos encontrar que este parentesco no es tal y como parece a simple vista.

Definamos cada uno de ellos:

Por un lado, el concepto de “validez” de un precepto, que tiene su origen indiscutible en el normativismo del profesor HANS Kelsen, quien concebía la norma jurídica solamente como una entidad abstracta y unidimensional de aquello que era lo que debía ser (“*sollen*”). Por tanto, independiente del tiempo (“*zeitlicher geltungsbereich*”) y del espacio (“*räumlicher geltungsbereich*”) específicos durante

los cuales una norma exista, la validez de ésta era una figura aplicable en todos y para todos los casos en los que estuviera prevista⁷⁰.

Bajo esta doctrina, se concebía cualquier norma jurídica como un axioma o corolario intemporal de derecho y, por ello, el concepto de “validez” constituía un todo que tenía otros significados homónimos que le eran atribuibles sin oposición alguna, incluso podría decirse que eran acepciones sinonímicas si se prefiere, tales como vigencia, efectiva existencia jurídica, obligatoriedad, aplicabilidad y, por su puesto, eficacia (todos ellos en la misma esfera de lo que este autor consideraba como el “*verbindlichkeit*”).

Este significado inicial del término “validez” en el aspecto jurídico-normativo del derecho, así como los del resto de Teorías de Derecho que continuaron definiéndolo, fue evolucionado posteriormente por la obra de muchos otros autores, en especial, cabe destacar la elaborada por el profesor alemán ERNST ZITELMANN

⁷⁰ Vid. KELSEN, H., *Reine Rechtslehre*, Leipzig - Wien (Alemania), 1934, reimpreso por la Ed. Scientia, Aalen (Alemania), 1985, p. 7 y, anteriormente en su obra *Allgemeine Theorie... op. cit.*, pp. 2, 3, 21 y 22.

fallecido en 1923⁷¹, generando numerosas concepciones de éste⁷², que si bien no consideramos preciso tratar para no diluir el objeto de nuestro estudio⁷³, por el contrario, si que diremos que la conclusión común de todas las acepciones venideras

⁷¹ ZITELMANN, E., “Geltungsbereich und Anwendungsbereich der Gesetze (zur Grundlegung der völkerrechtlichen Theorie des Zwischenprivatrechts)”, en *Festgabe der Bonner Juristischen Fakultät für Karl Bergbohm zum 70. Geburtstag*, Ed. Marcus-Webers, Bonn (Alemania), 1919, pp. 207 a 224 (traducción italiana por BALLARINO, T., “Sfera di validità e sfera di applicazione delle leggi”, *Diritto internazionale (Rivista trimestrale di dottrina e documentazione)*, vol. XV, n° 2, 1961, pp. 152 a 169.

El desarrollo de esta teoría parte del concepto de “validez” puramente kelseniano al que identifica como la cualidad vinculante de la norma. Para ZITELMANN, la definición de vigencia de las normas de la ley, supone el poder de producción de los efectos jurídicos previstos cada vez que se realiza el supuesto de hecho que las mismas prevén. Por lo tanto, los efectos de la vigencia se correspondían con el ámbito material del tiempo de la norma, mientras que el ámbito temporal de vigencia de la ley (es decir, el “*zeitlicher Geltungsbereich*” de KELSEN) era el intervalo de tiempo en el que los efectos jurídicos tenían lugar. En un principio, a través de esta concepción, no cabía oponer especiales objeciones a esta nueva distinción en sí misma considerada, de hecho, fue la predominante en nuestra doctrina durante largo tiempo, sin embargo, lo que comenzó a provocar la ruptura de esta novedosa concepción era el pensamiento, inherente al propio fenómeno de la distinción entre los ámbitos de “vigencia” y “aplicación” de las normas, sobre la posibilidad de que la descripción de la dimensión temporal de las normas jurídicas se agotase en este punto. Dando lugar al resto de teorías antes vistas, en concreto, hasta la posterior evolución referida *ad supra*.

⁷² Dentro de la propia concepción normativa o sistémica, se han venido distinguiendo varias acepciones del término validez, pues junto al significado de “obligatoriedad”, se le atribuyeron los de “pertenencia” y “aplicación”.

⁷³ Destacando, por su carácter temprano, la obra sobre la “validez normativa” elaborada por WRÓBLEWSKI, J., “Tre concetti di validità”, *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 1982, pp. 584 a 595 (traducida al inglés por FARALLI, C.).

Resulta imprescindible destacar también la exposición de HERNÁNDEZ MARÍN sobre los distintos significados atribuibles al concepto de “vigencia”, en donde, por cierto, niega una vez más, y nuestra opinión es coincidente, que pueda identificarse la vigencia con cualquiera de esas otras propiedades de la norma jurídica (*vid.* HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción a la teoría de la norma... op. cit.*, 1ª edición, 1998, pp. 434 a 441; 2ª edición, 2002, pp. 502 a 508).

fue la crítica y superación⁷⁴ de la consideración y tratamiento igualitario de la validez con el resto términos a los que se aglutinaba, términos que, *in natura*, poseían significados distintos y autónomos pero que hasta entonces estaban siendo tratados de igual forma⁷⁵.

La concepción actual más aceptada por la doctrina aplicable al ámbito tributario es aquella en la que no cabe oponer objeciones a la distinción entre figuras que, intrínsecamente, nada tienen que ver las unas con las otras, disociándose los términos⁷⁶.

El significado de “validez” ha quedado reducido a la simple idea de “legalidad”, independiente de la mera “existencia” y de la “vigencia” de esas mismas

⁷⁴ En cuanto a la concepción unitaria del término validez, distinguiéndose de las categorías de validez, vigencia y eficacia de las normas, merece hacer mención al prólogo elaborado por el profesor RUBIO LLORENTE, F. *La derogación de las leyes... op. cit.*, del también profesor DÍEZ-PICAZO, L. M^a., p. 20, en la que dice que “*Bueno que se parta de un sistema determinado y bueno también que explícitamente se lo abandone cuando, como tantas veces ocurre en el caso de Kelsen, se percibe que la elegancia arquitectónica de tal sistema sólo es posible merced al olvido de la abogada complejidad que la realidad nos ofrece*”.

⁷⁵ Encontrando la primera de las oposiciones en la obra de ROSS, A., *On Law and Justice*, Ed. Stevens and Sons, Londres (Reino Unido), 1958 (traducción española efectuada por CARRIÓ, GENARO R.), en la que manifiesta la necesidad de separar validez (“*gyldighed*”) y vigencia (“*gaelden*”) del Derecho. Del mismo modo, WINKLER, G., en *Zeit und Recht... op. cit.*, 1995, pp. 527 a 539, rechaza de facto que pueda identificarse la vigencia con cualquiera de las anteriores acepciones keinesianas para la norma jurídica. Mucho tiempo después de esta concepción abstracta que sitúa a las normas del Derecho en una dimensión intemporal, puede verse aún una dura crítica a ello por parte del profesor HERNÁNDEZ MARÍN, R., en *Introducción a la teoría de la norma...*, *op. cit.*, 1^a edición, 1998, pp. 434 a 441; 2^a edición, 2002, pp. 502 a 508.

Y, no sólo en el plano tributario se ha superado esta consideración, sino también en otros. De obligada y especial referencia en el tratamiento de la distinción de todas estas figuras, es el profesor ZITELMANN, E., en su tratado sobre Derecho Internacional Privado, *Internationales Privatrecht*, Leipzig (Alemania), 1897, al que se refiere expresamente el profesor DÍEZ-PICAZO, L. M^a, *La derogación de las leyes... op. cit.*, pp. 162 y 168. Para este último autor, partir de la concepción normativista kelseniana es casi como un “*mal menor necesario*” para llegar a distinguir conceptualmente la validez como concepto unitario de la eficacia de la norma. En otras palabras, un primer y mal punto de partida.

⁷⁶ En cuanto a la distinción entre legalidad, validez y eficacia, *vid.* NIETO GARCIA, A., “Estudio Preliminar” en BELADÍEZ ROJO, M., *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Colección Monografías Jurídicas, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 10 a 12.

normas. Lo que entendemos que supone un enorme acierto, en la medida en que se reconduce el concepto de vigencia a la idea de la sola posibilidad de poder aplicar un precepto en un instante del tiempo, y nada más. Y ello, con base en la teoría anteriormente expuesta del profesor BULYGIN, que implica también la conformidad del ordenamiento jurídico global con las normas producidas en el interior de un sistema jurídico determinado como es el tributario⁷⁷.

Pero no sólo significa esto, sino que con carácter general, la “validez” de las disposiciones jurídico tributarias se re-define, y cobra una nueva cualidad, como la compatibilidad con aquellas disposiciones normativas de rango superior garantistas del ordenamiento en su conjunto. Es decir, carecerán de validez las disposiciones que contradigan a otras de rango superior⁷⁸.

Esta nueva tarea de examen de compatibilidad, ha de ser llevada a cabo, en último término, por los Tribunales de Justicia, bien sea por el TC, cuando se intuya que una norma puede ser contraria a la Constitución (por medio del mecanismo expresamente previsto en el artículo 163 CE⁷⁹) o, en otro caso, para la generalidad de

⁷⁷ Bueno es hacer una pausa para señalar que, junto al concepto de validez normativa que se ha expuesto, existen otros dos conceptos de validez mantenidos en la Teoría General del Derecho: el de validez empírica y el de validez axiológica. El primero de ellos hace referencia a la concepción sociológica, referida a la efectividad del Derecho, mientras que el segundo se refiere a la concepción *ius naturalista*, vinculada a la función social de la justicia. Sobre esta cuestión, *vid.* BULYGIN, E., “Tiempo y validez”, en ALCHOURRÓN, C. E. y BULYGIN, E., *Análisis lógico y Derecho... op. cit.*, 1991, pp. 195 a 198.

⁷⁸ Coincidiendo así con la previsión del artículo 1.2 del CC.

⁷⁹ Este precepto regula la llamada cuestión de inconstitucionalidad, como un mecanismo que articula la recepción y control de normas en nuestro sistema jurídico (al igual que en el resto de los Estados en el derecho comparado). Las normas objeto de este tipo de control son aquellas que tengan rango de ley (artículos 163 y 35.1 de la LOTC), entendiéndose por éstas las que enumera el artículo 27.2 de la propia LOTC. Quedan excluidas, por tanto, todo tipo de normas infralegales, según ha dicho reiteradamente el TC (ATC 302/1994).

No obstante, hay que señalar en el ámbito de nuestro Derecho Financiero y Tributario que mediante la Ley Orgánica 1/2010 se introdujo la Disp. Ad. Quinta en la LOTC, que establece, en su apartado primero, que corresponderá al TC el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

las normas, por la Sala específica del TS a la que por turno y competencia corresponda⁸⁰.

Todo ello permite, dentro de la propia concepción normativa de “validez” ya desarrollada, que hoy podamos distinguir con absoluta claridad las figuras de: “vigencia” (entendida formalmente en el contenido y no materialmente en la existencia) que se describe como la propiedad que adquieren las disposiciones tributarias con su entrada en vigor y que pierden generalmente con su derogación (bien sea expresa, o bien sea tácita⁸¹)⁸², de la figura de la “pertenencia”, definida como el aspecto que se da en un momento del tiempo para una norma tributaria al incluirse en el Sistema Tributario Nacional perteneciente a un ordenamiento superior o específico por su materia. Y, por último, queda diferenciado del término “obligatoriedad” de la norma, que está calificada por el ámbito temporal en el que es potencialmente aplicable para un supuesto de hecho tributario⁸³.

Una vez distinguidos estos términos, continuamos con el estudio del aspecto temporal de la “eficacia” de la norma tributaria, del que si bien sabemos hasta ahora que se sitúa también en el plano del tiempo de los hechos a los que se refiere el contenido de la norma, es todavía más preciso que el anterior, pues su definición se identifica (o se representa) con el poder de producción de los efectos jurídicos previstos en un momento del tiempo por las disposiciones de una normativa (Ley, Real Decreto, etc.) perteneciente al Sistema Jurídico Tributario para un precepto en ella inmerso cada vez que se realiza el supuesto de hecho que la misma prevé y/o regula⁸⁴.

⁸⁰ Vid. CAPELLA HERNÁNDEZ, J. R., *Elementos de análisis jurídico*, 1ª edición, Ed. Trotta, Madrid, 1999, pp. 88 a 91.

⁸¹ Vid. Artículo 2 del C.C.

⁸² Vid. *supra* apartado “La derogación tributaria”.

⁸³ Aunque en ocasiones sucede, por ejemplo, que el término “obligatoriedad” de la norma, pese a ser autónomo como ha quedado claro, aún es descrito e identificado, reiterada y erróneamente, en nuestro ordenamiento jurídico con los términos de “vigencia”, “vigor” o “fuerza” normativa y, cuya conexión con la “vigencia” ha ido ligada desde, incluso, la anterior redacción del artículo 1 del C.C. (en la que se exponía que “Las leyes obligarán...”).

⁸⁴ Vid. HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción a la teoría de la norma... op. cit.*, 1ª edición, 1998, pp. 435 a 437; sin variar su consideración cuatro años más tarde en la 2ª edición, 2002, pp. 503 y 504.

Dicho de otro modo, coincide con el período de tiempo en el que efectivamente la norma es estrictamente aplicable y, queda restringido a un período de tiempo de aplicación delimitado, indistintamente si la Ley a la que pertenece continúa o no vigente en ese mismo tiempo.

Con carácter general, ésta consideración autónoma de las figuras de “vigencia” y “eficacia” separadas del resto, es la comúnmente aceptada entre la más reputada doctrina moderna de la Teoría General del Derecho, aunque por el contrario no siempre fue así exactamente.

Efectivamente, algunos autores llegaron a calificar durante algún tiempo esta distinción de “artificio banal” en tanto en cuanto únicamente, a través de ella, se consideraban figuras que supuestamente eran irrelevantes desde el punto de vista práctico en la aplicación de una norma.

Valga como ejemplo, la tesis mantenida en el año 1990 por el profesor DÍEZ-PICAZO. En ella se aseguraba inicialmente que *“la distinción entre vigencia y eficacia no deja de ser, en cierta medida, un artilugio del lenguaje cuya única finalidad radica en economizar palabras para designar fenómenos jurídicos. La eficacia, entendida como la capacidad actual de una ley para regular una determinada situación, únicamente tiene sentido en relación con la vigencia: sólo una ley que está –o ha estado– vigente puede ser eficaz, de igual modo que toda ley vigente tiene una vocación de eficacia. Ello no significa, sin embargo, que no pueda haber eficacia sin vigencia y, viceversa, vigencia sin eficacia. Para expresarlo en términos rigurosos, nada impide que una ley que ha dejado de pertenecer activamente al ordenamiento continúe surtiendo efectos durante algún tiempo, ni que una ley activamente incardinada en el propio ordenamiento no despliegue efectos por un cierto período. Es a esta realidad a la que se designa aquí, por mera comodidad, disociación entre vigencia y eficacia”*⁸⁵.

Pese a ello, finalmente corrigió sus propias definiciones tras superar la idea de equiparación entre “validez”, “existencia” y “vigencia”. Desde entonces, la “vigencia” la concibe como pertenencia *activa* al ordenamiento, distinguiéndola así de la mera existencia normativa, que la cataloga como pertenencia *pasiva* e,

⁸⁵ Vid. DÍEZ-PICAZO, LUIS M^a, *La derogación de las leyes... op. cit.*, pp. 217 y 218.

independientes ambas, respecto de la propia autonomía de la vigencia del contenido de las normas⁸⁶.

Nótese en último término como, pese a distinguirlos, en esta referencia tal separación no es sino una división de aspectos pertenecientes a una misma propiedad normativa. En otras palabras, son las dos caras (“vigencia” y “eficacia”) de la misma moneda (“el tiempo de existencia”), que si se quiere, pueden observarse individualmente, pero en cualquier caso, se quiera o no, están condenadas a entenderse siempre al referirse al mismo tiempo, al tiempo del contenido de la norma jurídica.

Para cerrar este epígrafe, debemos señalar en nuestra opinión que la distinción entre “vigencia” y “eficacia” del contenido de la norma jurídico tributaria es necesaria, y ello, aún cuando reconocemos que es cierto que la utilidad de manera independiente o aislada de estas figuras la aceptamos como relativa, o mejor dicho, impropia y/o limitada sólo al terreno teórico y no al usual plano práctico en el que estas se desarrollan, puesto que aún siendo cierto que con incuestionable frecuencia son coincidentes entre sí en la línea del tiempo, por contra, al tener cada uno de ellos una dimensión acotada para describir el espacio temporal del propio contenido de la norma, para poder discernirlos de forma independiente es preciso que todos, necesariamente, se completen con el tiempo de su existencia jurídica en el ordenamiento tributario en donde podemos subdividirlos.

En este sentido, esto es, en el de los hechos a los que se refiere conjuntamente el contenido de la norma tributaria y la producción de sus efectos, no negamos que los ámbitos temporales de vigencia y eficacia se sitúan en el mismo plano del tiempo, aunque ello no implica automáticamente su recíproca identidad, como ha quedado claramente expresado. Lo que nos hace suponer, en cierto modo, es que la vigencia formal del contenido de la norma por sí sola no es más que un indicio

⁸⁶ *Vid. supra.* p. 166 *in fine*; y más claramente, en p. 168, donde este autor se refiere a la “vigencia -entendida como existencia o pertenencia al sistema normativo-” en relación con sus efectos.

de que ésta resulta aplicable durante un período de tiempo determinado⁸⁷, siendo imprescindible que sea articulada en el tiempo en el que se extiende su legalidad por la eficacia del contenido de ese precepto.

De la distinción conceptual entre dichas figuras, encontramos que la impotencia de su autonomía de la que hablamos, radica de igual manera en los supuestos de disociación entre ambas, pues pueden darse numerosas posibilidades temporales de articulación (o aplicación) de las normas con consecuencias muy diversas, tanto para la Administración, como para los contribuyentes al ser los destinatarios últimos de las normas contenidas en las leyes y reglamentos del ordenamiento jurídico tributario.

D. La separación de los dos ámbitos temporales de las normas.

El estudio de la disociación entre el intervalo de existencia jurídica (vigencia formal o la propia temporalidad de la disposición jurídica) y el ámbito temporal de aplicación de las normas (vigencia material, que es la coordinada en donde deben situarse precisamente los conceptos convencionales de vigencia y eficacia), se manifiesta a través de dos instituciones: la retroactividad y la ultractividad.

Partiendo de estas premisas, abordamos en las siguientes páginas una aproximación a las nociones de retroactividad y ultractividad normativas, como fenómenos que reflejan una determinada articulación de la doble coordinada temporal de las disposiciones jurídicas.

⁸⁷ Siguiendo al profesor HERNÁNDEZ MARÍN, R., en la segunda edición de su obra *Introducción a la teoría de la norma... op. cit.*, pp. 505 a 507, bajo los mismos términos que fueron empleados previamente por los profesores NAVARRO LÓPEZ, P. E. y MORESO MATEOS, J. J., *Applicability and Effectiveness of Legal Norms*, Ed. Law and Philosophy, 1997, pp. 201 a 219, dispone que la aplicabilidad “directa” o “interna” de la norma suele coincidir con el comúnmente denominado ámbito de “vigencia formal”, consistiendo en el cumplimiento por la norma de su función reguladora en relación con los hechos comprendidos en su suposición que tengan lugar durante dicho período de tiempo en el que resulta aplicable por vigente. Distinguiéndola así de la aplicabilidad “indirecta” o “externa” que es la que viene dada por otras disposiciones que remiten a su regulación expresa.

1. La retroactividad normativa.

Suele definirse la retroactividad como la aplicación de una norma a hechos anteriores a su entrada en vigor. Es decir, nos encontramos ante supuestos en los que existen normas tributarias que aún habiéndose abandonado su aplicación en un tiempo determinado en el que fueron publicadas, no han perdido aún su existencia jurídica, esto es, conservan su capacidad, pudiendo declararse todavía aplicables a determinados hechos imposables actuales y también, supuestos, en los que nuevas disposiciones legisladas que acaban de existir jurídicamente pueden aplicarse a hechos anteriores a su vigencia⁸⁸.

Por tanto, la entrada en vigor retroactiva sólo indica que la norma en cuestión se refiere a hechos y situaciones producidos a partir de dicho momento del pasado. Cuando así sucede, suele ocurrir que se trate de normas tributarias que resultan favorables para el contribuyente (aún cuando en polémicas ocasiones ha sido en sentido contrario en beneficio de la Administración Tributaria), o bien, de normas tributarias desfavorables que persiguen evitar el tan peligroso denominado <<efecto anuncio>> de la nueva o vieja norma, que puede actuar en los administrados como un antídoto y/o anular parte de los fines de la política fiscal que con ésta se pretendían

⁸⁸ Partiendo de esta alusión y a los efectos de este trabajo, sólo es preciso aclarar la existencia de dos dimensiones básicas del principio de irretroactividad, que prohíbe la conducta retroactiva, y que se encuentran separadas. De un lado, el principio de irretroactividad en la *aplicación* de normas tributarias y, de otro lado, el principio de irretroactividad en la *producción y existencia* de normas tributarias. Sobre esta distinción *vid.* LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad en las normas jurídico-administrativas*, Ed. Instituto García Oviedo, Sevilla, 1982, p. 27, citando sobre esta distinción a PIZZORUSSO, A., “Comentario del Codice civile (Fonti del Diritto)”, *Articoli*, números 1 - 9, 1977, p. 229. Hay que señalar, sin embargo, que el profesor LÓPEZ MENUDO se refiere al ámbito de vigencia formal como “*tracto temporal comprendido entre la publicación y la derogación*” (*op. cit.*, p. 27; definición que es acogida por GAYA SICILIA, R., *El principio de irretroactividad de las leyes en la jurisprudencia constitucional*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1987, p. 23); apartándose así de la concepción común, que se refiere al período comprendido entre la fecha de entrada en vigor (formal) y la derogación. Para este autor, pese a mantener la distinción tradicional, acude al momento de la publicación en lugar de a la fecha de entrada en vigor de la norma jurídica en cuestión, intuyendo quizás que es la publicación y no la entrada en vigor el momento relevante en esta distinción.

conseguir⁸⁹. Otras normas, en cambio, parece que tengan un carácter retroactivo *in natura*⁹⁰.

En este sentido, es importante conocer entonces ¿cuándo el ámbito temporal de aplicabilidad directa de una norma se sitúa en el pasado?. A este respecto, existen diversas opciones que, a su vez, determinan diferentes tipos de retroactividad, a las que nos referimos a continuación.

En primer lugar, tenemos la *retroactividad expresa* que, sin ser frecuente, es la que menos vicisitudes plantea en cuanto a la distinción de los dos ámbitos temporales a los que afecta, pues se produce cuando el establecimiento de una fecha de entrada en vigor retroactiva suele hacerse por referencia a una fecha concreta del calendario, anterior a la fecha de la publicación. A ésta, podemos subdividirla en dos clases:

- Directa, cuando se establece un día determinado donde se sitúe formalmente el inicio de la vigencia o aplicabilidad de una norma con posterioridad a su publicación.
- Indirecta, cuando tal día se sitúe con referencia a un período o a un determinado acontecimiento cierto, determinado o determinante sin género de dudas.

⁸⁹ El <<efecto anuncio>> sucede cuando los destinatarios de una nueva norma se ven afectados desfavorablemente por la misma, re-dirigen su comportamiento previsible con el fin de que, una vez publicada ésta oficialmente, no les resulte aplicable. En estos casos el legislador, para impedir que se frustre la finalidad de la nueva regulación, suele anticipar la aplicabilidad de la norma, mediante el establecimiento de una entrada en vigor retroactiva. En relación con la entrada en vigor retroactiva de normas tributarias con el fin de evitar el denominado <<efecto anuncio>>, (vid.) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de derecho Financiero...*, op. cit., p. 175.

⁹⁰ Vid. DE CASTRO Y BRAVO, F., *Derecho Civil de España...* op. cit., p. 652. Este autor señala cinco tipos de normas que, por su carácter o naturaleza, implican, normalmente (pues no tiene por qué), un efecto retroactivo de sus disposiciones. Las denomina normas de retroactividad tácita. Y son: a) las disposiciones interpretativas; b) las disposiciones complementarias o ejecutivas de otras; c) las leyes y disposiciones de estricto carácter procesal; d) las disposiciones de carácter prohibitivo, derogatorio, urgente y persecutorio de anteriores fraudes; y e) las disposiciones que tengan como objeto establecer un régimen general y uniforme.

Una cualidad de este tipo de retroactividad (expresa), es la posibilidad de establecerse de forma escalonada, es decir, progresivamente u ordenado gradualmente en el tiempo⁹¹.

Y, en segundo lugar, la *retroactividad implícita* que, ante la ausencia de referencias temporales expresas que distingan los dos ámbitos temporales a los que afecta, obliga a tener que deducirlos⁹². Esto es, la retroactividad deducida del contenido y finalidad del precepto, pero ¿cómo? Esta tarea sólo puede realizarse mediante una labor interpretativa previa del contenido de la disposición concreta, esto es, del ámbito temporal de aplicabilidad directa de la norma, al que implícitamente se refieren su presupuesto de hecho y su consecuencia jurídica. En función de la

⁹¹ El típico ejemplo de entrada en vigor retroactiva y escalonada de una Ley en el ordenamiento jurídico tributario, no fue otro que la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial de los IRPF, IS e IVA, que en su Disp. Final Única, se establecía una cláusula general de entrada en vigor para toda la Ley (el día 1 de enero de 1986) y fechas de entrada en vigor distintas y retroactivas para determinados preceptos, entre otros, una nueva tarifa del IRPF y de la deducción para unidades familiares por rendimientos del trabajo, a partir del día 1 de enero de 1985 y, una fecha de entrada en vigor retroactiva para la nueva regulación de los incrementos y disminuciones patrimoniales, desde el día 2 de octubre de 1985. Esta Disp. fue considerada constitucional por el Auto del TC 165/2001, de 19 de junio, que inadmitió la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TSJ de Madrid en relación con la misma, precisamente con el argumento principal de la previsibilidad de la modificación y la evitación del “efecto anuncio”.

No hay que remontarse tan atrás, pues la propia Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su Disp. Final duodécima, sobre la “*Entrada en vigor*”, establece que con carácter general esta Ley entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el BOE, no obstante lo anterior, se establecen las siguientes normas específicas de entrada en vigor para algunos artículos modificados:

1. Las modificaciones introducidas en el artículo 29 y en el artículo 200 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, entrarán en vigor el 1 de enero de 2017.
2. Los apartados dos y tres de la Disp. Final Segunda entrarán en vigor a los tres meses de la publicación en el BOE.

⁹² *Vid.* LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982, pp. 74 y 282. Este autor diferencia las categorías de retroactividad implícita y de retroactividad natural o tácita vistas en una nota al pie precedente a ésta.

dificultad de cada norma y de las circunstancias de cada caso, existirán supuestos de retroactividad más o menos compleja⁹³.

2. La ultraactividad normativa.

Por su parte, la ultraactividad se define por la doctrina como la aplicación de una norma (en virtud de la remisión expresa o implícita llevada a cabo por otra norma) a hechos posteriores al cese de su existencia jurídica (sea por derogación, llegada del término final o anulación).

Sin embargo, conforme a las premisas de la dimensión temporal de las normas, podríamos entender, que no es la norma jurídica que fue derogada la que sigue produciendo efectos como consecuencia de la realización de determinados hechos, sino que es el acto administrativo o judicial que declara nuevamente su aplicación el que, empleando la regulación prevista por la norma derogada, produce efectos.

A continuación, una vez analizados los conceptos generales relativos a la dimensión temporal de las normas jurídicas y, en particular, de las normas tributarias, nos encontramos en disposición de proyectar dichos conceptos generales en el estudio de las normas tributarias de carácter temporal, como premisa para el estudio posterior de los efectos de la inactividad en el ordenamiento tributario.

E. Normas tributarias de carácter temporal.

Dado el carácter dinámico del ordenamiento jurídico tributario, mejor dicho, de la realidad tributaria, que implica la necesidad de cambio continuo y adaptación de su normativa reguladora para ofrecer nuevas respuestas y garantías de política fiscal en cada momento, no es infrecuente la aprobación de normas tributarias “temporales” o “transitorias”.

⁹³ Un ejemplo típico de este caso de necesidad interpretativa del tenor literal de una norma tributaria es el acontecido, recientemente, en relación a la potestad comprobadora de la Administración Tributaria en relación con las bases imponibles negativas acreditadas en períodos impositivos prescritos a la luz de la Ley 27/2014.

Se trata de aquellas disposiciones normativas cuya existencia jurídica y ámbito de aplicación es por un espacio de tiempo determinado, es decir, desde su aprobación y publicación (antes de su entrada en vigor) se define el momento en el que tendrá lugar su derogación, bien sea porque así se establece expresamente en la propia norma a modo de condición resolutoria o *numerus clausus*, como si no es así, pero ésta se deduce del ámbito de aplicación temporal específico que esta posea (verbigracia, porque se prevean para un ejercicio específico o, porque solamente se apliquen durante un régimen transitorio).

Por si solas, determinan tanto el inicio como el final de la aplicabilidad directa o interna de una norma, aunque las cláusulas sobre vigencia y aplicabilidad tienen el mismo significado que para el resto. De esta forma, llegado el instante del tiempo para el que se preveyó el final, estas normas dejan de ser aplicables y su salida del ordenamiento tributario es automática, bien sea en consonancia con todo un cuerpo normativo, o bien, a concretas disposiciones integrantes del mismo a las que fuese referida la temporalidad a modo de cláusula.

Con frecuencia se ubican en la parte final de los cuerpos jurídicos, inclusive, entre las Disposiciones Finales, aunque también pueden encontrarse a lo largo del articulado junto a la concreta disposición sustantiva a la que se refieren o a la que modifican (por ese espacio de tiempo transitorio).

Un ejemplo clásico de normas tributarias temporales lo encontramos en las Leyes Generales de Presupuestos Anuales, que contienen la previsión de ingresos y la autorización de gastos para cada ejercicio. Y es que, su propia naturaleza temporal queda definida desde el apartado segundo del artículo 134 de nuestra Constitución “*La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea*”. Y ello, dicho sea de paso para este tipo de normas, tanto a nivel estatal como a nivel autonómico.

Tal y como puede apreciarse de la lectura de este precepto, y a consecuencia de la función alteradora de la regulación previamente existente de los tributos que se le otorga a estas Leyes, no cabe duda de la condición de normas temporales de las mismas, pues mal puede pensarse que la mera opción modificadora de la normativa tributaria preexistente implica una naturaleza distinta que no sea ésta. Esto en cuanto a su naturaleza.

Cosa distinta es aclarar si las normas tributarias contenidas en las Leyes de Presupuestos Generales tienen una vigencia “temporal limitada” o, si por el contrario,

tienen una vigencia “temporal indefinida” hasta nueva orden en sentido contrario de no preverse disposición al respecto. Dicho de otro modo, hemos de analizar si estas Leyes que son temporales por su naturaleza transitoria, precisan o no de aclaración en un instante del tiempo en relación con su vigencia en defecto de previsión normativa expresa en este sentido.

La consideración de una u otra opción no ha sido unánime a lo largo de los años. En un primer momento, la doctrina consentía *cuasi* cualquier modificación tributaria con carácter indefinido a través de su inclusión por la vía de la Ley de Presupuestos, lo que suponía, en puridad, una ampliación de las habilidades legislativas del antiguo artículo 134.7 de la CE⁹⁴.

Progresivamente, la doctrina restringió estas facultades de la Ley de Presupuestos, limitándolo exclusivamente a aquellas materias que guardaban relación directa con las previsiones de ingresos y gastos de los Presupuestos y/o con los criterios de política fiscal que les afectasen⁹⁵, aunque en la práctica, el legislador siguió aprobando modificaciones tributarias por medio de la Ley de Presupuestos, con el pretexto de una presunta permanencia⁹⁶.

El cambio en esta práctica legislativa se produjo a consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad por el TC de una modificación de la LGT introducida en la Ley de Presupuestos del año 1992⁹⁷, pues la desnaturalización de esta habilidad legislativa, que de excepcional había pasado a habitual, era ya evidente, quebrantándose con total claridad la seguridad jurídica de los contribuyentes ante la proliferación de modificaciones constantes del ordenamiento tributario sin plazo de caducidad alguno.

⁹⁴ Su razonamiento descansaba en la conexión constitucional de la parte dispositiva contenida en las Leyes de Presupuestos Generales. Así se recogió en la STC de 20 de julio de 1981 (referencia westlaw nº RTC 1981/27).

⁹⁵ *Vid.* STC de 21 de mayo de 1987, Fº. Jº. 4º (referencia westlaw nº RTC 1987/65).

⁹⁶ *Vid.* Las Exposiciones de Motivos de las Leyes de Presupuestos de 1988 y 1989. En ellas se aprecia con claridad la “legitimación” que siente el legislador actuante para la promulgación de modificaciones tributarias por medio de esta vía. Su redacción es prácticamente una oda a su capacidad.

⁹⁷ *Vid.* STC de 14 de mayo de 1992 (referencia westlaw nº RTC 1992/76). Comentada por RAMALLO MASSANET, J., “Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)”, *Crónica Tributaria*, nº 64, enero - marzo, 1992.

De modo que, a partir de 1993, y hasta la actualidad, la mayoría de las normas tributarias que se introducen mediante las Leyes de Presupuestos son normas que únicamente tratan de adaptar la legislación tributaria a la coyuntura económica de cada ejercicio y nada más.

Particularmente, desde entonces, y en el ámbito autonómico, se crearon las denominadas Leyes de Acompañamiento como un nuevo instrumento legislativo alternativo a las Leyes de Presupuestos, con la finalidad de permitir que éstas sí que introdujesen modificaciones permanentes en materia tributaria, administrativa y social, es decir, de forma coyuntural y casuística para cada año o para períodos más amplios en el tiempo⁹⁸.

III. El tiempo como límite del poder de la Administración.

Como ya se ha dicho, el tiempo ha sido un elemento que siempre ha estado presente en el ordenamiento jurídico tributario aunque con diversa intensidad, debido a que no siempre ha tenido ni para la Administración Pública ni para los contribuyentes la misma constancia y transcendencia. Obviamente, con ello no sólo nos referimos al tiempo y su relación con el derecho por su simple transcurso y natural evolución de las instituciones normativas en él, sino que también, incluimos con esta reflexión la modificación y el reconocimiento de facultades de carácter tributario que se han producido con él, en la medida en que a través de ellas se lleva a cabo la actuación de las Administraciones Públicas.

El comportamiento de la Administración Tributaria respecto de los contribuyentes se compone de derechos de los que ésta es titular, y éstos surgen, como no, de las previsiones normativas establecidas, del ejercicio de las potestades jurídicas o de la constitución de determinadas relaciones jurídicas. Son las llamadas situaciones activas de la Administración (de poder), que aparecen ligadas a las finalidades intrínsecas para las que ésta fue creada, y que, en definitiva, consisten en la

⁹⁸ Para el profesor DE LA PEÑA VELASCO, la periodicidad anual de las normas tributarias contenidas en las Leyes de Presupuestos es una consecuencia derivada del carácter excepcional de su propia aprobación al amparo del artículo 134 de la CE. *Vid.* DE LA PEÑA VELASCO, G., “La delimitación del contenido constitucional de la parte dispositiva de las leyes de presupuestos en materia tributaria”, *REDF*, nº 99, julio - septiembre, 1998, pp. 377 a 400.

En el mismo sentido, *vid.* al profesor ESCRIBANO LÓPEZ, F., “El principio constitucional de competencia presupuestaria”, *REDF*, nº 98, abril - junio, 1998, pp. 247 a 267.

satisfacción del interés público y el control y la regulación de nuestro Sistema Tributario⁹⁹.

Pero, ¿en qué circunstancias temporales se desarrollan?

Ésta ha sido una cuestión que, aunque ha tenido tradicionalmente una escasa atención por parte de la doctrina, no debemos ignorar, sino todo lo contrario. Su importancia radica en que con su resolución, intentaremos dar respuesta a cómo influye el tiempo en el desarrollo de las potestades administrativas¹⁰⁰. Es decir, con su estudio, trataremos de despejar las dudas sobre si la Administración Tributaria puede ejercer sus facultades sin ninguna limitación en el tiempo o, si por el contrario, se encuentran sus actos enmarcados en un tiempo prefijado, transcurrido el cual, se convierte en ilegal cualquier producción normativa que se haya originado.

En resumen, analizaremos si es el tiempo es un factor que actúa como límite en la actuación de la Administración Tributaria o no.

La respuesta la obtenemos en la Teoría de las Potestades de la Administración del profesor SANTI ROMANO¹⁰¹, según el cual, las potestades públicas (todas ellas, cualquiera que sea su naturaleza) son una consecuencia de la separación de poderes que el pueblo atribuye al Estado que surge como producto del modelo de organización política en los Estados de Derecho modernos, y nace con ocasión de la promulgación de la afamada obra de MONTESQUIEU: “Del Espíritu de

⁹⁹ No nos parece que resulte necesario reproducir el contenido de la teoría de las situaciones jurídicas activas y pasivas entre las que se sitúa la potestad administrativa, simplemente señalaremos que su origen común es la doctrina de la vinculación positiva y el positivismo jurídico o *iuspositivismo* que, recordemos brevemente, plantea que el Derecho es un conjunto de normas dictadas por los el pueblo como poder soberano a través del Estado, mediante un procedimiento formalmente válido, con la intención o voluntad de someter la conducta al orden disciplinario por el acatamiento de esas normas, con independencia de la interpretación moral o de valores que de las normas se haga. *Vid.* GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2011, p. 102.

¹⁰⁰ *Vid.* ALEGRE ÁVILA, J. M., “Silencio administrativo positivo y potestad fiscalizadora de la Administración”, *Quincena Fiscal*, nº 10, marzo, 1993, p. 26.

¹⁰¹ *Vid.* ROMANO, S., *Fragmentos de un diccionario Jurídico*, Ed. Ediciones Jurídicas Europa - América, Buenos Aires (Argentina), 1964, traducción de SANTI MELENDO, S. y AYERRA REDÍN, M., pp. 121 a 129.

las Leyes”, con el fin de evitar la confusión de poderes imperante en aquella época e instrumentar una forma de control jurídico de las potestades^{102 103}.

En particular, las potestades administrativas, son una clase específica de potestades públicas que dimanan directamente de los poderes del Estado y, según el ámbito o la materia en la que se desarrollen, afectaran a unos u otros administrados, en nuestro caso, a los contribuyentes¹⁰⁴. De este modo, los poderes de la Administración tienen una naturaleza diferente a la de los poderes del Ejecutivo

¹⁰² Poderes que, en atención al artículo 1.3 de nuestra CE, emanan directamente del pueblo que es en quien reside la soberanía nacional.

¹⁰³ Dogma, por cierto, cuyo alcance quizás fuera necesario reconsiderar. *Vid.* FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.:

- “Juzgar a la Administración contribuye también a administrar mejor”, *REDA*, nº 76, octubre - diciembre, 1992, pp. 510 a 532.
- “De nuevo sobre el poder discrecional y su ejercicio arbitrario”, *REDA*, nº 80, octubre - diciembre, 1993, pp. 577 a 612.

Cfr. PAREJO ALFONSO, L. J., *Administrar y juzgar, don funciones constitucionales distintas y complementarias*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993.

Cfr. SÁNCHEZ MORÓN, M., *Discrecionalidad Administrativa y control judicial*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994.

¹⁰⁴ En este sentido, conviene matizar de una forma más profunda la diferencia existen entre poderes y potestades públicas, pues según veremos, la importancia del tiempo y los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria son distintos atendiendo al tipo de poder y/o de la potestad que se ejerza. Para ello, acudimos a *vid.* CUÉTARA MARTÍNEZ, J. M., *Las potestades administrativas*, Ed. Tecnos, Madrid, 1986, pp. 20 a 22. Efectivamente, para este autor, en la medida en que en muchas ocasiones ambas figuras tienen fines/funciones que le son encomendados constitucionalmente, lo que realmente caracteriza la diferencia entre ellos es el grado de vinculación a parámetros jurídicos que lo definan y limiten, concluyendo que “*cuanto menos sea esta vinculación, mayor será el poder, y viceversa*”. Dicho de otro modo, a mayor libertad de actuación administrativa y por tanto, menor sujeción a las mandatos normativos, mayor potestad ostenta (en detrimento del empleo del término poder). Y al contrario.

(legislativos) o Judicial (de control), ya que los servicios, objetivos y fines a los que se vinculan lo son también¹⁰⁵.

Los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, definieron la potestad como una manifestación de la personalidad jurídica consistente en “*un poder efectivo, atribuido directamente por el ordenamiento, previo, por lo tanto, e independiente de toda relación jurídica concreta, y susceptible, por esa razón, de desplegarse y actuar frente a círculos genéricos de personas que, respecto del titular de dicho poder, se encuentran en situación de sujeción*”.

Es importante detenernos un momento en señalar que, acertadamente, estos autores emplean el término de sujeción y no subordinación, en tanto en cuanto las consecuencias de esta potestad se hayan vinculadas a la naturaleza de las mismas, pues éstas han de soportarse con total independencia de su sentido favorable o desfavorable, de lo contrario, no estaríamos hablando de una facultad, sino de una obligación o mandato¹⁰⁶.

Además, de esta definición entendemos que la actuación administrativa, en el ordenamiento jurídico tributario como ejercicio de las potestades públicas de entre todas las potestades que le serían de aplicación, se plasma principalmente en su aspecto funcional que resulta crucial para comprender la naturaleza del objetivo del presente trabajo, la inactividad administrativa.

Así es, la razón principal de esta característica es el imperativo constitucional a servir a los intereses ajenos, ya sean de un tercero o terceros (*uti singuli*) o bien, de un interés objetivo en general o de una comunidad en concreto (*uti universi*) y, en cualquier caso, siempre con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, lo que exige un control de este sometimiento y que, a su vez, implica la necesidad de dotar de otras potestades a otros sujetos para que aseguren dicho cumplimiento y

¹⁰⁵ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E., *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*, 2ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1981, p. 15 y ss. Defiende que esta cualidad es una de las bases de los Estados de Derecho Modernos, en cuanto a la juridificación del poder político que se fragmenta y somete a reglas jurídicas, siendo previamente el constitucionalismo el elemento que determinó la repartición funcional del poder soberano según la clásica desmembración liberal de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial. La posición de cada uno de estos Poderes Públicos varía en función del momento histórico y geográfico en el que sea analizada.

¹⁰⁶ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo II, Tomo I*, 6ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 1993, p. 31.

garanticen el correcto funcionamiento de las mismas (artículos 103.1 y 106.1 de la CE)¹⁰⁷.

Por tanto, la potestad administrativa en general, viene definida como una especie de préstamo/concesión de poder en beneficio de la Administración (en nuestro caso la Tributaria y sus órganos dependientes), consistente en concesiones facultativas o funcionales que se producen y reproducen en el tiempo y que originan posiciones activas (de haber o hacer) o pasivas (de no haber o hacer) de poder, que le son útiles para alcanzar el objetivo pretendido en cada caso, bien de manera expresa por la existencia de una regulación normativa específica, o bien por la falta de ella. De modo que, el empleo de dichas potestades administrativas para fines diferentes a los pretendidos en el instante de su concesión por el ordenamiento jurídico-tributario, originan las indeseables situaciones de desviación de poder de estas potestades administrativas, a las que más adelante dedicaremos atención¹⁰⁸.

Por contra, en este punto, sí que nos corresponde señalar que estas potestades administrativas, en cuanto a su funcionalidad, deben distinguirse en el tiempo, no sólo porque pueden afectar, y de hecho afectan, al ejercicio de las mismas, sino también, porque el tiempo actúa en los distintos procedimientos en los que dichas potestades (de hacer y no hacer) tienen cabida. Así, la importancia del tiempo y los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria son distintos atendiendo al tipo de potestad que se ejerza. En unos casos, la concurrencia del interés público justificará que el tiempo no comporte relevancia alguna en el ejercicio de las potestades administrativas existentes. Y, en otros casos, veremos como la seguridad jurídica y la legalidad de los administrados (contribuyentes), harán que las potestades puedan ver mermada sus capacidad de ejercitarse en el tiempo.

En todo caso, no podemos obviar que la conveniencia de limitar temporalmente o no el ejercicio de las potestades administrativas corresponde, de una

¹⁰⁷ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. que afirman que “Es, en fin, importante notar que las potestades administrativas pertenecen en su inmensa mayoría (quizás todas menos las puramente organizativas) a la especie llamada potestad función” en *Curso de Derecho Administrativo I... op. cit.*, p. 445. En este mismo sentido, vid. SANTAMARÍA PASTOR entiende que “la práctica totalidad de las potestades administrativas, que son, por naturaleza, potestades fiduciarias”, en *Fundamentos de derecho administrativa... op. cit.*, p. 903.

¹⁰⁸ Vid. CINCHILLA MARÍN, C., *La desviación de poder*, 2º edición, Ed. Civitas, Madrid, 1999, pp. 58 a 67.

El desarrollo de esta cuestión se efectuará pormenorizadamente en el presente trabajo.

u otra forma, al mismo poder que las otorga. Éste es quien establece el tiempo de las potestades administrativas orientado a su consecución en *pro* o detrimento del interés público¹⁰⁹.

Se trata de una lucha que, en realidad, está presente en todas las ramas del Derecho Público, entre la regulación de límites temporales a las facultades de la Administración actuante y, por otra parte, el interés particular o público que puede verse frustrado por el transcurso del tiempo sin que la Administración decida ejercitar una potestad¹¹⁰.

A lo largo de los siguientes epígrafes constataremos como el transcurso del tiempo produce diversos efectos en el ejercicio de las potestades administrativas de muy distinto alcance, con el denominador común de inferir en la esfera del Derecho Financiero y Tributario¹¹¹.

A. La potestad legislativa.

En el presente epígrafe abordaremos el estudio de los efectos del transcurso del tiempo en relación al ejercicio, y a la falta de él, en relación con esta potestad de creación normativa que tienen depositadas las Cortes en su actuación ordinaria¹¹², al ser representantes del pueblo español, y por tanto, el ejercicio de la función legislativa por el Gobierno del Estado y también por parte de la Administración Pública, como la Tributaria, la cual tiene en ocasiones directamente delegada en su vertiente

¹⁰⁹ Por lo demás, el interés público es un concepto jurídico indeterminado cuyo significado varía con el transcurso del tiempo. De modo que, en algunos casos, las potestades que podían ejercitarse en un determinado momento, o mejor dicho, la justificación que hacía que se ejercitasen, o no, en un instante de tiempo, con unos plazos, etc. hayan experimentado variaciones que aconsejen su implantación, modificación o supresión.

¹¹⁰ Como veremos, puede llegar el caso en el que el administrado se vea expuesto *sine die* a la existencia de potestades administrativas.

¹¹¹ Dejaremos al margen, por tanto, todas aquellas cuyo sentido y significado no guarden relación alguna con nuestra materia.

¹¹² En efecto, el Gobierno es el órgano del poder ejecutivo. Es el órgano político, pero también es el máximo órgano de la administración pública. Como órgano político, dicta actos políticos sometidos, como no, al Derecho Constitucional, al Derecho Político y, en todo caso, al Derecho Internacional. Y, como órgano administrativo dicta actos administrativos regulados por el Derecho Administrativo.

reglamentaria para el desarrollo de preceptos que recaen en la esfera del Derecho Financiero y Tributario.

Así es, como regla general y especialmente en la actualidad, en donde la carga legislativa es tan sumamente amplia que el legislador no puede descender al detalle en cada ejercicio de la potestad legislativa que lleve a cabo, las Leyes necesitan de un posterior desarrollo reglamentario que las haga efectivamente aplicables y, en consecuencia, eficaces, por medio de los denominados reglamentos ejecutivos, también llamados *secundum legem*¹¹³, constituyen una excepción al procedimiento ordinario, pero que resultan imprescindibles para el correcto desarrollo de nuestra vida jurídico administrativa y tributaria¹¹⁴.

Si bien es cierto, como señaló el TC¹¹⁵, que la Ley no tiene límites en su regulación, pudiendo descender al grado de detalle que estime conveniente, no lo es menos, la actual necesidad de que ésta se vea liberada de detalles y regulaciones accesorias, técnicas, coyunturales o pobres en contenido político, cediendo tal labor a la potestad reglamentaria del Gobierno y éste a cada Administración, con la finalidad de alcanzar la agilidad que le exigen las cambiantes circunstancias económicas y sociales. Y es, precisamente, este carácter no ordinario, que se encuentra limitado a

¹¹³ El reglamento debe ser respecto de la Ley el complemento indispensable en el doble sentido de contener todo lo que sea necesario para la correcta y plena aplicación del texto legal, pero únicamente lo que tenga la condición de tal, es decir, que sea justamente indispensable. Así lo afirman las STS de fechas 12 de marzo de 1982 (referencia westlaw nº RJ 1982/1.253) y de 28 de julio de 1991 (referencia westlaw nº RJ 1991/6.350).

¹¹⁴ Esta distinción en cuanto al ejercicio de la potestad legislativa entre titular real, las Cortes, y los ejercientes, Gobierno y Administración, ha sido una constante jurisprudencial del TC, entre otras, en su sentencia de 19 de julio de 1982 (referencia westlaw nº RTC 1982/51): “Como ya dijo este Tribunal en su sentencia de 31 de mayo de 1982 (recurso de inconstitucionalidad 238/1981, «Boletín Oficial del Estado» de 28 de junio de 1982) (RTC 1982/29), las Cortes Generales, en cuanto representantes del pueblo español, titular de la soberanía, son las depositarias de la potestad legislativa en su ejercicio ordinario (artículos 66 y 1.2. C. E.), no obstante lo cual la propia Constitución autoriza al Gobierno para que dicte normas con rango de ley, bien por delegación de las Cortes (Decretos legislativos) o bien bajo la forma de Decretos-leyes en otros determinados supuestos que aquí no interesan (artículos 82 y 86 C. E.)”

Pese a tener clara esta distinción, no en vano, conviene aclarar que, pese a que en ocasiones usaremos la terminología de “la potestad legislativa del Gobierno o de la Administración”, somos plenamente conscientes de la distinción.

¹¹⁵ STC de 14 de junio de 1982 (referencia westlaw nº RTC 182/35).

unos casos expresamente previstos, la razón de que el tiempo juegue un papel trascendental en su ejercicio.

Desde esta perspectiva, y en particular, el tiempo es sin duda un límite en el ejercicio de determinadas potestades legislativas tributarias de la Administración, cuya explicación dogmática se derivada del principio de legalidad, que es uno de los principios constitucionales que rigen la actividad financiera de nuestro Sistema Tributario¹¹⁶.

La relación entre el tiempo y la potestad reglamentaria consideramos que se manifiesta en dos supuestos:

1. De un lado, porque el tiempo limita la producción normativa para que ésta no se produzca fuera de los márgenes (temporales) que el Derecho hubiese establecido previamente para ello.

En efecto, la potestad legislativa del Gobierno¹¹⁷ de dictar normas con rango de Ley (Decretos-Leyes) para una materia concreta, se recoge particularmente en el artículo 82.3 de la CE. Pero ésta, no se produce de forma arbitraria en el tiempo, sino que se recoge con la fijación del plazo para su ejercicio, es decir, sin que pueda entenderse concedida dicha facultad de un modo implícito ni esta puede desarrollarse por un tiempo indeterminado. Esto es, han de ser otorgadas y, deben tener siempre una fecha de comienzo y otra de extinción, sin las cuales no puede entenderse ajustada a Derecho.

El problema que planteamos es el de la determinación de la naturaleza jurídica del ejercicio de la potestad reglamentaria en relación con el momento del tiempo en que se ha de adoptar la iniciativa y poner en marcha esta potestad. Se pretende analizar si el órgano encargado goza o no de absoluta discrecionalidad en la elección del momento en que haya de ejercer efectivamente su potestad reglamentaria¹¹⁸.

¹¹⁶ *Vid.* MARTÍNEZ LAGO, M. A., GARCÍA DE LA MORA, L. y ALMUDÍ CID, J. M., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Iustel, Madrid, 2015, pp 76 y 77.

¹¹⁷ Y sin que se permita al Gobierno la subdelegación de esta tarea a entes o autoridades distintas.

¹¹⁸ *Vid.* CALVO CHARRO, M., “Naturaleza jurídica del ejercicio de la potestad reglamentaria y consecuencias de la pasividad administrativa”, *RAP*, nº 137, mayo - agosto, 1995, p. 240.

En cuanto al inicio del cómputo del tiempo para ejercitar esta potestad legislativa, encontramos que el citado precepto de la Constitución no establece de forma expresa un *dies a quo* a partir de cuando puede ejercitarse, con lo que, en su defecto, habrá que estar a lo que, en este sentido, prevea la propia norma tributaria que se dicte, lo que, a su vez, determina el carácter o naturaleza jurídica del acto de ejercicio de la potestad reglamentaria tributaria. Todo parece indicar que éste parece ser el sentido pretendido por la propia CE para esta potestad legislativa delegada, en tanto en cuanto, el artículo siguiente, el 84.2, recoge que la misma se agota cuando se haga uso de ella mediante la publicación de la norma correspondiente, siendo ese, en todo caso, su *dies a quem*¹¹⁹.

Es más, en opinión de los profesores GÓMEZ-FERRER y CARRO, J. L., podría tratarse del sentido realmente pretendido (querido por el legislador), es decir, que la fijación de inicio del ejercicio de esta potestad, responda a la hipotética voluntad del legislador. Esto es, puede que la falta de imposición sobre el desarrollo reglamentario de la Ley se deba a que aquél considera que ha llevado a cabo una regulación lo suficientemente detallada como para que no resulte “absolutamente indispensable” para la correcta y efectiva aplicación de la ley su posterior desarrollo reglamentario¹²⁰.

La consecuencia de ello, según CALVO CHARRO, es que, desde el punto de vista del órgano administrativo actuante, el inicio de la potestad reglamentaria supone un acto de naturaleza voluntaria (“*discrecional*”), puesto que es el legislador el que permite libertad absoluta para valorar la oportunidad, o instante del tiempo, en el que se ha de desarrollar o no una Ley y, de no llevar a cabo tal desarrollo dicho órgano, en principio, ningún perjuicio se derivará para los destinatarios de la norma legal, dado que, en principio, toda situación se encontraría perfectamente detallada en la Ley (no desarrollada aún por ese órgano) sin necesidad de posteriores aclaraciones por la vía reglamentaria. Por contra, desde el punto de vista de los administrados, dice esta profesora que el acto de puesta en marcha de la potestad reglamentaria en estos

¹¹⁹ En unos casos dará comienzo a partir de la publicación de dicha norma y en otros a partir de su entrada en vigor, pues como ha quedado claro en líneas anteriores de la presente memoria pueden no coincidir. *Vid.* PÉREZ ROYO, J., *Las fuentes del Derecho*,... *op. cit.*, p. 98.

¹²⁰ *Vid.* GÓMEZ-FERRER MORANT, R., y CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J. L., “La potestad reglamentaria del Gobierno y la Constitución”, *RAP*, nº 87, septiembre - diciembre, 1978, p. 167. Ambos profesores opinan que el Gobierno, en virtud del artículo 97 CE, podrá de “forma espontánea” ejercer su potestad reglamentaria para complementar y desarrollar las Leyes cuando ello fuera “*absolutamente necesario*” para su ejecución y no incidiese en la esfera de la reserva de Ley, esto es, respetando, por tanto, el principio de legalidad.

casos constituye para ellos un acto retributivo (“*graciable*”), ya que aquéllos carecen de derechos e intereses legítimos que les habiliten para exigir judicialmente la redacción del reglamento; antes bien, sólo podrán reaccionar por medio del ejercicio de su derecho de petición y, una vez contestado, en sentido positivo o negativo, habrán de asumir la situación; pues no se puede compeler al órgano encargado del desarrollo a que realice algo a lo que no está obligado¹²¹.

Se trata de una doble implicación, pues aunque en un primer instante puede parecer que con él, se pretende establecer la fecha final de su ejercicio, en realidad, una segunda lectura permite deducir que no puede existir tal posibilidad si, previamente, no hubiese tenido lugar la fijación de su comienzo por parte de la misma previsión normativa.

Por tanto, no es posible dar una solución única a la cuestión de la naturaleza jurídica del acto de ejercicio de la potestad reglamentaria, sino que la respuesta a tal cuestión variará dependiendo de lo que al respecto disponga la letra de la Ley necesitada de desarrollo reglamentario. Queda así en manos del Ejecutivo y la Administración, a su libre albedrío, la fijación del inicio del cómputo del ejercicio de su propia potestad legislativa y/o reglamentaria, respectivamente. Con lo que, formalmente, la simple inactividad de cualquiera de ellos como tenedores, instrumentada a través de la omisión de la publicación de la norma, podría hacer que se extendiese de forma indefinida este plazo, situación que consideramos a todas luces indeseable (coincidiendo con estudios precedentes a este y por las mismas razones a las que nos remitimos¹²²), aunque posible a tenor de la falta de previsión legal en este sentido¹²³.

Pero no se acaban aquí las cuestiones relacionadas con el tiempo de inicio de esta potestad, pues se plantea una cuestión más en torno a la situación de si una vez agotada con el acto de la publicación (que prevé el aludido artículo 84.2 CE) ¿qué ocurre con el resto de plazo de tiempo (sobrante) que había hasta la finalización?

¹²¹ Vid. CALVO CHARRO, M., “Naturaleza jurídica del ejercicio de la potestad... *op. cit.*, p. 253.

¹²² Vid. GUTIERREZ GUTIERREZ, I., *Los controles de la legislación delegada*, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1995, pp. 183-185. Para este autor (y para la jurisprudencia mayoritaria *vid.* como ejemplo las STS de 18 de junio de 1979, 26 de febrero de 1993 y 24 de abril de 1995) el inicio de la potestad legislativo y/o reglamentaria por el Gobierno y la Administración, respectivamente, es siempre un acto de naturaleza política.

¹²³ Vid. *infra*. capítulo IV del presente trabajo, apartado “*La indiferente inactividad de la Administración Tributaria*”.

¿Podrían dictarse nuevas leyes en relación con esa materia o modificarse la ya producida con anterioridad?

Las respuestas en estos casos es rotundamente no, a tenor de la STS de fecha 17 de abril de 1995¹²⁴. En ella se recoge que sólo la Ley puede recurrir a la Administración para el desarrollo de su contenido mediante Decretos Legislativos o Reglamentos, por lo que el Gobierno no está en ningún caso habilitado para aprovechar la autorización resultante de una ley de bases para atribuirse, sin sujeción a plazo alguno, la facultad de dictar nuevas normas reglamentarias que completen un contenido normalmente atribuido a la Ley¹²⁵.

Hasta aquí, en cuanto al comienzo en el tiempo de la potestad legislativa del Gobierno y reglamentaria de la Administración.

En torno al momento de extinción de dicha potestad, el profesor SANTAMARÍA PASTOR presenta tres escenarios posibles para esta disposición constitucional, que no están exentos de cuestiones problemáticas que plantearemos y que, además, en la totalidad de los casos sus naturalezas operan como límites temporales¹²⁶. Puede ocurrir:

¹²⁴ Referencia westlaw nº RJ 1995/3.323.

¹²⁵ En su Fº. Jº. 3º expone que: *“Por lo que al presente proceso interesa ha de ponerse de relieve el límite temporal derivado de la necesidad de que la delegación legislativa se otorgue al Gobierno con fijación de un plazo para su ejercicio y de la prescripción según la cual aquélla se agotará por el uso que de ella haga el Gobierno mediante la publicación de la norma correspondiente y el límite material, cuando se trate de delegación legislativa otorgada mediante una ley de bases, de que ésta delimite con precisión el objeto y alcance de la delegación legislativa y los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio (artículo 82.3 y 4 de la Constitución). Constituyendo este fenómeno resultado de una específica llamada de quienes ostentan el poder legislativo originario es claro que su ejercicio no sólo ha de efectuarse dentro del plazo concedido sino que ha de plasmar en una norma que agota los efectos de la delegación por lo que en ella el Gobierno no puede, a su vez, remitirse a posteriores desarrollos reglamentarios. Sólo la Ley puede recurrir a la Administración para el desarrollo de su contenido mediante Decretos Legislativos o Reglamentos por lo que el Gobierno no está habilitado para aprovechar la autorización resultante de una ley de bases para atribuirse, sin sujeción a plazo alguno, la facultad de dictar nuevas normas reglamentarias que completen un contenido normalmente atribuido a la ley.”*

¹²⁶ *Vid.* SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo...*, *op. cit.*, 2ª edición, 1991, p. 655 y ss.

- A. Que se establezca de forma expresa en la disposición normativa una fecha cierta para el fin de esta potestad.
- B. Que se determine un plazo de tiempo concreto, un período de tiempo específico. Aquí la inactividad del órgano administrativo encargado resulta especialmente preocupante en aquellos supuestos en que la Ley hace referencia expresa en tono imperativo al plazo específico dentro del que ha de ser objeto de desarrollo, pues la falta de desarrollo reglamentario de una Ley puede implicar la conculcación de los derechos de los destinatarios de la potencial norma, la provocación de daños materiales y, por supuesto, la vulneración de diversos principios generales del Derecho, entre los que destacan de un modo especial el principio de seguridad jurídica y el de interdicción de la arbitrariedad.
- C. Que dicho plazo de finalización del ejercicio de esta potestad se fije de acuerdo a un término no producido aún, pero es cierto y se sabe que llegará¹²⁷.

Pero, ¿qué ocurre si, independientemente de la forma en la que se establezca el fin de esta potestad legislativa, el tiempo de la Cámara del Congreso de los Diputados (“el tiempo de Gobierno del ejecutivo”) se ha acabado (bien por un cambio o bien por disolución de las Cortes de forma anticipada) sin que éste haya actuado o sin que haya finalizado la aprobación? Es decir, ¿qué ocurre en aquellos casos de inactividad administrativa sobrevenida en torno a la potestad legislativa por una disolución de las Cortes? En ese caso, ¿asume dicha capacidad la Comisión

¹²⁷ Situación esta última que se corresponde con el tradicional aforismo latino “*certus an et quando*”, que viene a significar que se sabe que habrá un momento, que éste llegará y también cuando ocurrirá.

Cfr. VIRGALA FORURIA, E., *La delegación legislativa en la constitución y los decretos legislativos como normas con rango incondicional de ley*, Ed. Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1991, p. 117. En su opinión, no sólo esta opción es admisible constitucionalmente, sino que también lo sería si el término fijado para el fin del ejercicio de la potestad legislativa fuese “*certus an incertus quando*”, esto es, que se sabe que su llegada se producirá en algún instante, pero se ignora cuándo ocurrirá, pues entiende, con buen criterio a nuestro juicio, que no debe confundirse que un plazo sea indeterminado, con que sea incierto, son dos cosas completamente diferentes y no excluyente entre sí. La posibilidad de fijar como plazo un hecho seguro pero cierto en el tiempo puede ser compensada estableciendo un tope máximo dentro del cual ha de producirse.

Permanente del Congreso de los Diputados continuando su tramitación? o por el contrario ¿se extingue?. ¿Qué es lo que establece la CE?

Pues bien, nuestra CE, a diferencia de otras¹²⁸, no establece qué ocurre con esa potestad legislativa que no ha llegado a término por inactividad en los casos de cambio de Gobierno (con el fin de la legislatura o con la dimisión o la disolución de las Cámaras). Sin embargo, la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, sí nos ofrece la solución. El apartado sexto del artículo 21 de la citada Ley, que versa sobre “*el Gobierno en funciones*”, dispone que las delegaciones legislativas (entiéndase éstas por potestades legislativas) otorgadas por las Cortes Generales quedarán en suspenso durante todo el tiempo que el Gobierno se encuentre en funciones como consecuencia de la celebración de elecciones generales sea cual sea la causa que motivó éstas.

Resuelta esta cuestión, se nos plantea otra: ¿puede, ante la previsible llegada del término final (previsto desde el comienzo) de la potestad legislativa sin que haya concluido, prorrogarse? En ocasiones, los órganos de gobierno o de la Administración encargada, de cara a evitar la calificación de su pasividad administrativa en el desarrollo reglamentario como ilegal por sobrepasar los plazos que se proveyeron por Ley, han recurrido a la técnica de prorrogar dichos plazos legales por medio del correspondiente Decreto-Ley, “legalizando” de este modo su pasividad. Esta constituye una solución transitoria para el Gobierno que constituye un parche más de forma que de fondo, y de la que ningún beneficio se deriva para los administrados que ven así prorrogada la espera de la promulgación del reglamento y, en consecuencia, su situación de inseguridad jurídica¹²⁹.

Pues bien, esta cuestión no aparece expresamente resuelta en ninguna norma de nuestro ordenamiento jurídico, es por ello que su respuesta parece guardar relación con el tipo de norma con la que la potestad legislativa se pretenda. Y es que, no es lo mismo el caso de un Decreto-Ley, en el que todo parece indicar que la solución sería negar dicha posibilidad, ya que sería el propio Gobierno quien estaría

¹²⁸ Como la Constitución Portuguesa que, en su artículo 68.4 concluye expresamente que la potestad legislativa caduca con la disolución de la Asamblea de la República de Portugal. Por lo que hace coincidir en todo caso el tiempo de la legislatura del Gobierno de la Nación con el tiempo de la potestad legislativa, cuya extensión es en un acto improrrogable.

¹²⁹ *Vid.* CALVO CHARRO, M., “Naturaleza jurídica del ejercicio de la potestad... *op. cit.*, p. 263.

auto-concediéndose una prórroga para su potestad legislativa¹³⁰, mientras que el caso de su legislación ordinaria sí que sería posible, con la excepción, como ya vimos, de las Leyes de Presupuestos.

En cualquier caso, lo que interesa a los administrados destinatarios del reglamento es que la norma se promulgue sin mayores demoras y que, en caso de que en el retraso producido como consecuencia de la inactividad administrativa se les hubiera ocasionado algún tipo de perjuicios, se les restablezcan o reparen su alterada situación jurídica¹³¹.

2. Y, de otro lado, porque la relación entre el tiempo y la potestad reglamentaria tributaria consideramos que se manifiesta en que el tiempo acota las actuaciones y facultades dentro de esa actuación legislativa¹³², que pueden ser a su vez: de modificación jurídica, que son aquellas que permiten a su titular, el Gobierno o en nuestro caso, la Administración Tributaria para algunas cuestiones, la

¹³⁰ Vid. SALAS HERNÁNDEZ, J., “Los Decretos-Leyes en el ordenamiento jurídico español: en torno a la urgencia”, *Revista de las Administraciones Públicas*, nº 51, septiembre - diciembre, 1966, pp. 85 y 86.

¹³¹ Vid. CALVO CHARRO, M., “Naturaleza jurídica del ejercicio de la potestad... *op. cit.* p. 263. Añade esta autora la paradoja de que, dicha reparación, “*sólo tendrá lugar cuando se dicte el oportuno reglamento*”.

¹³² Siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E., *Legislación delegada, potestad... op. cit.*, p.18, dentro de esta potestad legislativa vienen a distinguirse tres supuestos:

- Delegación recepticia, consistente en la posibilidad de que se puedan dictar normas con rango de Ley, y ello, al estar habilitadas por otra ley previa que hubiese sido dictada por el mismo parlamento.
- Remisión normativa, esta figura sucede cuando una Ley reenvía a la aplicación de una normativa posterior, que ha de elaborar la Administración nuevamente, si bien la misma sigue siendo una norma reglamentaria.
- Deslegalización, que ocurre cuando la Ley posibilita la regulación de una materia carente de ella anteriormente (de regulación mediante Ley) a través de un precepto normativo de rango inferior, como por ejemplo, un Reglamento.

En la actualidad, nuestra Constitución, en sus artículos 82 y siguientes, identifica la potestad legislativa de las normas del Gobierno con la delegación recepticia, entre ellas, las normas de Derecho Financiero y Tributario, que no es coincidente con la potestad de la Administración Tributaria (pese a que en muchas ocasiones parezca que, como vulgarmente se dice, esta escribe directamente en el BOE, y ello pudiese llevar a confusión).

configuración de un supuesto de hecho de orden tributario, constituyéndolo o modificándolo que afecta a los contribuyentes; o de extinción, que son aquellas en las que el transcurso del tiempo implican consecuencias para la Administración Tributaria como titular.

El tiempo, por tanto, no sólo condiciona el poder otorgado por el ordenamiento jurídico (en general) a la Administración Tributaria (en particular) en cuanto a sus posibilidades de creación normativa, sino también, limita su alcance en su regulación, es decir, el tiempo establece los precisos momentos que ésta tiene para el ejercicio de sus facultades legislativas, es decir, para llevar a cabo la delegación normativa.

Cuando las Leyes que imponen al Gobierno y/o a la Administración la obligación de su desarrollo sin hacer referencia a un plazo de tiempo, se puede afirmar que el ejercicio de la potestad reglamentaria constituye un acto debido en cuanto al desarrollo, que habrá de realizarse en todo caso de forma obligatoria, pero dotado de cierto margen de discrecionalidad en lo relativo al momento en que tal desarrollo deba llevarse a cabo. Se trata de habilitaciones en blanco que facultan al órgano encargado para dictar la correspondiente norma cuando las estime conveniente¹³³.

En estos supuestos, la discrecionalidad en cuanto al plazo es relativa, puesto que habrá de actuar en función de lo que demanden los intereses presentes y siempre dentro de un plazo razonable ateniéndose, en todo caso, al principio de oportunidad

¹³³ Vid. MERINO JARA, I., “La ausencia de desarrollo de los planes de ahorro popular: hipotéticas consecuencias”, *Revista de Jurisprudencia Tributaria*, nº 20, septiembre, 1993, p. 17.

establecido por el TS¹³⁴ y, al que hace referencia el antiguo artículo 129 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, que estuvo vigente hasta el día 18 de diciembre de 1997 de acuerdo con la Disposición Derogatoria de la Ley 30/1992.

Que esté dotado de cierto margen de apreciación la elección del momento en el que se ha de producir la puesta en marcha de la potestad reglamentaria para el desarrollo normativo de una norma no significa que esté exento de todo control, puesto que los actos discrecionales sí son fiscalizables por la jurisdicción contencioso-administrativa¹³⁵.

De modo que, a la hora de elegir el momento oportuno para dictar una norma, el Gobierno y/o a la Administración encargada habrá de tener presente los principios generales del Derecho que informan todo el ordenamiento jurídico constituyen un límite y facilitan el control de esta actuación discrecional y, las exigencias y circunstancias sociales que demandan tal normativa¹³⁶.

¹³⁴ Como afirmó al respecto el TS en sentencia de 22 de octubre de 1987 en su Fº. Jº. 2º (referencia westlaw nº RJ 1987/8745): *“En una visión global del tema debatido, que la legalidad de una disposición administrativa de carácter general no constituye causa alguna que impida a la Administración el derogarla y dejarla sin efecto cuando así lo considere adecuado a los intereses generales y a una más fiel regulación de éstos, pues no existe principio de derecho, ni precepto legal alguno que obligue a la Administración a mantener a perpetuidad todos los Reglamentos aprobados y afirmar lo contrario es tanto como consagrar la congelación definitiva de las normas sin posibilidad alguna de modificación, lo cual es evidentemente insostenible por privar al ordenamiento jurídico de su esencial condición dinámica y la oportunidad y acierto de una disposición general es materia que incumbe apreciar a los órganos administrativos dentro de un margen de discrecionalidad que esta jurisdicción debe respetar, dado que su facultad revisora de los reglamentos viene limitada a comprobar si la potestad administrativa ha sido o no ejercitada dentro de los límites que le impone la legalidad y es manifiesto que estos límites no se exceden cuando la Administración ejercita la facultad derogatoria, que es connatural con su poder reglamentario, dejando sin efecto una disposición general y restituyendo la vigencia de normas anteriores, cuya conformidad a derecho no ha sido en modo alguno cuestionada (...)”*.

¹³⁵ A diferencia de los políticos y de los graciabiles. *Vid.* CALVO CHARRO, M., “Naturaleza jurídica del ejercicio de la potestad... *op. cit.* p. 254.

¹³⁶ Así lo expuso la STS de 1 de diciembre de 1986 (referencia westlaw nº RJ 1986/417), Fº. Jº. 2º: *“(...) tal como la realidad los exterioriza y que no le es dado a la Administración inventarlos o desfigurarlos aunque tenga facultades discrecionales para su valoración (...)”* y *“(...) aspira a evitar que se traspasen los límites racionales de la discrecionalidad y se convierta ésta en causa de decisiones desprovistas de justificación fáctica alguna (...)”*.

Podemos concluir que, se habrá incumplido la obligación de dictar la correspondiente norma administrativa cuando se haya dejado pasar el momento oportuno, originándose con ello una quietud indebida más allá de lo previsible o tolerable, con independencia de que se hayan ocasionado daños y perjuicios a sus futuros destinatarios o no, pudiendo ser objeto de la actividad de control de los órganos jurisdiccionales¹³⁷, y calificarse de, antijurídica en el supuesto de que carezca de una justificación razonable para tal inactividad¹³⁸.

Pero, ¿qué ocurre si transcurrido el plazo fijado por el legislador no se lleva a cabo por la delegación legislativa? En ese caso de manifiesta inactividad, ¿existe algún tipo de responsabilidad por parte de quien tenía encomendada dicha tarea (que emana de la voluntad del pueblo, recordemos)? Y además, ¿qué ocurre en estos casos de falta de un comportamiento debido en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario para esta potestad legislativa reglamentaria derivada? Es decir, ante la inactividad reglamentaria de la Administración Tributaria.

Efectivamente, no son pocas las ocasiones en que los plazos previstos por las Leyes para su desarrollo reglamentario han resultado flagrantemente incumplidos. Tal incumplimiento, mediante la pasividad en la ejecución de las obligaciones que le impone la Ley, aparte de afectar a la esfera jurídica de los administrados al imposibilitarlos en la satisfacción de sus intereses, constituye una vulneración del ordenamiento jurídico puesto que constituye una actitud *contra legem* que implica una absoluta ignorancia de ciertos principios constitucionales de legalidad, seguridad jurídica, responsabilidad, eficacia, eficiencia, coordinación, cooperación y colaboración de la Administración Tributaria e, interdicción de la arbitrariedad de los

¹³⁷ Sobre la naturaleza jurídica de los plazos legales y la imposibilidad de declarar la nulidad del reglamento dictado fuera de plazo vid. capítulo cuarto del presente trabajo.

¹³⁸ *Vid. Supra.* p. 255.

poderes públicos¹³⁹, recogidos en el artículo 9.3 de la Constitución, que resultan vulnerados.

Pues bien, pese a que la lógica natural existente de “*comportamiento debido y no realizado, sanción merecida*” que se aplica para cualquier administrado o contribuyente, en estos casos, cabe decir, sin embargo, que dicha regla se incumple absolutamente cuando el titular de dicha facultad es el Gobierno o la Administración y no la ejerce^{140 141}.

En efecto, en contadas ocasiones ha sido objeto de debate la exigencia de responsabilidad por la falta de ejercicio de esta potestad por parte del Gobierno ante las Cortes. Y es que, cuando ello ha sido así, la conclusión siempre ha sido la misma, que no es otra que la interpretación consistente en que, de un lado, el legislador no puede imponer dentro de un plazo determinado la realización o el ejercicio de la potestad reglamentaria cuya titularidad no le corresponde, al estar atribuida al órgano de Gobierno por artículo 82 de la Constitución y, de otro lado, puesto que dicho artículo sólo recoge una mera autorización pero no una obligación y, por tanto, no hay por qué rendir cuentas en términos jurídicos sobre el no ejercicio de la potestad legislativa¹⁴².

¹³⁹ Cfr. GARCIA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E., “¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional?”, *Revista de Jurisprudencia Tributaria*, nº 124, enero - abril, 1991, p. 225. Considera que el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos habrá de ser tenido presente también en estos supuestos, puesto que, aunque resulta indudable que, en ocasiones, la falta de reglamentación oportuna pueda deberse a causas de fuerza mayor o incluso basarse en motivos plenamente justificados y razonables, como se ha visto en líneas anteriores de este epígrafe, hay ocasiones en las que el incumplimiento de los plazos previstos legalmente se debe, pura y simplemente, a una actuación de la Administración Pública ineficaz, negligente o a la falta de la necesaria previsión de la actuación de la misma. Lo que la prohibición de la arbitrariedad condena es, justamente, la falta de un fundamento objetivo (en nuestro caso, que justificase el retraso); la Constitución no admite que el poder público, en cualquiera de sus expresiones, se ejerza por la sola voluntad del agente o por su capricho simplemente.

¹⁴⁰ Vid. VIRGALA FORURIA, E., *La delegación legislativa en la constitución... op. cit.*, pp. 132 y 133.

¹⁴¹ Obviando el particular caso de interposición de una sanción que, en el marco del Derecho Comunitario, merecería todo Estado que no adoptase en sus ordenamientos jurídicos internos aquellas disposiciones de rango superior adoptadas para la generalidad de los Estados y de obligado cumplimiento.

¹⁴² Vid. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Serie E, 38, de 16 de mayo de 1987.

Esta solución, parte de la premisa de que, en cualquier caso, la posición del Gobierno no se encuentra subyugada a la del Poder Legislativo, esto es, se entiende que no existe una posición predominante del último de ellos con respecto al Gobierno, sino que ambas funciones se formulan desde situaciones equidistantes aunque distintas. Así las cosas, más que un mandato, como decimos, sería una simple habilitación para el ejercicio de la potestad, ya que el Gobierno es un órgano constitucional investido de legitimidad democrática y es titular de una potestad normativa propia capaz de producir efectos externos, y no por una imposición jerárquica¹⁴³.

El gobierno, como órgano constitucional, emplea sus facultades de dirección política no susceptibles de ser compelidas por el mandato derivado de una sentencia o un órgano jurisdiccional, pues de otra forma se desnaturalizarían las

¹⁴³ *Vid.* GARRIDO CUENCA, N., “Gobierno y Administración ante el Derecho Administrativo”, *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, Comentarios a la Ley 30/1992, nº 18, mayo - agosto, 1993, pp. 35 y 36.

funciones encomendadas a los tribunales al dictar sentencias. Ésta es la postura que ha sido avalada por la jurisprudencia¹⁴⁴.

En cambio, en cuanto al ejercicio de la potestad administrativa reglamentaria de la Administración, o mejor dicho, sobre la ausencia de ésta, la conclusión a la que llegamos variará en función de si atendemos a que la decisión de la puesta en marcha de la citada potestad se corresponde realmente con una función administrativa o, en cambio, su ejercicio es de nuevo una función política. La doctrina española se divide en este punto.

Para el profesor NIETO GARCÍA, la exigencia de responsabilidad de la Administración ante la falta de desarrollo legislativo reglamentario, depende del

¹⁴⁴ STS de 29 de junio de 1992 (referencia westlaw nº RJ 1992/6.083): “*procede declarar, con un alcance propiamente desestimatorio, siguiendo el criterio ya sentado a partir de la Sentencia de esta misma Sala y Sección de 21-3-1991 (RJ 1991/2888), que «deben descartarse los particulares referentes a la referida condena a la Administración para que ésta elabore y promulgue una nueva regulación de las relaciones entre "CAMPSA" y los concesionarios de Estaciones de Servicio, porque quedaría con ello desnaturalizada la función jurisdiccional, que, salvo en materia de Ordenanzas fiscales [art. 85 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1956/1890 y NDL 18435)], sólo ejerce el control de la conformidad a derecho del acto o disposición impugnados, procediendo a su anulación, total o parcial, si éste fuera el pronunciamiento pertinente, y reconociendo, en su caso, la situación jurídica individualizada, para adoptar las oportunas medidas en orden a su restablecimiento».*”

STS de 26 de febrero de 1993 (referencia westlaw nº RJ 1992/1.431): “*Según se desprende de lo expuesto, lo que los actores pretenden es la impugnación, no de una actividad administrativa presunta, emanada de la Administración como poder jurídico emisor de actos resolutorios susceptibles de influir en las situaciones jurídicas de los particulares, legalmente garantizadas, ni los resultados de una potestad reglamentaria ya ejercitada, y manifestada a través de disposiciones de rango inferior a la Ley, que es a lo que se refieren los artículos 1.º y 37.º1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y 9.º4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (RCL 1985/1578, 2635 y ApNDL 8375), y que es lo único que puede ser sometido al control de los órganos del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo, también según el art. 106.1 de la Constitución (RCL 1978/2836 y ApNDL 2875), sino que lo que aquéllos pretenden es que este Tribunal ordene al Gobierno que ejerza la potestad reglamentaria, con un determinado contenido y efecto temporal. Lo que constituye una actuación que está mas allá de las posibilidades de esta Jurisdicción, por cuanto que la puesta en marcha de la potestad reglamentaria con un determinado contenido es consecuencia un acto de Gobierno en uso de facultades de dirección política como órgano constitucional, e inmediatamente derivados de la Constitución, según el art. 97 de la Suprema Norma, en las que lógicamente preponderan criterios de conveniencia y oportunidad política y presupuestaria y a cuya realización no puede ser compelido aquél por un mandato derivado de una sentencia dictada por un órgano del orden jurisdiccional contencioso-administrativo.*”

grado de necesidad del mismo. Es decir, si la propia Ley que fue dictada, y a la que el Reglamento pretende completar, se basta consigo misma para su adecuada aplicación, la exigencia de responsabilidad por la ausencia de ejercicio de esta potestad es innecesaria, por contra, si nos encontramos ante la ausencia de legislación normativa o la existente es insuficiente o incompleta para su correcta aplicación, la aludida responsabilidad por la falta de ejercicio de la potestad reglamentaria debe exigirse en tanto en cuanto su producción legislativa es necesaria¹⁴⁵.

En contra de esta posición, encontramos a EMBID IRUJO, quien considera que la inactividad del Gobierno y de la Administración sólo podría ser objeto de censura política, pero nada más¹⁴⁶.

La solución más acertada entendemos que la ofrece CALVO CHARRO, cuya idea se basa en una posición intermedia entre ambas posturas expuestas, según la cual, en la generalidad de los casos, no puede aceptarse que esta potestad reglamentaria coincida con un acto político, pues ello supondría admitir que aún existen “*reductos exentos o no fiscalizables de la actuación administrativa (...), intolerable en un Estado de Derecho e insostenible por contraria a nuestro Texto Constitucional*”¹⁴⁷.

Por ello, el mayor o menor grado de responsabilidad de la Administración ante la falta de ejercicio de dicha potestad variará en función de las previsiones que

¹⁴⁵ Vid. NIETO GARCÍA, A., “La inactividad material de la Administración: veinticinco años después”, *DA*, nº 208, enero - diciembre (anual), 1986, pp. 60 y 61. En esta obra el autor resalta la existencia de normas incompletas que el legislador aprueba por falta de tiempo o de competencia técnica, cuya conducta en principio podría no constituir exigencia alguna de responsabilidad siempre y cuando fuese aparejada a un desarrollo reglamentario que lo complete. En caso contrario, esto es, ante la falta de desarrollo reglamentario que lo complete, cabría la exigencia de responsabilidad.

Vid. NIETO GARCÍA, A., *Estudios históricos de Administración y Derecho administrativo*, Ed. INAP, Madrid, 1986, p. 250. En ella, este autor defiende que existe cierta mitificación de la Ley al considerar el carácter imperativo de los plazos para llevar a cabo el desarrollo reglamentario a la hora de instrumentar el control jurisdiccional de la inactividad reglamentaria.

¹⁴⁶ Vid. EMBID IRUJO, A., *La justicia de los actos de gobierno (De los actos políticos a la responsabilidad de los poderes públicos)* en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, tomo III (La Corona, las Cortes Generales, del Gobierno y de la Administración Pública), Ed. Civitas, Madrid, 1991, pp. 2.719 y 2.720.

¹⁴⁷ Vid. CALVO CHARRO, M., “Naturaleza jurídica del ejercicio de la potestad... *op. cit.*”, p. 250.

disponga la propia Ley objeto de desarrollo, dándose dos escenarios posibles en los que este grado de responsabilidad variará de forma directamente proporcional a las exigencias de desarrollo normativo que la Ley contenga:

1. Que el legislador no prevea nada. En dicho caso, no podría exigirse a la Administración responsabilidad por la falta de regulación, pues la necesidad es inexistente, teóricamente.
2. Que la Ley imponga de forma obligatoria la necesidad de un desarrollo reglamentario ulterior. En ese caso, nos podemos encontrar con que:
 - Se establezca un plazo expreso para tal tarea, excedido el cual sin actuación alguna, cabe acudir a los mecanismos de control judicial para exigir tal actuación y, además, una indemnización en aquellos casos en los que dicha omisión de la potestad legislativa reglamentaria hubiese ocasionado daños.
 - Se guarde silencio respecto de los plazos en los que debe realizarse dicho desarrollo. En tal caso, postula que debiera esperarse un plazo razonable de tiempo transcurrido el cual, podría acudir a los mecanismos de control y reparación en idénticos términos que en el caso anterior.

Esta regulación tiene una particularidad no exenta de crítica, pues si bien es cierto que ofrece una solución contextualizada ante los supuestos de falta de ejercicio por parte de la Administración de la potestad reglamentaria, no es menos cierto que parte de una concepción basada en la equivalencia entre el concepto de potestad reglamentaria y el de actuación administrativa, aún cuando no lo son, es más, ambas tiene procedimientos distintos en atención a los apartados a) y c) del artículo 105 de la CE¹⁴⁸ e, incluso, el control por parte del poder judicial del que este autor habla

¹⁴⁸ En efecto, en este artículo de la Constitución se desmembran con total claridad la potestad reglamentaria de la actuación administrativa en la medida en que dice que “*La ley regulará: - separadamente- a) La audiencia de los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley, en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten. (...) c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado.*”

también es diferente para uno u otro en virtud de lo dispuesto en el 106.1 de la Constitución¹⁴⁹.

No es solamente nuestra sencilla y humilde opinión, sino que la doctrina más reputada ha señalado en numerosas ocasiones la diferencia entre reglamentos y actos administrativos. Para GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, los primeros forman parte del ordenamiento jurídico de la materia a la que pertenezcan, mientras que los segundos se limitan a aplicar a los primeros al caso concreto que les concierne, con lo que, obviamente, el régimen jurídico que le es aplicable a uno y otro varía sustancialmente¹⁵⁰.

Para ello, se basan en la diferente naturaleza que tienen ambas figuras. Así, por una parte, la potestad reglamentaria tiene su razón de ser en el poder que ha sido delegado para la regularización y desarrollo de unas realidades que resultan deficitarias; y, por otra parte, el acto administrativo se concibe como una materialización de dicho poder (la acción de la Administración de ejecutar dicha potestad reglamentaria).

Por tanto, desde esta perspectiva, en la medida en que las potestades reglamentarias son atribuidas directamente por el propio legislador, no parece que pueda oponerse obstáculo alguno a que éste establezca un lapso temporal para el ejercicio de ésta por parte de la Administración, con lo que, los mecanismos para

¹⁴⁹ En este artículo, nuevamente y con más claridad si cabe, podemos apreciar la disociación entre ambas figuras “*Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican.*” Resaltamos que no sería descabellado pensar que nuestra carta magna parece incluso insinuar que el Poder Judicial controla ambas figuras, pero que sólo establece el sometimiento de los fines de la actuación administrativa a ésta y no de la actuación administrativa. Con ello no queremos decir que esta distinción impide el control jurisdiccional de los reglamentos, pues éste ya ha sido asegurado por la propia CE, pero debe reconocerse que el régimen jurídico de los mismos difiere del concebido para la actividad administrativa.

¹⁵⁰ Por esta razón, ambos autores estudian los reglamentos en la parte dedicada al ordenamiento jurídico-administrativo, mientras que el acto administrativo lo tratan como una parte de la actuación administrativa. *Vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I... op. cit.*, pp. 173 a 176.

Por contra, otros autores abogan por un concepto de acto administrativo normativo consecuente del ejercicio de la potestad reglamentaria, que se sustenta en la tesis de (*Cfr.*) ENTRENA CUESTA, R., *Curso de Derecho Administrativo I*, vol. 1, 11ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1995, p. 110.

controlar y solventar la inactividad normativa tendrían un carácter exclusivamente político. Ello supone incurrir en un error si se pretende atribuir el carácter de acto administrativo a la presunta negativa de ejercicio de la potestad reglamentaria por parte del órgano a quien se dirige.

Por el contrario, en este mismo sentido, la jurisprudencia encabezada por el TS, parece que nunca ha tenido dudas acerca de esta cuestión y, tradicionalmente, ha entendido que el inicio o puesta en marcha de la potestad reglamentaria siempre ha constituido un acto de naturaleza política o, al menos, siempre ha dejado claro que constituye una función no típicamente administrativa, con lo que la discusión sólo queda en el plano doctrinal¹⁵¹.

B. La potestad tributaria.

Sin perjuicio de su examen pormenorizado a lo largo del desarrollo del presente trabajo, parece oportuno, en este momento, realizar una primera aproximación de la potestad tributaria al tiempo y su transcurso aparejado a la no actuación administrativa.

La potestad tributaria se encuentra regulada en el artículo 4 de la LGT 58/2003¹⁵² (que continúa con idéntica redacción tras la Ley 34/2015) y se refiere, exclusivamente, a la facultad de crear y establecer unilateralmente tributos del Estado,

¹⁵¹ STS de 24 de abril de 1995 (referencia westlaw nº RJ 1995/3.235): *“la puesta en marcha de la potestad reglamentaria es consecuencia de una actividad absolutamente discrecional del Gobierno, sólo controlable judicialmente una vez que se ejercita, pero que, en cuanto a la elección del momento de su ejercicio, no puede ser impuesta por esta Jurisdicción, al ser ello manifestación de la actividad de dirección política del Gobierno, inmediatamente derivada del artículo 97 de la Constitución (RCL 1978/2836 y ApNDL 2875), en la que lógicamente preponderan criterios de oportunidad política y presupuestaria, y a cuya realización difícilmente podría ser compelido aquél mediante una sentencia judicial; siendo lo dicho una lógica consecuencia del sistema de separación de poderes consagrado por la Constitución.”*

¹⁵² *“1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.*

2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.”

cuyo pago sea exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial siendo su destino el de cubrir las necesidades públicas y, también, a la permisión de su establecimiento, exigencia y recaudación a otros entes (como comunidades autónomas, entes locales y demás entidades de derecho público).

De manera resumida, por no constituir el objeto de nuestro estudio desde la perspectiva teórica, podemos precisar las siguientes características de la potestad tributaria: es inherente o connatural al estado, emana de la norma suprema, la Constitución, es ejercida por el poder legislativo para imponer tributos mediante la Ley, se agota en su propio ejercicio y, por último, se fundamenta en la actuación de las autoridades de Derecho Público provistas de competencias tributarias actuantes en cada ámbito.

Por contra, cuando hablamos aquí de potestad tributaria, lo hacemos a los efectos del transcurso del tiempo aparejado a la inactividad de la Administración Tributaria en el ejercicio de esta potestad, con lo que, en realidad, nos referiremos a dos de sus manifestaciones principales, o *sub* potestades si se prefiere, que obran en poder de esos órganos establecidos en el citado artículo 4 de la LGT (que le han sido delegadas como ya se ha visto *supra*), que son: la de liquidación y la de recaudación¹⁵³. A efectos de nuestro estudio, la “otra” sub más potestad conocida, la sancionadora, la trataremos en el apartado siguiente de forma específica, pues por sí sola es merecedora de atención particular y, puesto que, su presencia suele ser una consecuencia posterior a las dos anteriores¹⁵⁴. Del mismo modo, nos referiremos en

¹⁵³ En este sentido, GARCÍA NOVOA considera que, precisamente, “*el procedimiento tributario por excelencia es el de gestión tributaria en sus órdenes de liquidación y recaudación*”. Esta conclusión la extrae del tenor del antiguo artículo 90 de la LGT de 1963, que decía que las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones económico administrativas que contra aquella gestión se suscitasen. *Vid.* GARCÍA NOVOA, C., *El silencio administrativo... op. cit.*, p. 54.

¹⁵⁴ Podemos adelantar ya, que la potestad sancionadora tributaria no difiere sustancialmente del régimen general previsto en la LRJPAC. Tampoco tratamos en este instante el derecho a la devolución de ingresos indebidos del contribuyente, pues el mismo cabe plantearse no tanto desde la teoría de las potestades desde el punto de vista del administrado, sino en cuanto a la situación subjetiva del particular que se acciona para obtener una prestación debida por parte de la Administración Tributaria deudora.

apartado posteriores a otras potestades las cuales se ejercen y desarrollan en el interior de los procedimientos tributarios¹⁵⁵.

En efecto, tales potestades son los instrumentos con los cuales la Administración Tributaria lleva a cabo las funciones que le han sido encomendadas por Ley:

- Por medio de la liquidación, el órgano competente de la Administración Tributaria efectúa el acto resolutorio inserto en el seno de un procedimiento tributario (los más significativos, los de gestión y el de inspección tributaria), mediante el cual se realizan las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria, de acuerdo o no con los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento¹⁵⁶.
- Por medio de la recaudación se ejercen las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias, que podrá realizarse como es sabido: en período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de la LGT 58/2003 (y tras la reforma de la misma en virtud de la Ley 34/2015) o, en período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio, momento en el que se inicia un procedimiento que puede dar lugar a la ejecución final del

¹⁵⁵ La potestad de la Administración de rectificar las calificaciones aplicadas por los obligados tributarios (es decir, la regla general sobre la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos (artículo 13 de la LGT); la potestad de declarar conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 de la LGT); la potestad de la Administración de declarar la existencia de simulación (artículo 16 de la LGT); y, la potestad de asistencia mutua.

¹⁵⁶ Artículo 101 de la LGT 58/2003, que ha sido modificado por la Ley 34/2015, en donde se introduce un nuevo párrafo c) en el apartado 4 del artículo 101, con la siguiente redacción: “c) *En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley*”. Y se modifica el apartado 2 del artículo 104, adicionando, principalmente, que a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución y, arde un supuesto para el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos o telemáticos.

patrimonio del deudor (con las acciones de embargo y enajenación de bienes)¹⁵⁷.

De lo expuesto resulta que la obligación de probar, y la consiguiente facultad de comprobar e investigar, obligaciones tributarias y la de recaudar lo que de ellas proceda, son facultades de la Administración Tributaria que pertenecen a la potestad administrativa tributaria que le ha sido conferida. Ciertamente, cuando la normativa tributaria se refiere al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en sentido propio, no es un derecho existente para liquidar, sino que se trata de una facultad perteneciente a la potestad tributaria administrativa. E, igualmente, la posibilidad de que la Administración exija el pago por sí misma, en lugar de acudir al juez, es una consecuencia de la potestad recaudatoria y no un derecho¹⁵⁸.

En sus orígenes la legislación tributaria no establecía unos plazos generales para liquidar y recaudar sus tributos, sino que eran objeto de una regulación dispersa y fragmentada en la que no siempre el ordenamiento jurídico regulador de cada caso aclaraba cada situación de forma particular, para así conocer cuándo se producen situaciones jurídicas firmes e inatacables por el transcurso de tiempo y la inactividad de la Administración Tributaria, tanto para el ejercicio de la potestad administrativa tributaria con respecto al procedimiento de liquidación, como el de recaudación en el que ésta se formalizaba posteriormente.

La necesidad de establecer plazos limitativos de inicio y desarrollo del ejercicio de esta potestad a fin de que no fuese absoluta, residía y reside, sin duda, en el sometimiento de la Administración Pública, en particular, la Tributaria, a la Ley y al Derecho, tal y como dispone el artículo 103.1 de la CE y, en consonancia con el cumplimiento del principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la misma norma fundamental.

Es decir, se buscaba eliminar la situación de falta de regulación de los plazos de cualquier manifestación del ejercicio de la potestad tributaria por parte de la Administración (inicio y desarrollo de la liquidación y la recaudación), pues lo contrario, esto es, perpetuar la posibilidad de ejercicio de esta potestad a una

¹⁵⁷ Vid. Artículo 160 de la LGT.

¹⁵⁸ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “La imprescriptibilidad del “derecho a comprobar e investigar” (que no es un “derecho”, sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima”, *Quincena Fiscal*, nº 20, noviembre, 2014, p. 16.

Administración inactiva, implicaba de facto la infracción de dichos preceptos fundamentales y, por tanto, la opción de ejercicio por parte del contribuyente de una acción de responsabilidad frente a la misma¹⁵⁹, pues era y es imprescindible que éste conozca en todo momento de forma precisa las causas de su no liquidación o liquidación incorrecta y las causas de su falta de ingreso, especialmente, cuando la existencia de plazos se convierte en un elemento esencial para garantizar adecuadamente esta seguridad jurídica. Siendo por lo tanto inadmisibles que el ejercicio y el desarrollo de la potestad tributaria no este sometida temporalmente a límites.

Por contra, la regulación de esta circunstancia no se materializó de forma inmediata, sino que se estableció de forma precisa tardíamente, con la promulgación de la derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y el antiguo Reglamento General de Recaudación. En la EM de aquella Ley se señalaba como una de las medidas que facilitaban o reducían las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos: “*La unificación de los vigentes plazos de prescripción de las acciones administrativas para liquidar y recaudar las deudas tributarias con arreglo al más reducido de los que actualmente rigen.*”

A partir de ese momento, hasta la actualidad, la naturaleza jurídica del tiempo en relación a estas dos manifestaciones de la potestad tributaria es común, esto es, ambas tienen reserva de Ley¹⁶⁰, lo que significa que los plazos que les conciernen se encuentran regulados y se regularán por Ley¹⁶¹, y, es de carácter sustantivo, es decir, salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento¹⁶².

¹⁵⁹ Vid. el último apartado del presente trabajo “*La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por la inactividad*”.

¹⁶⁰ Esta exigencia de regulación por Ley la plantearemos de igual modo en el apartado siguiente en relación al ámbito de la potestad sancionadora administrativa.

¹⁶¹ Como se ha dicho, no fue hasta la promulgación de la antigua LGT cuando se recogió una primera reserva de Ley de plazos en relación con la potestad tributaria para el ordenamiento tributario. En efecto, en el apartado d) del artículo 10 disponía que se regularán en todo caso por ley “*los plazos de prescripción o caducidad y su modificación*”.

¹⁶² Vid. Artículo 10.2 de la LGT.

Es preciso indicar que, pese a que la justificación de la reserva de Ley en relación al establecimiento de plazos de la potestad tributaria en cuanto a la liquidación y la recaudación, tiene su base en los artículos 31.3 y 133.1 de la CE, relativos al establecimiento de prestaciones personales y patrimoniales y la potestad de establecer los tributos, respectivamente, no obstante, hace algún tiempo el profesor FALCÓN Y TELLA advirtió que, en realidad, en la medida en que no forma parte de los elementos configuradores del tributo (que es la única materia que expresamente así se prevé como reservada), no tendrían por qué ser de aplicación tales reservas constitucionales¹⁶³.

Este mismo autor nos aclara que las potestades administrativas esto es, tanto la tributaria que ahora comentamos como la sancionadora que vendrá después, dado su origen legal y sobre todo su carácter genérico, no son susceptibles de prescripción sino únicamente de caducidad respecto a un supuesto concreto. Pero aunque no exista un límite temporal para el ejercicio de la potestad, carece de sentido decir que la misma es imprescriptible, porque por su propia naturaleza la falta de ejercicio de una potestad no puede implicar la prescripción de la misma. Es decir, es una institución temporal que no le resulta aplicable. En este sentido, la falta de ejercicio de esas facultades conlleva la consumación de la prescripción, no de las facultades en sí mismas, pero sí de las obligaciones que no se hayan investigado o comprobado o recaudado dentro del plazo de prescripción, siempre que no se hayan producido actos con virtualidad interruptiva¹⁶⁴.

Aún así, para la potestad tributaria, el *dies a quo*, esto es, el inicio del cómputo de los plazos, se establece expresamente por la legislación, que distingue diversos supuestos. Así en el caso de la potestad tributaria de liquidación, será el día

¹⁶³ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid, 1992, pp. 53 y 54. En su opinión, aunque se ha fundado la exigencia de Ley previa para el establecimiento de plazos de liquidación y de recaudación dentro de la condición de indisponibilidad de la obligación tributaria (la cual no puede quedar en manos de la Administración al dictar los correspondientes reglamentos) y en las necesaria garantía del principio de seguridad jurídica, en realidad no es así.

¹⁶⁴ Vid. FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, “La imprescriptibilidad del “derecho a comprobar e investigar” ... *op. cit.*, p. 17. En este sentido, dice que cuando la normativa tributaria, por economía del lenguaje, habla de «prescripción del derecho a liquidar» hay que entender referida dicha expresión a «la prescripción de la obligación tributaria como consecuencia de la no actuación de la potestad liquidatoria». Y cuando habla de «prescripción del derecho a exigir el pago», hay que entender referida dicha expresión a «la prescripción de la obligación tributaria como consecuencia de la no actuación de la potestad recaudatoria».

en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración-liquidación, mientras que en el supuesto de ejercicio de la sub potestad de recaudación, será desde la fecha que finalice el plazo del pago en período voluntario del que disponía el contribuyente.

Como vemos en el primer caso, el plazo disponible para ejercitar la potestad liquidatoria no se computa desde la realización del hecho imponible del tributo que se trate por parte del sujeto pasivo, sino que lo es a partir de que acaba el período de tiempo para presentar la autoliquidación. Hasta ese momento la Administración Tributaria encargada no puede realizar la liquidación, ya que le corresponde realizarlo al contribuyente. Y, en el supuesto del ejercicio de la potestad tributaria tendente a la recaudación de una deuda determinada y no ingresada (bien haya sido liquidada previamente por la Administración Tributaria actuante o, bien autoliquidada por el contribuyente o, incluso, derivada del ejercicio de la potestad sancionadora que a continuación veremos), el inicio de la misma se fija, como no puede ser de otro modo, siempre al finalizar el período en el que el contribuyente puede satisfacer la deuda voluntariamente, pues hasta ese momento no puede considerarse que el particular haya incumplido sus obligaciones tributarias.

En todo caso, lo que sí es inamovible, es la observancia del cumplimiento de estos plazos de oficio por la propia Administración Tributaria competente en cada

procedimiento¹⁶⁵

¹⁶⁵ A diferencia de lo que acontece en el ámbito del Derecho Civil, en el que será el particular el encargado de apreciar los plazos con efectos.

Conviene destacar el tema de la prueba del inicio del cómputo del plazo en la potestad tributaria de liquidación en los casos de ausencia de autoliquidación del contribuyente, pues en la Administración recae este deber, pero ¿desde cuándo? No es una cuestión fácil de determinar, especialmente en determinados tipos de impuestos como el de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en el que el hecho imponible se realiza en escrituras privadas y su publicidad frente a terceros, como lo es la propia Administración Tributaria, no siempre es coetánea en el tiempo a la realización del hecho imponible que la motivó y/o suficiente para saber a partir de cuándo comienza a computar el tiempo de ejercicio de la potestad tributaria de liquidación. En teoría, tales documentos privados sólo producirán efectos para determinar el *dies a quo* desde que se presentan a un registro público o se dan algunas de las condiciones previstas en el artículo 1.227 del CC, pero como decimos, habrá que atender a las circunstancias de cada caso, pues puede que la elevación a público se efectuase en un momento posterior, pero que, sin embargo, la Administración hubiese podido conocer la realización del hecho imponible a través de otras circunstancias.

Es el caso de las transmisiones de inmuebles no inscritas en el Registro de la Propiedad. En algunos casos la Administración pudo conocer tal hecho toda vez que, como mínimo, el contrato privado de compra venta tuvo que ser incorporado por el recurrente como titular de la misma ante el Registro General del Catastro Urbano, puesto que no es posible imputar la titularidad catastral de un inmueble a una persona que no acredite su título de propiedad mediante su oportuna presentación ante el funcionario correspondiente del Centro de Gestión Catastral, y además, figurar también dicha propiedad en las declaraciones de IRPF presentadas ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en el Registro del Ayuntamiento de la localidad donde se ubique el inmueble e, incluso, en los censos del Ministerio de Industria y Energía efectuados para el alta en determinados servicios y suministros.

Con todo ello y, de conformidad con el art. 53.2 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980 en relación al artículo 1.227 CC, el «dies a quo» a efectos de la prescripción del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, no puede fijarse en el momento en el que los contratantes elevaron a público el anterior contrato, sino que se sitúa en la fecha de realización del mismo, ya que la Administración conocía desde tal fecha la efectiva transmisión del inmueble, o cuando menos, desde la fecha en la que se presentó el contrato de compraventa en los registros públicos antes dichos.

<<Continúa en la nota al pie siguiente>>

Acotar los límites del comienzo y la duración del ejercicio de la potestad tributaria de liquidación y recaudación no fue la única disposición temporal que se reguló en relación a éstas, sino que en la legislación tributaria también se construyó un régimen de supuestos de interrupción del cómputo de los plazos de inactividad de la Administración Tributaria para el inicio y la tramitación de estas sub potestades y que, aunque tendremos oportunidad de tratar con detenimiento sus efectos, conviene ahora señalar de forma general que, por lo que respecta al régimen de interrupciones se distinguen dos situaciones: las actuaciones eficaces realizadas por la Administración Tributaria con conocimiento formal del obligado al pago que tengan por finalidad inmediata hacer avanzar el procedimiento en el que se desarrolle la potestad tributaria¹⁶⁷ y las realizadas por el contribuyente.

C. La potestad sancionadora.

¹⁶⁶ Así lo confirman las sentencias de los TSJ, y como muestra, las que se acompañan pertenecientes a la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Cataluña para casos idénticos al presente de fechas 27 de octubre de 2005 (referencia westlaw nº JT 2006/474), 27 de marzo y 19 de abril de 2001 y 26 de junio de 2002, en las que se expone que: *“En definitiva, desde la fecha en que fue incorporado el contrato privado de compraventa al Centro de Gestión Catastral, el documento a los efectos que nos ocupan, ya existía (al menos desde 1989), por lo que, teniendo en consideración que desde esa fecha la Administración Tributaria pudo tener conocimiento del acto de la transmisión, se hace necesario proclamar la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, mediante la correspondiente liquidación, de conformidad con el artículo 64 LGT, al haber transcurrido con exceso desde 1989 hasta 1999, el plazo de prescripción de 5 años previsto en la L.G.T.”*

¹⁶⁷ La regulación tributaria sólo prevé estos efectos interruptivos en el cómputo del plazo de inicio y desarrollo de la potestad tributaria de liquidación a las actuaciones eficaces de la Administración Tributaria, lo que implica la valoración de los requisitos de la notificación, publicación y aprobación de los actos administrativo. Cuando existen varios obligados al pago, con excepción de las obligaciones mancomunadas, pues es posible que uno o varios de los obligados no hayan tenido conocimiento de la actuación administrativa y, sin embargo, se haya interrumpido la potestad tributaria de liquidación respecto de su deuda. Las razones de esta particularidad las veremos más adelante al tratar de los efectos y extensión de la figura de la prescripción.

Otra cuestión importante es que las actuaciones que producen la interrupción no deben limitarse a poner en conocimiento del contribuyente la existencia de una posible obligación tributaria que se encuentra pendiente de liquidar y/o ingresar, sino que han de ser actuaciones a tendente a la liquidación y/o al cobro de la deuda ya liquidada. *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción... op. cit.* p. 133.

Comenzamos el estudio de este apartado por medio de la definición de la potestad sancionadora, como aquella facultad de la Administración Pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo, que se establece y manifiesta por medio de la potestad legislativa. La sanción administrativa debe ser entendida como aquel mal infligido a un administrado, en nuestro caso, nos fijaremos en la condición de contribuyente del sujeto infractor, como consecuencia de una conducta ilícita por él mismo realizada (o por realizar en un futuro), con una finalidad represora y, consistiendo la sanción administrativa en la reparación económica del daño ocasionado, o privación de un bien o derecho, o la imposición de un deber, al estar vedada para la Administración Pública las sanciones consistentes en privación de libertad¹⁶⁸.

Naturalmente, el ejercicio de la potestad sancionadora debe canalizarse a través de un procedimiento habilitado al efecto que termina en manos de la autoridad revisora con todos los elementos de juicio necesarios para emitir juicios de responsabilidad conforme a Derecho. La potestad sancionadora de la Administración se ramifica a su vez en función de las materias o sectores sobre los que recae¹⁶⁹. Particularmente, dentro del ámbito del Derecho Financiero y Tributario, todas las disposiciones en relación con la potestad sancionadora se recogen en dos normas: con carácter general, en el Título IV de la LGT 58/2003 (mantenido por la Ley 34/2015) y, de forma específica y complementaria y supletoria, en el RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el RGRST. Ambas disposiciones normativas establecen que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en ellas¹⁷⁰. Por tanto, hemos de hacer obligada referencia a la regulación general administrativa.

¹⁶⁸ Vid. NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, 1ª Edición, Ed. Tecos, Madrid, 1993, p.10.

¹⁶⁹ Vid. MARCOS CARDONA, M., *El procedimiento sancionador tributario*, Colección Tributación Práctica, nº 3, Ed. Iustel, Madrid, 2005, p. 11.

¹⁷⁰ Vid. Artículo 178 de la LGT 58/2003 (conservándose íntegramente su redacción tras la reforma de la LGT por la Ley 34/2015). En particular, menciona este artículo que en todo caso serán siempre aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

Pues bien, los principios generales del Derecho Sancionador Administrativo, y por tanto, de la potestad sancionadora, son sustancialmente iguales a los del Derecho Penal¹⁷¹, y emanan de la Convención Europea de Derechos Humanos, así como de los artículos 24 y 25 de la CE de 1978, y de lo establecido en los artículos 127 a 138 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de LRJPAC (posteriormente modificada en parte por la Ley 4/1999) que integran el Título IX dicho cuerpo legal, bajo el epígrafe: <<De la potestad sancionadora>>, ocupándose el primer capítulo de los principios de la potestad sancionadora, y el segundo de ellos de los principios del procedimiento sancionador¹⁷².

Dentro de este orden de consideraciones normativas, el elemento temporal ha adquirido siempre una importancia considerable en el ejercicio de la potestad sancionadora:

- o bien, en torno a la recepción de garantías sustanciales y también procesales (por cuanto que el tiempo o su transcurso pueden dificultar la prueba de las conductas ilícitas, o porque los efectos antijurídicos de la infracción desaparecen o porque transcurre el tiempo de perseguirlas o todo lo contrario, que necesite una regulación rápida en el tiempo que facilite la persecución por parte de los poderes públicos contra la infracción normativa a fin de que no se prolongue la situación infractora, o en relación al tiempo de tramitación de los procedimientos sancionadores tributarios

¹⁷¹ Por su especial trascendencia, en cuanto a la necesidad de inspiración de los principios penales en el orden administrativo, *vid.* STS de fecha 9 de marzo de 1972 (referencia westlaw nº RJ 1972/1.291).

¹⁷² Esta configuración se verá modificada con la entrada en vigor el 2 de octubre de 2016 de la nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. En ella, será el título IV, relativo a disposiciones sobre el procedimiento administrativo común, que se estructura en siete capítulos, donde se ocupará de ahí en adelante. En efecto, entre sus principales novedades destaca que los anteriores procedimientos especiales sobre potestad sancionadora y responsabilidad patrimonial que la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, regulaba en títulos separados, ahora se han integrado como especialidades del procedimiento administrativo común. Este planteamiento responde a uno de los objetivos que persigue esta Ley, la simplificación de los procedimientos administrativos y su integración como especialidades en el procedimiento administrativo común, contribuyendo así a aumentar la seguridad jurídica. De acuerdo con la sistemática seguida, los principios generales de la potestad sancionadora y de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, en cuanto que atañen a aspectos más orgánicos que procedimentales, se regulan en la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público.

para que éstos transcurran sin dilaciones indebidas y que su resolución se produzca dentro de un plazo razonable);

- o bien, en relación a factores de índole social [pues puede que el transcurso del tiempo haga que la sociedad olvide (suprima su reproche) las conductas infractoras (graves o leves), o porque se corrija el comportamiento del infractor, o porque desaparezca el nexo entre conducta reprochable y daño causado, esto es, que con el transcurso del tiempo ya no se considere infracción dicha acción u omisión].

Así, queda claro que el ejercicio de la potestad sancionadora puede tener o no sentido (material o social) en función de si se lleva a cabo oportunamente en un tiempo concreto, en cambio, pueden carecer de relevancia transcurrido un determinado período.

Éstas son algunas de las causas a las que la jurisprudencia se ha referido, y que nosotros recopilamos, como motivo que justifica la importancia del factor tiempo en la potestad sancionadora administrativa y, en especial, la tributaria. Sin embargo, al objeto de nuestro estudio, solamente atenderemos a la naturaleza jurídica del tiempo, y su transcurso, en el primer plano, es decir, como elemento garante sustantivo y procesal.

Una vez analizado su fundamento jurídico, conviene detenernos en la naturaleza jurídica¹⁷³. Existen dos opciones a considerar en este punto:

Por una parte, si atendemos al carácter sustantivo del tiempo, de la misma forma que hemos visto en el apartado anterior en relación a la potestad tributaria y como posible consecuencia de ésta, el transcurso de un lapso temporal sin actuación alguna por parte de la Administración actuante supondría la extinción material de la infracción. Y ello, en un doble sentido, pues no sólo por la imposibilidad de exigir sanción por una conducta pasada, sino que, además, ello implicaría que si en la actualidad esa conducta pasada o no se considera infracción, o se considera merecedora de una menor sanción, el resultado es que no sería objeto de infracción o,

¹⁷³ Se trata de una cuestión muy polémica en la actualidad en la rama del ámbito del Derecho Penal.

de serlo, procedería la aplicación del precepto sancionador de menor carga infractora¹⁷⁴.

Y, de otra parte, si atendemos al carácter procesal del tiempo, su transcurso sólo supondría un escollo procesal durante la tramitación del procedimiento en el que se ejercite la potestad sancionadora de la Administración, pero nada más, sin que la inactividad de ésta última supiese un impedimento en el *ius puniendi* para imponer la sanción y la reparación del daño causado¹⁷⁵.

Ahora bien, ¿quién es el encargado de la observancia de este tipo de plazos en relación al carácter substantivo y/o procesal de la potestad sancionadora cuando nos encontremos ante una ausencia de regulación expresa que lo mencione? Ante la ausencia de referencias a este respecto, hemos de decir que, para ambos casos, la jurisprudencia ha venido estableciendo tradicionalmente de forma unánime que “*en materia sancionadora el incumplimiento de plazos es de rigurosa observancia por la Administración, sin que pueda ser renunciada por los administrados*”¹⁷⁶.

Afortunadamente, hoy en día, la jurisprudencia y la legislación coinciden en este punto, pero ello no ha sido así siempre, sino que hasta fechas relativamente recientes, no existía este consenso en la regulación de plazos para el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa, con lo que era preciso acudir a la legislación

¹⁷⁴ Esto es, rige el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas, establecido en el artículo 178 de la LGT *in fine* (además de en el artículo 9.3 de la CE).

¹⁷⁵ En cuyo caso, durante algún tiempo hoy día superado, llegó a plantearse por el TS la opción de la retroactividad de las normas sancionadoras. Sentencia de 26 de febrero de 1991 (referencia westlaw nº RJ 1991/1.089).

¹⁷⁶ Vid. entre otras, sentencias del TS de fechas 22 de mayo de 1979 (referencia westlaw nº RJ 1979/2.032), 12 de septiembre de 1998 (referencia westlaw nº RJ 1988/6.615), 13 de junio de 1989 (referencia westlaw nº RJ 1989/4.382).

sectorial, en la que, en no pocas ocasiones, se encontraba desierta en este aspecto, adoptando en consecuencia los Tribunales diversas soluciones¹⁷⁷.

Estas reglas previstas para el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa no se cumplen *estricto sensu* en el caso de las llamadas infracciones continuadas, donde el *dies a quo* para el cómputo del inicio del ejercicio de la acción sancionadora no comienza hasta que cesa la actividad ilegal que lo motiva. Con lo que, hasta que no finalicen las actuaciones ilícitas de las que trae causa, ésta potestad no puede ejercitarse¹⁷⁸.

¹⁷⁷ De entre la multitud variada de soluciones por las que se decantó la jurisprudencia destacamos:

- A. La ausencia de plazo para sancionar. Esta interpretación tenía su sustento en el antiguo artículo 49 de la Ley de Procedimiento Administrativo, según el cual las actuaciones administrativas que se efectuaban fuera de plazo únicamente implicaban la anulación del acto si así lo dispusiera la naturaleza del plazo. Este era el caso del antiguo artículo 94 del Reglamento de disciplina urbanística para las infracciones cometidas en zonas verdes y espacios libres (que fue derogado por el artículo 263 de la Ley sobre el régimen del suelo y ordenación urbana). Esta opción se descartó completamente cuando el artículo 132.1 de la LRJPAC 30/1992 estableció de forma imperativa la imprescriptibilidad de la responsabilidad sancionadora administrativa “*Las infracciones y sanciones prescribirán según lo dispuesto en las leyes que las establezcan*”, estableciéndose en su defecto unos plazos supletorios.
- B. La segunda opción era estimar que regía supletoriamente el plazo de 15 años que establecía el artículo 1.964 del CC para la prescripción de las obligaciones personales. Hemos de advertir que la razón fue que si bien la prescripción sancionadora recibió en sus inicios una clara influencia de la prescripción civil, en la actualidad la fundamentación de ambas es esencialmente diferente. Mientras en el ámbito civil la justificación de esta institución reside en la protección personal de un ciudadano frente a reclamaciones antiguas, exclusivamente, en el ámbito sancionador se protege, además, un interés público.
- C. Otra opción fue durante largo tiempo la de adoptar el plazo de dos meses que el antiguo Código Penal estableció para las faltas administrativas, si y sólo sí, la cantidad de la sanción no sobrepasaba la que se establecía para las faltas penales; en caso contrario, esto es, de sobrepasar el plazo, se equiparaba la infracción al delito aplicándose el plazo de 5 años.

Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E.: “El problema jurídico de las sanciones administrativas”, *REDA*, julio - septiembre, 1976, pp. 399-430.

¹⁷⁸ Cabe decir en este punto que, para este tipo de infracciones no siempre es fácil determinar a partir de cuándo puede iniciarse el ejercicio de la potestad sancionadora. Es el caso de las infracciones continuadas y de las infracciones clandestinas. Se aplica una doctrina muy similar a la existente para el cómputo del inicio de la potestad tributaria de liquidación.

Por último, es preciso distinguir los efectos del transcurso del tiempo en la potestad sancionadora, de aquellos efectos que provienen de otras potestades de la administración que en nada tienen que ver con esta, pero cuyo resultado directo puede confundirse al ser la pérdida de derechos o disminución de patrimonio del administrado. Estamos hablando de supuestos en los que, pese a parecer que se trata de manifestaciones derivadas de la potestad sancionadora, no lo son, con lo que no comporta para ellos lo dicho hasta ahora. Son los casos de pérdida de bienes o derechos por causa justificada en el interés social o el bien común mediante indemnización, previstos en el artículo 33 de nuestra Constitución; las ejecuciones forzosas derivadas de obligaciones previas, como una expropiación forzosa o la ejecución de otras garantías (con independencia de que el origen de éstas fuese una sanción o no); las facultades para garantizar la titularidad, posesión, inembargabilidad, reglas de utilización, reparación de daños ocasionados en los bienes públicos del artículo 132.1 de la CE; o la regulación de aquellos gastos que se justifiquen en el sostenimiento de gastos públicos, previstos en el artículo 31 de la CE en función de la capacidad económica.

D. La potestad de revisión de oficio.

El contexto actual en el Derecho Financiero y Tributario en relación a esta materia es la tendencia a profundizar en la singularidad de la propia legislación tributaria en esta materia, la cual se desmarca claramente de la legislación general de procedimiento administrativo en muchos aspectos. De esta forma la disposición

adicional quinta de la LRJPAC¹⁷⁹, después de predicar en su apartado primero la imposibilidad de aplicación subsidiaria de dicha Ley a los procedimientos administrativos pertenecientes a la materia tributaria, señala específicamente en su apartado segundo que la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará, en el mismo sentido, a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la LGT 58/2003 -sic. 217 y siguientes de la actual LGT 58/2003 (numeración no variada tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015)- y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma. Por tanto, parece incluso excluir la aplicación aún subsidiaria de la LRJPAC para la revisión de oficio de procedimientos tributarios, poniendo singular énfasis en la regulación autónoma, que de esta materia haya realizado la LGT.

No obstante, y sin perjuicio de su examen más pormenorizado en los capítulos III y IV del presente trabajo en el que tendremos ocasión de analizar la quietud administrativa en los procedimientos de aplicación de los tributos que incluirá a los de revisión, realizaremos ahora una primera aproximación desde el punto de vista del ejercicio de la potestad administrativa de revisión de oficio de sus propios actos y su relación con el tiempo.

El término revisión de oficio se refiere a la eliminación de los actos administrativos por la propia Administración, por resultar viciados de alguna forma en su legalidad. Es importante no confundir esta figura con la de revocación de oficio, que únicamente debe emplearse para designar la retirada de actos administrativos por motivos de oportunidad. En otras palabras, la revisión de oficio supone la retirada de

¹⁷⁹ A partir del 2 de octubre de 2016, el contenido de dicha disposición quinta, pasará a regularse en la nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en la Disposición adicional primera, relativa a las especialidades por razón de materia:

“1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa.

b) Las actuaciones y procedimientos de gestión, inspección, liquidación, recaudación, impugnación y revisión en materia de Seguridad Social y Desempleo.

c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, en el orden social, en materia de tráfico y seguridad vial y en materia de extranjería.

d) Las actuaciones y procedimientos en materia de extranjería y asilo.”

la existencia jurídica de un acto administrativo por motivos de legalidad y, en cambio, la revocación supone también la retirada de los actos pero por motivos de oportunidad¹⁸⁰.

Con la revisión de oficio la Administración actuante deja sin efecto, sin necesidad de declaración judicial, un acto administrativo dictado por ella misma que adolece de vicios en su legalidad. Es, en definitiva, un mecanismo de control interno cuyo fin es reparar el daño causado por ella misma, basado fundamentalmente en las prerrogativas o facultades que tiene la Administración para poder conseguir uno de los objetivos que tiene encomendados, que no es ni más ni menos que servir con objetividad a los intereses generales¹⁸¹. Actúa como un privilegio que, en muchos de los ordenamientos modernos comparados, no sólo no se contempla, sino que queda prohibido¹⁸².

La naturaleza de esta potestad es, al igual que el resto, una facultad delegada a la Administración, es decir, se trata de una potestad administrativa que le confiere la legislación a la Administración actuante en cada caso para la revisión de sus actos¹⁸³.

Por el contrario, a diferencia de las restantes potestades ya vistas, la legislación distingue para ésta unos efectos específicos en cuanto al transcurso del tiempo unido a la inactividad de la Administración encargada de esta tarea revisora. El procedimiento a seguir por ésta (esto es, de oficio) para poder eliminar el acto administrativo viciado varía en función del distinto grado de invalidez de dicho acto frente al que se interpone, y serán dos grupos:

¹⁸⁰ Vid. BOCANEGRA SIERRA, R., *Lecciones sobre el acto administrativo*, Ed. Civitas, Madrid, 2002.

¹⁸¹ Vid. CARAZA CRISTÍN, M. M., “La anulabilidad de los actos declarativos de derechos: especial referencia a la supresión de la revisión de oficio del artículo 103.1 de la Ley 30/1992”, *RAAP*, nº 38, 2000.

¹⁸² La razón estriba en la imposibilidad, que en dichos ordenamientos se refleja, de ir contra los propios actos. Ni tan si quiera la Administración.

¹⁸³ Vid. STC en Pleno, de fecha 4 de octubre de 1990 (referencia westlaw nº RTC 150/1990), en la que en su Fº. Jº. 8º expone la no subsunción o aplicación retroactiva de aquélla norma en los conceptos de “*disposiciones sancionadoras no favorables*” o “*restrictivas de derechos individuales*” a que se refiere el principio constitucional de irretroactividad de las normas. En el mismo sentido, *vid* también STS de fecha 10 de febrero de 1990 (referencia westlaw nº RJ 1990/860).

1. Actos nulos de pleno Derecho.

De un lado encontramos los actos dictados que son nulos de pleno Derecho, cuya lista tasada, no de actos, sino de causas que hacen incurrir a los mismos en esta condición, en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario se ubica con carácter exclusivo en el artículo 217 de la LGT y, con carácter general, se enumeran en el apartado primero del artículo 62 de la LRJPAC¹⁸⁴. De este modo, la revisión de oficio va unida al concepto de nulidad y a los vicios con los que son calificados los actos administrativos por nuestra legislación en cada momento como tales. No siendo necesario acreditar, en ningún momento, qué interés público se persigue con su invocación, sino que simplemente ésta debe estar basada en una de las causas de nulidad reguladas.

Una vez expuesto el contexto en el que se desarrolla, en principio, para su solicitud se establece que la Administración podrá “*en cualquier momento*”, a iniciativa propia o a solicitud de cualquier interesado con interés¹⁸⁵, declarar de oficio la nulidad de los mismos (con el previo dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente autonómico o local, dependiendo del acto cuya legalidad se pretenda revisar).

¹⁸⁴ Hemos de precisar que esta distinción que hoy día efectuamos entre ambos procedimientos no ha sido siempre así en la legislación administrativa. La legislación originaria con la que se promulgó la LRJPAC de 1992, regulaba de otro modo esta cuestión. En su artículo 103, se establecía de forma distinta. Existía una triple posibilidad: la revisión de los actos anulables, diferente de la revisión de los actos por la propia administración y, a su vez diferente, de la declaración de lesividad de dichos actos. La Ley mencionaba con carácter general la potestad de anulación de la Administración, a iniciativa propia o a solicitud del interesado, pero no decía nada en relación a la revisión de oficio propiamente. No fue hasta la entrada en vigor de la Ley 4/1999, del 13 de enero, de reforma de la Ley de Procedimiento Común, cuando nuestro ordenamiento jurídico recoge la distinción que ahora encontramos.

Es preciso apuntar que esta regulación se verá alterada con la entrada en vigor de la nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Será el título III, de los actos administrativos, se estructura en tres capítulos y se centra en la regulación de los requisitos de los actos administrativos, su eficacia y las reglas sobre nulidad y anulabilidad, manteniendo en su gran mayoría las reglas generales ya establecidas por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

¹⁸⁵ Real y justificado.

Como vemos, la primera nota característica de este procedimiento es en relación al tiempo, que se regula como ilimitado. La razón de esta falta de límite temporal (en contraposición del resto de procedimientos que estudiaremos) radica en la condición misma del acto, es decir, su nulidad de pleno derecho, pues la trascendencia de la naturaleza de los vicios que la ocasionan, considera el legislador que atentan contra los principio de legalidad y de seguridad jurídica, independientemente del tiempo en el que estos hayan existido y desplegado sus efectos. Y es que, la condición de nulo de pleno derecho del acto administrativo revisado en cuestión, atentaba desde su nacimiento contra la legalidad y la seguridad jurídica y, por el mero transcurso del tiempo unido a la inactividad Administrativa (y también de los administrados), dicha condición viciada no cambia y, por ende, el deber de la Administración de reparar el daño en pro del interés general y el orden público¹⁸⁶.

La concurrencia del interés público y del principio de legalidad que han de regir la actuación administrativa en este caso es prioritaria por mandato constitucional, constituyendo un importante límite a los derechos de los administrados que pudieran tener en esta materia frente a la Administración.

Con ello no quiere decirse que estemos otorgando prioridad absoluta a los principios de legalidad y de seguridad jurídica sin importar toda consecuencia que de la declaración de nulidad del acto en cuestión se desprenda, ni mucho menos. Esta ponderación la efectuamos a fin de justificar la ausencia de regulación de un límite temporal en el ejercicio de esta potestad de revisión, con o sin actuación administrativa ulterior, pues la propia legislación sí establece límites a este procedimiento de declaración de nulidad de pleno Derecho de los actos administrativos. Así, de forma general, encontramos el artículo 106 de la LRJPAC que señala inequívocamente que *“las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras*

¹⁸⁶ El sentido de esta ausencia de plazo temporal para el ejercicio de la acción de revisión de oficio en la declaración de actos nulos de pleno Derecho podemos simbolizarlo perfectamente con el aforismo latino *“quod ab initio vitiosum est non potest tractu tempore convallescere”*, cuya traducción castellana equivalente sería: “Lo que es vicioso en su principio, no puede convalidarse por el transcurso del tiempo.”

*circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes*¹⁸⁷.

Es por ello que con la revisión de oficio se pone en marcha el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho del acto viciado de forma obligada para la Administración que es la titular y la encargada de su ejercicio, importando poco quien inicie tal procedimiento, si la administración o un interesado. Este es ahora el segundo rasgo definitorio de esta potestad revisora, pues tradicionalmente, el Sistema Jurídico se había limitado exclusivamente a la revisión de oficio de actos por parte de la propia Administración, sin embargo, la legitimación “procesal” se ha ampliado, pasando a ser potestativo para quien demuestre la presencia de un interés directo (condición *sine quanon*) que denotara la vinculación entre la actividad administrativa de la que ha surgido el acto viciado y la esfera jurídico individual para cuya protección se limita y controla aquella. Es decir, la Administración es la titular de la potestad de revisión de oficio, mientras que la acción puede ser de titularidad de la Administración o del interesado/s.

Por tanto, no debe establecerse una sinonimia entre los conceptos de titularidad de la potestad revisora (de la Administración exclusivamente) y el ejercicio de la acción (potestativo por la Administración y/o el interesado/s), puesto que, aunque suelen ir aparejadas, no tiene por qué ser así.

¹⁸⁷ *Vid.* MACHADO MARTÍN, F. J., “Acción de nulidad y límites de la revisión de oficio de actos nulos”, *La Ley*, nº 22, septiembre, 1995, pp. 1 a 4. En este trabajo se comenta una sentencia en la que se muestra como el transcurso del tiempo puede producir un resultado contrario a la equidad que lleve a declarar la improcedencia de ejercitar la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho.

Tal y como venimos haciendo hasta ahora, conviene señalar que con la entrada en vigor de la nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, será el título V el que se encargue de la revisión de los actos en vía administrativa. Dicho título, mantiene las mismas vías previstas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, permaneciendo por tanto la revisión de oficio y la tipología de recursos administrativos existentes hasta la fecha (alzada, potestativo de reposición y extraordinario de revisión). No obstante, cabe destacar como novedad la posibilidad de que cuando una Administración deba resolver una pluralidad de recursos administrativos que traigan causa de un mismo acto administrativo y se hubiera interpuesto un recurso judicial contra una resolución administrativa o contra el correspondiente acto presunto desestimatorio, el órgano administrativo podrá acordar la suspensión del plazo para resolver hasta que recaiga pronunciamiento judicial. De acuerdo con la voluntad de suprimir trámites que, lejos de constituir una ventaja para los administrados, suponían una carga que dificultaba el ejercicio de sus derechos, la Ley no contempla ya las reclamaciones previas en vía civil y laboral, debido a la escasa utilidad práctica que han demostrado hasta la fecha y que, de este modo, quedan suprimidas.

La Administración es la que debe declarar la nulidad de pleno de Derecho del acto, es decir, de oficio, independientemente de quien hubiese instado el comienzo del procedimiento, pues de lo que se trata es de defender el principio de legalidad y la seguridad jurídica por parte de la propia Administración como autora de un acto que no es conforme a Derecho. No pudiendo olvidar que esta potestad es, precisamente por esta cualidad de solicitud compartida, uno de los cauces, junto a los recursos administrativos, para que el administrado ejercite la acción impugnatoria de un acto, pues a través de la misma, el interesado puede conseguir que la Administración ordene la invalidez del acto¹⁸⁸.

2. Actos anulables.

Y, de otro lado, tenemos el procedimiento de revisión de oficio dirigido frente a aquellos actos administrativos que son susceptibles de ser declarados anulables o, cuya nulidad es relativa. El ejercicio de la potestad de revisión de oficio en nuestro ordenamiento jurídico actual, queda reducida a los actos con vicios de ilegalidad que no estén comprendidos entre los supuestos establecidos en los citados artículos 62 de la LRJPAC¹⁸⁹ y, 217 de la LGT para el campo del Derecho Financiero y Tributario.

Al igual que ocurría con la revisión de oficio de actos nulos de pleno Derecho, en la revisión de actos cuya nulidad es relativa, dicho procedimiento puede ser instado también por el interesado/s¹⁹⁰.

¹⁸⁸ Vid. AGUADO I CUDOLÀ, V., *Silencio administrativo e inactividad*, Ed. Universidad de Barcelona, Barcelona, 1996, p. 308.

¹⁸⁹ Obsérvese que esta distinción que propone nuestro ordenamiento jurídico desde 1999 a raíz de la entrada en vigor de la Ley 4/1999, del 13 de enero, de reforma de la Ley de Procedimiento Común, no viene respaldada por la potestad de la que deriva la revisión de oficio, la potestad de autotutela decisoria, ya que ésta no distingue la posibilidad de que la Administración por si sola pueda declarar un acto nulo o bien por causas de nulidad o bien de anulabilidad, sino más bien lo que conlleva es que la Administración ante una infracción del ordenamiento jurídico pueda declarar que aquel acto está viciado.

¹⁹⁰ Nos remitimos íntegramente a lo dispuesto anteriormente en este sentido a fin de no efectuar duplicidades innecesarias.

Para éstos sí existe en la normativa, entre otros requisitos, un límite temporal para su ejercicio. El plazo expreso de ejercicio de la potestad requiere “*que el procedimiento de revisión de oficio se inicie antes de transcurridos cuatro años desde que fueron dictados*”. La razón de dicha previsión en esta ocasión, en contraposición con la ausencia de plazo en el ejercicio de la potestad revisión de oficio en la declaración de nulidad absoluta, se encuentra en la menor consideración del legislador de gravedad de la naturaleza de los vicios que afectan a los actos administrativos, pudiendo estos ser rectificadas, subsanados o, incluso, en algunos casos, su total o parcial convalidación por el mero hecho del transcurso del tiempo¹⁹¹. La menor trascendencia de la vulneración que se ha realizado al ordenamiento jurídico, en este segundo caso, comporta que pueda prevalecer la seguridad jurídica frente a la legalidad¹⁹².

De la misma forma que en la revisión de oficio de actos nulos, la naturaleza del vicio justificaba que, independientemente de quien ejercitase la potestad, ésta se sustentaba en el deber superior de erradicar de la vida jurídica un acto fundamentalmente contrario al ordenamiento jurídico sin tiempo límite alguno, ahora, se genera la ficción de entender que, dado que el acto viciado no supone una amenaza grave a la legalidad del ordenamiento, ni tampoco para el interesado que no ha protestado, esto es, se entiende que ha consentido el acto anulable desde su nacimiento (viciado, esa circunstancia no se discute en ningún caso), la acción de promover su anulación debe restringirse en el tiempo, transcurrido el cual, no cabe opción alguna.

Al igual que ocurría con el resto de potestades que han precedido a la que aquí nos ocupa, el estudio del plazo de ejercicio de la potestad revisión de oficio de actos anulables plantea otros dos importantes problemas, aparte de su aplicación o no a la normativa específica tributaria, y son: el del inicio del cómputo para su ejercicio o *dies a quo* y, cuando finaliza el plazo o *dies a quem*¹⁹³.

¹⁹¹ Vid. BELADÍEZ ROJO, M., “La nulidad y la anulabilidad. Su alcance y significación.”, *RAP*, nº 133, enero - abril, 1994, pp. 155-156.

¹⁹² Vid. AGUADO I CUDOLÀ, V., *Silencio administrativo... op. cit.*, p. 303.

¹⁹³ Huelga indicar que dicha problemática no ha sido analizada para el ejercicio de la potestad de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho por carecer de plazo o límite de tiempo para su ejercicio.

Atendiendo a una interpretación literal de los preceptos, tanto de la vigente LRJPAC¹⁹⁴ (como en la venidera, con entrada en vigor a partir del día 2 de octubre de 2016) como de la vigente LGT (tras la modificación de la Ley 58/2003 por la Ley 34/2015), el inicio del plazo de cuatro años previsto para el ejercicio de la potestad de revisión de oficio de estos actos, se sitúa siempre una vez que el acto viciado “*ha sido dictado*” por la Administración interviniente. Sin embargo, esta cuestión, lejos de parecer clara y exenta de polémica, durante un tiempo fue objeto de discusión por la doctrina, en tanto en cuanto, recordemos, la solicitud de inicio de esta potestad es doble, por parte de la propia Administración o a instancia de parte, por lo que existen dos opciones.

En primer lugar, está la opción de considerar que el *dies a quo* del ejercicio de la potestad es simultáneo para ambos titulares, fijado desde el momento en el que los actos viciados fueron dictados por la Administración, resultando intrascendente que el administrado/s al que/a los que atañe tal motivo de anulabilidad hubiese tenido o no conocimiento de tal actuación¹⁹⁵.

O, por el contrario, y en segundo lugar, que el inicio del cómputo del plazo para el ejercicio de la potestad revisora varíe dependiendo de quien sea el titular que la insta. En este caso tendremos dos *dies a quo* diferentes, o lo que es lo mismo, dos comienzos del cómputo del plazo de cuatro años distintos para comenzar la revisión, siempre por parte de la Administración, de los vicios constitutivos de nulidad relativa de los actos administrativos.

Nosotros abogamos por esta solución porque entendemos que es la más correcta, pues el acceso o la constancia del acto viciado no se produce de manera simultánea para cada uno de los titulares, y como tal, no simultáneo debe ser el instante en el que pueden ejercer su solicitud revisora. Mal puede entenderse que la mera emisión del acto viciado por la Administración implica que simultánea o instantáneamente un conocimiento para el interesado, pues esa solución atentaría a los más elementales derechos de defensa, consagrados por el artículo 24 de la CE.

¹⁹⁴ Éste con excepción de cualquier otro plazo previsto en la normativa especializada, como es la tributaria (que durante un tiempo, lo fijaba en cinco años).

¹⁹⁵ Vid. BELADÍEZ ROJO, M., *Validez y eficacia de los actos administrativos... op. cit.* Para ella no tiene sentido que el plazo comenzase a correr cuando el acto viciado fuese eficaz frente a los terceros interesados, ya que el titular de la acción es la propia Administración, y por eso el acto es eficaz desde que se dicta, con lo que es en ese instante en el que debe comenzar a correr el tiempo, sin perjuicio de que se pueda ejercer a instancia del interesado.

De este modo, la fijación del inicio del cómputo para la Administración entendemos que no debe ser otra desde el momento en que los dicta, pues por esa misma razón los conoce y, por tanto, es lógico que respecto del ejercicio de la acción de revisión que le corresponde, empiecen a correr los plazos. En este aspecto, cabe señalar que opera el principio de unicidad de la Administración, es decir, la personalidad única de la Administración actuante, dicho de otro modo, la Administración se torna una. Ello es importante en tanto en cuanto, en caso de que la Administración tuviera que practicar alguna notificación entre sus órganos para proceder al ejercicio de la potestad revisora, y ésta hubiese resultado infructuosa, el inicio del cómputo del aludido plazo no variaría en absoluto, ya que no podría alegar los vicios por ella misma cometidos para alargar los plazos de ejercicio de la potestad¹⁹⁶.

Por contra, en lo que respecta al particular/es interesado/s, parece lógico que no empiece a correr el plazo de cuatro años hasta que no pueda ejercitar la acción, hecho que no ocurre hasta que tenga conocimiento formal del acto, es decir, el instante en que adquiere eficacia para él/ellos, habiendo de atender, como no, a las

¹⁹⁶ Si tuviéramos que señalar una sentencia que resuma la posición tomada por la jurisprudencia del TS sobre en el Campo del Derecho Financiero y Tributario, ésta sería la sentencia de fecha 9 de diciembre de 2013 (referencia westlaw nº RJ 2013/8.171). En ella se enuncian los principios básicos de la doctrina jurisprudencial referida a la aplicación de los principios de unidad y estanqueidad tributaria, de los que simplemente nos limitamos a citar los más relevantes:

1. Prevalencia del principio de unicidad tributaria basada en el principio de la personalidad jurídica única de la Administración.
2. En los casos en que la Administración tributaria de una comunidad autónoma establezca el valor real de un bien a efectos de un tributo cuya gestión se ha cedido por parte de la Administración Central del Estado, el principio de unicidad descansa no en la personalidad única de la Administración sino en el principio de delegación legal de funciones.
3. El principio de unicidad no es de carácter absoluto, está condicionado a que los tributos ofrezcan similitudes en la determinación del valor a tener en cuenta a los efectos del cálculo del impuesto.
4. Para el TS, el valor real de un bien mueble o inmueble y valor de mercado representan lo mismo.

Tras ella, la misma Sala del TS en sentencia de fecha 15 de enero de 2015 (referencia westlaw nº RJ 2015/194), emitida en casación para la unificación de doctrina, ha consolidado todos estos principios expuestos y, ha efectuado una extensión de los mismos a situaciones que en principio podrían parecernos un tanto imprevisibles, pero que, por razones de objeto de estudio no trataremos en el presente trabajo.

reglas generales de notificaciones y publicaciones edictales de actos administrativas (generales del la LRJPAC y específicas en materia tributaria)¹⁹⁷.

En lo que hace al *dies a quem*, la problemática que se suscita no lo es en el sentido del cómputo del propio plazo previsto para el ejercicio de la revisión, esto es, no se centra en el cálculo del día en el que se cumplen los cuatro años, sino si transcurrido dicho lapso temporal sin haber obtenido la correspondiente resolución por parte de la Administración encargada (y ello, con independencia de quien la solicitase o el sentido de estimatorio o desestimatorio de su fallo), si éste debe ser o no notificada. Esto es, si en el plazo de cuatro años era preciso que se hubiese desarrollado la totalidad del procedimiento de revisión de oficio de actos anulables notificándose la resolución con la decisión adoptada, o si por el contrario, de no ser así y no llegar a producirse ésta en dicho plazo de cuatro años, resultaba ya indiferente entendiéndose que ésta había perecido.

La polémica venía servida con la interpretación que en este sentido se desprendía de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, en la que literalmente se disponía que la acción derivada de la potestad de revisión de oficio permanecía viva hasta “*Que no hayan transcurridos cuatro años*”, dejando así la puerta abierta a que algunos autores interpretasen que el plazo otorgado por la Ley era un plazo íntegro y absoluto, es decir, dentro del cual debía ejercitarse la acción y también concluirse.

Piénsese, que de ser así, siendo la titular de la potestad la propia Administración, de tener ésta interés en la desestimación de la anulación de un acto por ella mismo emanado, le bastaría con un no hacer en el seno de este procedimiento para formalizarlo. Y es que, dejar en manos de la propia Administración que su inactividad convalide o no actos que ella misma ha dictado, parece contradecir aquellas justificaciones que se hacían al comienzo de este epígrafe en torno a no considerar la titularidad administrativa de esta potestad como un privilegio, sino como una garantía del interés común y el orden público. Circunstancia que se agrava ante la inexistencia de regulación normativa de un régimen de interrupciones respecto al desarrollo de la potestad revisora de la Administración, lo que facilita, además, que la Administración pueda refugiarse en su propia ineficacia y disfuncionalidad,

¹⁹⁷ En este sentido el profesor TREVIJANO FOS señaló que el *dies a quo* será el siguiente a aquél en que el acto adquirió eficacia, pues no queda otra ya que, de acuerdo con el artículo 1.969 del CC, el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse por los interesados. *Vid.* TREVIJANO FOS, J. A., *Los actos administrativos*, 2ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 1991, pp. 456.

prolongando reiteradamente los plazos en que debe producirse su actuación revisora¹⁹⁸.

Es más, de ser así, en aquellos actos viciados cuya solicitud o iniciativa de revisión fuese realizada por los interesados (y no por la propia Administración actuante), el plazo jugaría en su contra, pues puede que la percepción del vicio aflorase transcurrido cierto tiempo desde su emisión, en cuyo caso, se verían limitadas aún más las posibilidades de éxito de la revisión ya que la finalización de este procedimiento dispondría de un plazo inferior cuatro años.

En cambio, para otros autores, el plazo de cuatro años concedido era exclusivamente potestativo, previsto solamente a los efectos de la solicitud de ejercicio de la acción revisora de oficio de la Administración, siendo intrascendente la fecha posterior en el que se produjese la ulterior resolución de la condición anuladora del acto. La interpretación que éstos hacían de la normativa de 1958 era sólo a los efectos de interposición de revisión de oficio durante el plazo de cuatro años a contar desde que se tuvo conocimiento del acto viciado¹⁹⁹, siendo indiferente que la conclusión del proceso por parte de la Administración traspasase o no la barrera de los cuatro años.

La solución que finalmente acogió el legislador, reflejada en la redacción de la LRJPAC de 1992, fue una posición intermedia entre las posturas que acaban de exponerse. Desde entonces, es suficiente que dentro del plazo de cuatro años previsto se efectúe el acuerdo inicial de incoacción del expediente para considerar que la revisión se ha producido. No cabe otra interpretación, puesto que el precepto ahora dispone: “*Que el procedimiento de revisión se inicie antes de transcurridos cuatro años*”.

En cualquier caso y, a pesar de que no se hace mención expresa, parece que será exigible que dicho acuerdo de iniciación albergue todos y cada uno de los elementos necesarios para llevar a cabo la potestad revisora de actos susceptibles de

¹⁹⁸ Así lo dijo el profesor (*vid.*) GARCÍA AÑOVEROS, J., en el prólogo de la obra de FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia... op. cit.*, p. 15. En concreto dijo que: “(...) las Administraciones y sus funcionarios tienden a cubrirse de los efectos de su propia ineficacia funcional mediante la utilización, hasta el abuso, de estas técnicas”.

¹⁹⁹ Teniendo en cuenta las reglas antes vistas para el inicio del cómputo del plazo o *dies a quo* en función si se trata de la Administración o de los interesados.

anulación y, que además, sea notificado a los interesados, lo que hace que, otra vez, entren en juego las reglas de notificación de actos administrativos.

En esta misma línea se encuentra el venidero Título V de la nueva Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en torno a la revisión de los actos en vía administrativa, que mantiene las mismas vías previstas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, permaneciendo por tanto la revisión de oficio y la tipología de recursos administrativos existentes hasta la fecha (alzada, potestativo de reposición y extraordinario de revisión) y sus plazos temporales. No obstante, cabe destacar como novedad la posibilidad de que cuando una Administración deba resolver una pluralidad de recursos administrativos que traigan causa de un mismo acto administrativo y se hubiera interpuesto un recurso judicial contra una resolución administrativa o contra el correspondiente acto presunto desestimatorio, el órgano administrativo podrá acordar la suspensión del plazo para resolver hasta que recaiga pronunciamiento judicial.

De acuerdo con la voluntad de suprimir trámites que, lejos de constituir una ventaja para los administrados, suponían una carga que dificultaba el ejercicio de sus derechos, la Ley no contempla ya las reclamaciones previas en vía civil y laboral, debido a la escasa utilidad práctica que han demostrado hasta la fecha y que, de este modo, quedan suprimidas.

IV. Aproximación a las consecuencias del transcurso del tiempo en la actuación administrativa.

Como hemos visto, la Administración ostenta el deber constitucional de ejercitar cuantas potestades, derechos subjetivos y facultades jurídicas le han sido conferidos en atención, tanto al interés general y al bien común, como si el objetivo de su actuación administrativa fuera la consecución de un interés individual²⁰⁰, de ahí

²⁰⁰ Éste es precisamente el punto en el que el Derecho Financiero y Tributario acusa más intensamente la necesidad de adaptarse a los cambios derivados del Estado Social y Democrático de Derecho en relación con la Administración actuante (la AEAT y las distintas agencias tributarias autonómicas y los entes locales con competencias tributarias delegadas).

que todos ellos sean indisponibles o irrenunciables^{201 202} y hayan de ser efectuados en un tiempo concreto. Lo contrario, esto es, la obtención de estos intereses en instantes de tiempo no suficientemente contemporáneos con la necesidad que los motivó, deviene una actividad a todas luces infructuosa.

Para la realización de este imperativo temporal, la Administración dispone de recursos jurídicos y materiales, de intensidad variable en atención a cada función administrativa²⁰³ y, a través de los cuales está llamada a servir con objetividad a sus fines de acuerdo siempre con las previsiones legales (modos y reglas²⁰⁴). El desarrollo de estas funciones en el tiempo, en ocasiones consistirá en una actuación de hacer dentro de plazo y, en otras ocasiones, en un no hacer durante un período, pero en en cualquier caso, ello constituye una garantía administrativa legalmente determinada para los destinatarios administrados, pues su actuación debe llevarse a cabo respetando los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho²⁰⁵, bajos los criterios y principios de cooperación interadministrativa, proporcionalidad y con eficiencia, tal y como recoge el artículo 3.2 de la LRJPAC para la generalidad de las Administraciones Públicas²⁰⁶.

²⁰¹ Vid. DE ASÍS ROIG, R., *Deberes y obligaciones en la Constitución*, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991, pp. 269 a 276.

²⁰² No sólo en el ámbito de la Administración Estatal, sino también autonómico y local, así viene expresamente recogido en el artículo 68 de la LRBRL, que establece la obligación que tienen las entidades locales de ejercer las acciones necesarias para la defensa de sus bienes y derechos.

²⁰³ Aunque es cierto que existen elementos reglados comunes al ejercicio de toda potestad discrecional de obligada concesión a la Administración. Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I...*, op. cit., pp. 451 a 456.

²⁰⁴ Pues no vale la consecución de objetivos de cualquier modo o a cualquier precio, sino de acuerdo con los principios rectores de cada potestad.

²⁰⁵ Que operan, no sólo conforme a la concepción clásica de límite, sino también como presupuesto, de la acción administrativa. Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo II, ... op. cit.* pp. 69 y 70.

²⁰⁶ Obviamente, ni que decir tiene que, además de los principios y criterios rectores citados, no debe olvidarse que la actuación Administrativa en el ejercicio de las potestades que le han sido legadas, debe estar siempre sometida al ordenamiento comunitario europeo (en especial, destacamos la Carta de Derechos Fundamentales) y, también, cuantas exigencias provengan de cuantos tratados y Convenios Internacionales se acuerden.

La vinculación de la Administración a su actuación reglada en el tiempo adecuado, ya sea activa o pasiva, no se refiere solamente a su actividad jurídica, sino que, como hemos dicho, se extiende de igual modo a su actividad material o técnica en la que aquella puede concretarse en el seno de cada potestad que le haya sido otorgada.

El tiempo de las actividades públicas, pese a estar formalmente regladas, no deben estar exentas de ser controladas judicialmente, lo que no significa que la Administración no tenga un margen temporal de discrecionalidad propio para decidir sobre del ejercicio de sus potestades y funciones, especialmente, en el ámbito de la actividad material o de ejecución fáctica de las mismas, en el que usualmente disfruta de un mayor margen de libertad en tanto en cuanto resulta más difícil fiscalizar su actuación como puede imaginarse. Es decir, la Ley confiere a cada Administración, en función de las funciones a realizar para la consecución de objetivos, unos poderes de acción que se encuentran delimitados en el tiempo, indicándole qué, cómo y cuándo debe de actuar o no actuar, lo que implica una conducta debida, pero también la Ley dispone parcelas de liberalidad en la actuación de la Administración, ámbito al que nos referimos como discrecionalidad temporal.

Resulta prácticamente imposible por los poderes del Estado conferir potestades, derechos y facultades a la Administración de forma absoluta en el tiempo, esto es, con la completa previsión jurídica y material del desarrollo de actuaciones administrativas a cada instante. Efectivamente, la propia legislación, establece límites y exclusiones temporales a éstos en consonancia con los principios constitucionales de objetividad²⁰⁷, legalidad y control jurisdiccional pleno de la actividad administrativa (de hacer o no hacer,) pero lo que no existe, o existe con escasa frecuencia, es un desarrollo normativo completo que englobe y concrete la totalidad de las actuaciones y omisiones que la Administración delegada ha de llevar a cabo para la consecución de los fines para las que fueron otorgadas con una previsión

²⁰⁷ *Vid.* Artículo 103 de la CE.

temporal propia, sino que siempre encontraremos cierto grado de discrecionalidad temporal en la ordenación de la actividad administrativa²⁰⁸.

Así, la realidad es que podemos concluir con seguridad que una menor concreción y especificidad en la regulación de los límites de tiempo concernientes a la legalidad en la actuación administrativa, jurídica y/o material, conduce a un mayor grado de discrecionalidad en las potestades de la Administración y, con ello, una mayor posibilidad de distorsiones temporales en la consecución de objetivos generales o de condición individual.

La discrecionalidad temporal de la actuación administrativa no es una quiebra del ordenamiento jurídico, ni mucho menos, sino que ese margen de libre disposición, obtenido usualmente por una disminución del contenido sustantivo normativo regulador de una potestad administrativa, permite flexibilizar el ejercicio de éstas (tanto las antes vistas, como otras que por razón de materia no hemos tenido la ocasión de tratar aquí) en torno a unas necesidades públicas cambiantes y crecientes²⁰⁹, sin embargo, cosa distinta es que, bajo la discrecionalidad temporal propia del desenvolvimiento de cada potestad, se amparasen conductas administrativas activas o pasivas completamente arbitrarias en menoscabo de los administrados, pues en ese caso, sí que estamos hablando de una conducta ilegal en el tiempo.

Precisamente, por esta razón, la existencia de un control jurisdiccional (del tiempo) de la actividad administrativa se hace imprescindible, y así se recoge expresamente en nuestra Constitución, pues sólo por medio de este control, se puede

²⁰⁸ Para cumplimentar y profundizar en el estudio sobre la discrecionalidad administrativa, se recomienda *vid.*:

- BELTRÁN DE FELIPE, M., *Discrecionalidad administrativa y constitución*, Ed. Tecnos, Madrid, 1995.
- DESDENTADO DEROCA, E., *Los problemas del control judicial de la discrecionalidad técnica*, Ed. Civitas, Madrid, 1997.
- IGUTUA SALAVERRÍA, J., *Discrecionalidad técnica, motivación y control jurisdiccional*, Ed. Civitas, Madrid, 1998.

²⁰⁹ Es más, tal y como señala GÓMEZ PUENTE, M. en *La inactividad... op. cit.* p. 115, esta discrecionalidad puede servir también para impedir una cierta orientación política a la actuación de la Administración, orientación a decidir por los órganos superiores del aparato administrativo sobre cuyos titulares pesa, que es, en contrapartida, una obligación política exigible por los cauces representativos oportunos.

garantizar que la actuación positiva de toda Administración Pública se realice conforme a Derecho o, que la omisión administrativa no sea ilegal. Es un control orientado a la detección y control de las causas que hacen que la decisión administrativa voluntaria de actuar fuera de tiempo diste de los estándares normativos previstos y, la supresión de la conducta antijurídica de no actuar.

Estas parcelas de libertad administrativa pueden venir establecidas por la propia legislación de forma expresa al establecer límites y exclusiones a este control, aunque siempre sin contradecir los principios constitucionales por los que debe regirse toda actividad administrativa²¹⁰.

No existe una clasificación de las conductas arbitrarias en el tiempo en la actuación de la Administración, pero con la intención de estudiarlas, bien podríamos distinguirlas en los tres grupos que veremos a continuación.

En primer lugar, las conductas activas, discrecionales y arbitrarias, ya sean de naturaleza jurídica (es decir, normativa, cuando se requiera que la Administración actué para formular una declaración de alcance normativo en un tiempo específico²¹¹) o material (es decir, técnica, que requiera una actuación de intervención física de forma momentánea o durante un tiempo específico). Su origen se encuentra, normalmente, en un exceso en actuación efectuada por la Administración respecto de los parámetros formales y materiales y respecto a los límites legalmente previstos a tal efecto. Las causas que los ocasionan son dos: o bien en la ausencia de regulación legislativa en relación a los estándares de actuación, o de mecanismos de integración de los organismos públicos de la Administración y su participación en la toma de decisiones, hechos que revelan por sí solos la incapacidad de control de la actuación de la Administración; o bien, la causa es una rebaja en el soporte jurídico normativo que regula la actividad, ya sea por contener conceptos jurídicos determinados, adolecer de lagunas normativas, remisiones inconexas, etc.

Por unas o por otras, se acaba facilitando la actuación discrecional en el tiempo de la Administración. La detección, corrección y reconducción de estas

²¹⁰ Un ejemplo de ello lo encontramos en los artículos 114 y 232 de la LGT 58/2003 (que han permanecido invadidos por la Ley 34/2015), que no considera como interesado a efectos de interponer recurso o reclamación económico-administrativa al denunciante en la Inspección Tributaria respecto de la prosecución de ésta. *Vid.* NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador... op. cit.* pp. 142 a 147.

²¹¹ En el rango o nivel que sea, de carácter plurilateral o unilateral.

conductas activas, discrecionales y arbitrarias puede efectuarse por medio de técnicas e instrumentos legislativos que aseguren su adecuada funcionalidad y el mantenimiento de la actividad dentro de los límites temporales acotados por la Ley, pues de no ser así, la sanción jurídica merecida podría ser la ya tratada declaración de nulidad (absoluta o relativa) en virtud de la potestad sancionadora o de revisión de oficio de la Administración²¹².

Caso distinto encontramos en el segundo grupo, los supuestos de conductas omisivas, discrecionales y arbitrarias que, como ocurría con las activas, su naturaleza (la de la omisión) puede ser o jurídica o material. Es importante aclarar que no nos estamos refiriendo en ningún caso a las omisiones de actuación administrativa en el tiempo que vienen justificadas en la ausencia de capacidad técnica o imposibilidad material para ser desarrolladas, pues son supuestos discrecionales que no se han previsto o no pueden preverse por la Administración delegada, no son deseables pero tampoco son arbitrarias, sino que nos referimos a aquellas omisiones que se producen en contraposición a una previsión establecida y factible de acción positiva (de actuación) en un momento concreto del tiempo, pero que ésta no llega a producirse nunca.

Podría parecer que estamos pensando en que cuando la inactividad en el tiempo es ajustada a Derecho, ésta no tiene ninguna relevancia jurídica y que, por tanto, carece de cualquier interés de estudio desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario. No obstante, hay que tener en cuenta que este Derecho no se limita exclusivamente a reaccionar frente a hechos imponderables susceptibles de tributación (en las funciones principales de liquidación por cualquiera de sus procedimientos y en las de recaudación) y a la sanción de aquellas conductas ilegales (tributariamente hablando), sino también a instrumentar las pautas necesarias para el ejercicio en el tiempo correcto de las actividades que se someten a su disciplina. Por lo que, en unos casos, si bien es admisible que la Administración Tributaria permanezca inactiva, es posible que el ordenamiento jurídico-tributario le obligue a justificar tal omisión, es por ello que resulta imprescindible la motivación de los actos administrativos²¹³, pues suponen una forma de control de la discrecionalidad temporal.

²¹² Vid. MORELL OCAÑA, L., “La inactividad de la Administración: técnicas alternativas a la del silencio, ante la omisión administrativa de los standards de conducta previstos por la ley”, *DA*, nº 208, enero - diciembre (anual), 1986, pp. 65 a 70.

²¹³ Vid. Artículo 102.2 de la LGT 58/2003 (no alterado por la Ley 34/2015).

Y, en tercer y último lugar, tenemos aquellas conductas en las que la discrecionalidad permita a la Administración la elección en el tiempo entre la actuación activa o la inactividad, esto es, como dos opciones legales y posibles ante un supuesto determinado.

Estamos hablando de la opción de elegir entre un hacer o un no hacer, pero en ningún caso una combinación de ambas. Cuestión distinta es que exista una inactividad administrativa perfectamente ajustada a la legalidad para una situación concreta, pero que de ésta se produzcan determinados efectos jurídicos inesperados en el tiempo que afecten a situaciones futuras que alteren la conveniencia de la permanencia en la posición de pasividad. En tal situación existen dos opciones diferentes: si la Administración actuante entiende que, aún así, se cumplen los requisitos exigibles y decide permanecer inactiva durante el tiempo que reste; o, si por el contrario, entiende que los mismos requisitos han dejado de tener sentido y éstos ya no concurren o carecen de sentido bajo los mismos supuestos que la hacían mantenerse inactiva, en cuyo caso puede suspender, cesar o, incluso, prohibir tal actividad²¹⁴.

Otro supuesto que podría darse es la situación de que la actuación activa del particular fuera perfectamente ajustada a Derecho y, que también lo fuera la de la Administración actuante al haber obrado correctamente en consecuencia al permanecer inactiva, y que, posteriormente, surgieran nuevos criterios de oportunidad que hiciesen conveniente el cese total de la inactividad. ¿Sería posible considerar en tales casos que la inactividad de la Administración ha producido en el particular unas ciertas expectativas, habiendo por ello realizado determinadas inversiones que deban ser indemnizadas? La solución que proponemos en estos casos es que se exija de la Administración implicada una comunicación previa previsoramente de su comportamiento ante varios escenarios probables, de tal modo, que el administrado pueda conocer de antemano las consecuencias de su comportamiento y reduzca la inseguridad jurídica que se plantea ante los cambios que acontezcan en el ejercicio de una determinada actividad.

Pues bien, cuando advirtamos una conducta administrativa, activa o pasiva, jurídica o material, desarrollada fuera de tiempo, nos encontramos ante un supuesto de mala administración que implica riesgos en el cumplimiento de los objetivos, distorsiones en la legalidad y en la eficacia de la propia actuación administrativa. De entre ellas, el transcurso del tiempo que se produce mientras se da esta situación de

²¹⁴ La casuística puede ser varia.

inactividad administrativa temporal en el desarrollo de las potestades es a la que nos venimos refiriendo²¹⁵. Y es desde esta perspectiva, desde donde debemos evaluar la no actuación administrativa en el tiempo, esto es, el examen de la legalidad de la posición de la Administración no actuante (en nuestro caso, la Tributaria) en el tiempo.

En este punto, cabe afirmar, en un sentido amplio, que constituye una mala administración, toda conducta pasiva de la Administración Pública cuyos efectos se desplieguen en el tiempo que no satisfaga las (antedichas) exigencias constitucionales y legales previstas para ésta en el ordenamiento jurídico. De ahora en adelante, dejaremos a un lado todas aquellas conductas administrativas activas contrarias a las normas por las que se rige la Administración Tributaria en su actuación para la consecución de los objetivos a los que aspira, para centrarnos exclusivamente en aquellas que devienen de un comportamiento pasivo y en sus efectos en el tiempo para el administrado²¹⁶.

Un control de la inactividad y en este caso de la mala administración (o de la deficiente administración) que no cumple sus objetivos, sólo vendría a suspender las conductas antijurídicas y reparar sus consecuencias dañosas, pero la mala administración ya habría sido dada. Esto es lo que, precisamente, debemos evitar que suceda con el no actuar administrativo, en beneficio de un verdadero Estado Social y Democrático de Derecho.

²¹⁵ Como primera aproximación al concepto de lo que entendemos como una mala administración, podríamos apoyarnos en la sinonimia que ofrece la ciencia de la filosofía política, en donde se asemeja a toda actuación administrativa que infrinja los principios que impliquen el deber de un buen gobierno. Por contra, como veremos a continuación en el texto de este apartado, esta acepción no se adecua correctamente a la dimensión jurídico-temporal de nuestra investigación, pues parece hacer sólo referencia al gobierno de la nación sin distinguir los tres poderes internos, por lo que deberemos recurrir a otros conceptos más cercanos a la Ciencia de la Administración. *Vid.* WOLFF, J., *Filosofía Política: una introducción*, Ed. Ariel Filosofía, Barcelona, 2009, pp. 85 a 89.

²¹⁶ Con carácter general, sobre este tema *vid.*:

- TOMÁS MALLÉN, B. S., *El derecho fundamental a una buena administración*, Ed. Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 2004.
- SÁNCHEZ MORÓN, M., *El control de las Administraciones Públicas y sus problemas*, Ed. Instituto de España - Espasa Calpe, Madrid, 1991.

Capítulo segundo.

La inactividad de la Administración.

I. Evolución histórica del pensamiento sobre la inactividad administrativa.

De lo expuesto a lo largo del capítulo primero, se evidencia como la inactividad en la actuación administrativa, ni es un instrumento meramente técnico, ni tampoco una consecuencia material legislativa que sea indiferente a la evolución histórica de la sociedad y del ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario. Su sentido, significado, función y consecuencias aparejadas, están siempre vinculadas al Sistema Jurídico vigente y en conexión con los valores y principios imperantes en cada época en que la Administración Pública no actúe y, por ende, con la importancia que se da al factor tiempo en cada momento histórico²¹⁷.

En líneas generales, hay que señalar una creciente importancia del factor tiempo en la historia del Derecho Público y, particularmente, en el seno del Derecho Financiero y Tributario, que se canaliza a través de las diversas concepciones de la figura del Estado, o mejor dicho, a través de su evolución. A continuación estudiaremos el tortuoso camino recorrido por la figura de la inactividad administrativa en sus aspectos más esenciales.

²¹⁷ *Vid.* GÓMEZ-FERRER-MORANT, R., “El silencio administrativo desde la perspectiva constitucional”, *DA*, nº 208, abril - diciembre, 1986, pp. 82 y ss.

Así pues, pese a que desde los inicios se constata una temprana y constante preocupación por el factor tiempo en el funcionamiento de nuestras Administraciones Públicas, la regulación conjunta de ambas instituciones, tiempo y Derecho, ha ido principalmente aparejada en el marco del ordenamiento jurídico privado y de la doctrina civilista. La configuración de las causas y efectos que el tiempo produce en el ámbito del Derecho Público, en el contexto de la relación jurídico-tributaria, ha ido siempre un paso por detrás y a la expectativa de los sucesos que acontecían en la esfera de las relaciones privativas entre los particulares, para ir siendo paulatinamente integradas sus instituciones en la esfera del Derecho Público²¹⁸.

Este modo de proceder tuvo lugar durante largos períodos históricos en nuestra legislación debido a la necesidad de hacer funcionar una Administración Pública que se encontraba inmersa en un Estado en situación de grave crisis durante el siglo XIX y que se ve incapaz de mantener su papel de antigua potencia mundial en el nuevo contexto europeo. En palabras de GUILLÉN PÉREZ, “*el RD de 20 de septiembre de 1851, fue la primera norma que en España otorgó efectos, si bien desestimatorios, a la inactividad formal de la Administración*”²¹⁹.

Siendo esta la operatividad más empleada, es decir, la recepción, adopción y posterior transformación de la normativa reguladora de los efectos del tiempo del ordenamiento jurídico-privado al ordenamiento jurídico-tributario, no nos resulta difícil imaginar las razones capitales de su adopción: por un lado, esta idea

²¹⁸ Con carácter previo es conveniente aclarar dos aspectos. De un lado, que con este apunte, obviamente, no quiere decirse que únicamente el ordenamiento tributario integre las instituciones privadas sin capacidad alguna de creación propia. Y de otro lado, no es tampoco nuestra intención efectuar crítica alguna con ello, pues como es sabido, este modo receptivo en nuestro ordenamiento financiero y tributario, no es, ni nuevo, ni aislado en relación a muchas otras fuentes del Derecho, pues son muchos los puntos de coincidencia del ordenamiento tributario y las normas de Derecho Privado que se limitan a regular las conductas (queridas) por los particulares.

Lo más importante es no obviar la diferencia fundamental que existe entre ambos aún cuando sean coincidentes las figuras de inactividad de la Administración. En este sentido, mientras que en el ámbito estrictamente privado se permiten comportamientos a través de los cuales se hace reconocible una voluntad que el ordenamiento tiene en cuenta para otorgar efectos jurídicos para consagrar la autonomía de la voluntad en toda su expresión, en cambio, en materia tributaria los comportamientos privados son presupuestos de hecho determinantes de los efectos (o la modulación de estos) que el ordenamiento impone.

Vid. BETTI, E., *Teoría General del Negocio Jurídico*, Ed. Compares, Granada, 2001.

²¹⁹ *Vid.* GUILLÉN PÉREZ, M. E., *El silencio administrativo*, Ed. Colex, Madrid, 1983, p. 33.

integradora y de plenitud del ordenamiento tiene sus raíces en la Escuela de la Exégesis partidaria de la codificación y unanidad²²⁰, y por otro lado, su practicidad²²¹.

Por ello, en este contexto, la inactividad administrativa se centraba en la necesidad de garantizar los derechos de los particulares administrados y, además, en la exigencia de evitar que, en determinados ámbitos, la inactividad administrativa generase perjuicios a la propia Administración y a los intereses y objetivos que ella perseguía, que eran fundamentalmente dos:

- Evitar que quedasen abiertos pleitos contra el Estado por tiempo indefinido, y para ello la no producción de actividad alguna implicaba que pudiesen empezar a contarse los plazos de acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa, generándose un acto firme.
- Reducir las constantes inhibiciones de los órganos jurisdiccionales que se declaraban incompetentes ante la inexistencia de una regulación de la quietud administrativa, reenviando el pleito a la Administración pública hasta que ésta no finalizase su procedimiento²²².

Se entiende ahora por qué la jurisprudencia española no asumió un rol decisivo en el desarrollo de nuevos mecanismos de control de la inactividad administrativa. Y es que, en orden a la facilidad de su aplicación por una caótica y descentrada Administración imperante en gran parte de los momentos desde su existencia, y ello unido a la necesidad de su rápida asimilación por unos desconfiados administrados, era evidente que esta metodología integradora traería consigo una eficiencia aún mayor que la eventualmente obtenida mediante la emisión de una legislación autónoma y específica nueva. Esto es, entendemos que en aquellos

²²⁰ Posterior al modelo liberal propio del Derecho Civil, que recibió gran parte de la herencia ideológica de la Revolución Francesa.

²²¹ Esta época coincide con la extensión del concepto (francés) de Estado Legal, como una forma de organización de los poderes del Estado y de afirmación de la supremacía del Poder Legislativo frente al resto de poderes.

²²² Ello producía situaciones realmente alarmantes, de auténtica indefensión, en donde existían reclamaciones y procedimientos substanciados ante la Administración Tributaria durante largos períodos de tiempo, que llegan incluso treinta años después al conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa. *Vid. GÓMEZ PUENTE, M. La inactividad de la Administración... op. cit., p. 104.*

momentos resultaba mucho más práctico y sencillo adoptar y adaptar a una Administración Pública emergente los principios esenciales y figuras creadas, en principio, para las relaciones entre particulares en el tracto civil y mercantil, que gozaban de larga tradición y arraigo, en defecto de construir otras nuevas cargadas de una impronta autoritaria e impositiva.

Sin embargo, las consecuencias de esta adaptación fueron muy claras, pues las confusiones originadas por las duplicidades entre materias de Derecho Público y Privado, unido a las indeterminaciones y las lagunas que se ocasionaban, generaron múltiples desajustes tributarios que en no pocas ocasiones constituían un doble obstáculo, de aplicación práctica para Administración Tributaria y los administrados como contribuyentes, como de aplicación jurídica para los órganos revisores y los Tribunales de Justicia²²³.

Esta situación se mantendría muchos años²²⁴. Vamos a limitarnos a señalar, por tanto, que durante el siglo XX, las previsiones no fueron mucho más alentadoras en la regulación de la figura de la inactividad administrativa con la llegada de dos períodos autoritarios en el gobierno español²²⁵, o más concretamente, el sentido de su

²²³ Vid. DE MENDIZÁBAL ALLENDE, R., “El tiempo y el derecho”, *Diario La Ley. Actualidad-Tributaria*, nº 7.242, Madrid, 2009. En esta obra considera que las sentencias y decisiones de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo van a remolque de lo establecido por un legislador que produjo, durante el período de codificación, unas Leyes de compromiso que venían a asegurar el *status quo* la Administración.

²²⁴ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Sobre silencio administrativo y recurso contencioso”, *RAP*, nº 47, mayo - agosto, 1965, pp. 207 y 208. Este autor nos anuncia la introducción de la técnica del silencio administrativo de carácter negativo en el Estatuto Municipal de Calvo Sotelo de 8 de marzo de 1924 y, nos habla de otras normas con disposiciones similares tales como el artículo 274 de la Ley Municipal de 1935.

²²⁵ Las dictaduras de Primo de Rivera y Francisco Franco Bahamonde. Ambos períodos llevaron hasta sus últimas consecuencias los objetivos perseguidos por esos gobernantes, alejándose de la idea de un régimen parlamentario liberal.

regulación, siempre negativo para el administrado, es decir, carente de consecuencias para la Administración negligente²²⁶.

En efecto, durante este período de ausencia de parlamentarismo, hubo muy pocas variaciones codificadoras en las Leyes, y las que tuvieron lugar venían a asegurar la posición de la Administración ante su inactividad, incluso, hubo diversos intentos de establecer con carácter general la regla del silencio positivo en favor de la Administración Pública. Dichos intentos se quedaron en su mayoría²²⁷ en eso mismo, simples intentos, al no ser desarrollados y, aunque algunos sí se convirtieron en normas positivas, luego eran interpretadas por los órganos jurisdiccionales, que no siempre otorgaban los efectos pretendidos con su creación en la práctica diaria. Téngase en cuenta que ante la inexistencia y/o debilidad de Cortes, el papel que jugaban los órganos jurisdiccionales en torno a la regulación de la práctica de inactividad por parte de la Administración Pública era crucial, toda vez que para los

²²⁶ La Ley 18 de marzo de 1944 creó el recurso de agravios para impugnar ante el Consejo de Ministros, previo informe del Consejo de Estado, las resoluciones de la Administración Central del Estado en materia de personal. Con carácter previo a este recurso de agravios era preceptivo formular recurso de reposición. El mayor inconveniente del recurso de agravios era que las actuaciones en materia personal no podían estar sometidas a control por parte de los Tribunales, quedando sustraídos de la esfera de control jurisdiccional. *Vid.* GUILLÉN PÉREZ, M. E., *El silencio administrativo... op. cit.*, p. 47.

Al margen de las Leyes estatales, muchos fueron los Ministerios que recogieron supuestos concretos de inactividad con efectos negativos para el administrado. Era el caso de los Reglamentos de los Ministerios de Gobernación, Educación, y Trabajo, que contemplaban supuestos de silencio negativo de cuatro meses y, también el Reglamento del Ministerio de Industria, que contemplaba también un caso de silencio negativo, aunque en este caso el plazo para apreciarlo era de seis meses. *Vid.* GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E., *El silencio administrativo en el Derecho Español*, Ed. Civitas, Madrid, 1990, p. 55 y ss.

²²⁷ Hemos de señalar como excepción el artículo 374 de la Ley de Régimen Local, Texto articulado y refundido de 1955, pues es el primero en admitir que, en aquellos casos en que la solicitud del administrado sin respuesta en el transcurso de tres meses a contar desde su instancia, suponía la estimación de sus solicitud o petición, dando dando a entender que la Ley crearía la ficción del acto presunto. *Vid.* GARCÍA NOVOA, C., *El silencio Administrativo en Derecho Tributario... op. cit.*, p. 47.

Cfr. GÓMEZ-FERRER MORANT, R., “El silencio administrativo desde la perspectiva... *op. cit.*, p. 497. Para este autor, el origen de las primeras manifestaciones de lo que podríamos mal llamar silencio positivo, se ubica en el carácter centralista de la organización administrativa española y, sobre todo, en los controles de los actos de las Cooptaciones Locales por parte del Estado, en donde un silencio por parte de estos últimos, suponía aprobada la petición.

administrados era prácticamente su única fuente de garantías frente a la inseguridad jurídica en la relación particular-Administración.

Por otra parte, al margen de las aportaciones jurisprudenciales que fueron depurando el régimen de la inactividad administrativa, en estos períodos tampoco se articularon auténticos mecanismos (efectivos) de impulso y dinamización de la Administración Pública (cuanto menos la Tributaria).

Frente a este desolador panorama y, tras la paulatina debilidad del régimen franquista, comienza a tener cabida, durante la llamada <<transición española>>, la idea que se venía persiguiendo desde largo tiempo atrás, una idea que versaba sobre la sumisión del poder autoritario, hasta entonces *cuasi* indemne al Derecho en sus omisiones administrativas (por medio de la recepción directa de las tesis germánicas del *Rechtsstaat*²²⁸ o Estado de Derecho, e indirectamente a través de la decisiva influencia que los autores de la doctrina italiana ejercían en nuestra creciente normativización durante el primer tercio del siglo pasado). Esta idea permanecería latente hasta que por fin, con la aparición del Estado Social de Derecho en el constitucionalismo occidental, se promulga en 1978 la CE, la cual configuró en su articulado numerosas garantías para los ciudadanos con las que casi se viene a conseguir la configuración de unos poderes públicos intervencionistas, esto es, avocados a la actividad y, además, una consagración constitucional sobre el control de la inactividad administrativa²²⁹.

En efecto, como ya hemos tenido la oportunidad de ver anteriormente, los artículos 1.1, 9.2 y 103 de la CE especifican el nuevo orden (el actual) de la Administración Pública. En estos preceptos se contempla la actuación administrativa como una organización instrumental que sirve objetivamente a los intereses generales y particulares a la que le impone, además, un conjunto de principios rectores de su

²²⁸ En efecto, la expresión *Rechtsstaat*, como concepto debidamente estructurado, nació en Alemania, pasando de allí a la doctrina de otros países. En este sentido, la traducción literal del *Rechtsstaat* pasaría al francés como *État de droit*, y al español como Estado de derecho. En virtud de lo anterior, tomaremos como punto central de referencia la doctrina alemana para elaborar un análisis retrospectivo en torno a la institución del Estado de derecho.

Vid. PEREIRA MENAUT, C., *Rule of Law o Estado de derecho*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 34. en donde este autor no sólo desarrolla la recepción española del Estado de Derecho sino que profundiza en la aplicación del principio de *Rule of Law* en las relaciones interestatales.

²²⁹ *Vid.* NIETO GARCÍA, A., *Estudios históricos sobre Administración... op. cit.*, capítulo primero.

actividad²³⁰ (marcados también por la propia norma constitucional) y con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

Con esta nueva perspectiva la CE configura la actividad administrativa como el comportamiento normal o habitual de la Administración para la satisfacción de los intereses generales y particulares. Ello supone que éste será el comportamiento que se requiera de la Administración en la mayoría de los casos, pero ello no implica que, necesariamente, la no actividad suponga una conducta que debiera ser en todo caso perseguida y combatida, pues en determinados casos la consecución del interés general o particular puede obtenerse desde comportamientos administrativos pasivos. Eso sí, ya hemos apuntado en el epígrafe que nos precede, que dicho comportamiento pasivo debe estar, o bien previsto legalmente, o bien si infiere en la esfera de la discrecionalidad temporal, con sometimiento pleno a esta y respetando los principios rectores de la actividad/potestad en la que se desarrolle.

De modo que, como estableció el profesor NIETO GARCÍA, “*debe tenerse siempre presente que cuando aquí se hable de inactividades de la Administración se está haciendo sin excepciones referencia a inactividades ilícitas, que son las únicas relevantes a nuestros efectos, tal como ya puso de relieve hace años MONTORO CHINER. Cuando la inactividad no supone una infracción del Ordenamiento jurídico o resulta tolerada por éste, ningún remedio hay contra ella y es jurídicamente irrelevante.*”²³¹. Sobre ellas vamos a ocuparnos en los apartados siguientes.

II. Concepto de inactividad administrativa.

Como hemos visto, en los primeros estadios de vida de la Administración Pública, el carácter simple de su estructura y organización suponía que la actividad de ésta se ponía de manifiesto, exclusivamente, y cualquiera que fuese su ámbito o material, por medio de los actos administrativos, cuya conducta aparejada implicaba ineludiblemente una actuación real, cierta y materializada físicamente en un acto,

²³⁰ La CE utiliza indistintamente en diversas partes de su articulado las expresiones “actuación” y “actividad” de la Administración.

²³¹ *Vid.* NIETO GARCÍA, A., “La inactividad de la Administración”, en *Ponències del Seminari de Dret Local. Setena edició del Seminari*, Ed. Ajuntament de Barcelona, Barcelona, 1996, pp. 173 a 204.

evidentemente, administrativo que desplegaba sus efectos en el tiempo para quienes iba dirigido.

Ello implicaba que sólo fuesen las actuaciones activas de la Administración que supusiesen un hacer, ya sea como disposiciones de carácter general y naturaleza reglamentaria, o como actos administrativos unilaterales y/o bilaterales, contractuales o convencionales, las que eran significativas y gozaban de operatividad jurídica en las relaciones entre la Administración Pública y los administrados. Y ningunas otras por imperativo legal.

Sin embargo, ¿qué es lo que ocurría cuando la Administración Pública no actuaba?

Pues bien, para resolver esta cuestión es preciso que hagamos un recorrido por la evolución del pensamiento doctrinal de la concepción de la inactividad administrativa, salpicado de distintos modelos y movimientos consecutivos en el tiempo, en torno al fenómeno de la quietud administrativa²³². Así, en los próximos epígrafes se llevará a cabo una primera aproximación a la noción básica y general del estudio de la dimensión de la inactividad de la Administración Pública con carácter general, con la finalidad de proyectar posteriormente esta noción básica en el ámbito tributario.

A. Evolución de la idea de inactividad administrativa.

Las primeras consideraciones sobre qué suponía cualquier suceso de inactividad administrativa, provinieron del movimiento doctrinal de ideas liberales sobre el ordenamiento²³³. Para esta corriente, la inactividad administrativa equivalía inevitablemente a una ausencia total de Derecho ante una determinada situación o situaciones que se daban en el mundo real. De modo que, cualquier suceso de inactividad administrativa correspondía en exclusiva con una inactividad jurídica de la Administración Pública.

²³² Vid. GARCÍA NOVOA, C., *El silencio Administrativo en Derecho Tributario*, Colección de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEAF), Ed. Aranzadi, Pamplona, 2001, p. 17 y ss.

²³³ Ensartado en la España de la segunda mitad del siglo XVIII y con la soberanía nacional y la división de poderes como valuarte principal idealista.

Esta valoración de la inactividad jurídica como situación perteneciente a lo “extrajurídico”²³⁴, se construyó sobre la base de identificar la ausencia de actividad de los poderes públicos con la ausencia de la voluntad de normar en aquellos aspectos del Derecho en donde no se hacía necesaria una regulación normativa. Esta concepción tiene su esencia en el modelo deóntico de “lo permitido” tan propio del Derecho Civil. No debe de extrañarnos, pues como se ha mencionado con anterioridad, la evolución de esta figura y sus consecuencias se encuentran íntimamente relacionadas. El sentido de esta equivalencia entre inactividad con falta de regulación proviene del artículo 1.088 del CC. Dicho precepto establecía que toda obligación consiste en una acción de dar o hacer o de no hacer alguna cosa, con lo que la quietud en el comportamiento administrativo no era una previsión residual o hipotética, sino que era igualmente posible derivada del incumplimiento de la obligación de actuar.

Desde esta perspectiva, la inactividad jurídica era equivalente a un silencio normativo en relación a algún asunto, que debía integrarse en lo que se llamaba “argumentos a contrario”. La inclusión de un supuesto en un norma entrañaría la exclusión de todos los demás, por lo que al caso no previsto no se le podía aplicar la norma²³⁵.

Aún así, es decir, pese a la necesidad de la existencia de una previsión normativa para la consideración de no inactividad de la Administración, en este elemento no se tenía en cuenta un hecho importante que a este respecto no se había visto alterado, y era que lo no expresamente regulado era un espacio jurídicamente vacío, no solamente carente de regulación, hecho que era evidente, sino también, ausente de la más mínima importancia (o trascendencia) legal frente a dicha omisión administrativa.

De este modo, el concepto jurídico de inactividad devenía obsoleto, pues toda inactividad administrativa quedó configurada desde entonces por sólo dos elementos: uno material, consistente en la constatación de que la Administración Pública no había actuado (hasta ese instante, el único elemento definitorio) y, otro

²³⁴ Cuya referencia ha sido extraída de la teoría ofrecida por (vid.) BOBBIO, N., *Teoría General del Derecho*, Ed. Debate, Madrid, 1991, p. 230, según la cual todo lo expresamente no regulado pertenece a los dominios de lo extrajurídico. Es el reconocimiento de la existencia de espacios vacíos de derecho, a los que llama ámbitos de no derecho.

²³⁵ Vid. DÍEZ-PICAZO, L. M^a, *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, Ed. Ariel, Madrid, 1973, p. 285.

formal (que se hacía ahora imprescindible), que era el que catalogaba dicha pasividad como antijurídica.

En estos casos, la no actuación de los poderes públicos con capacidad para ordenar normativamente la realidad jurídica era una conducta omisiva, más aún cuando estuviésemos hablando de ordenamientos jurídicos de naturaleza interventora (o de injerencia) como es el caso del Tributario (o el Penal), caracterizados por la inclusión de normas que regulan la conducta, establecen prohibiciones, obligaciones y determinan las consecuencias de su no cumplimiento (sancionan), en los que un no actuar de sus órganos administrativos encargados de su aplicación podía verse como una auténtica conducta omisiva.

Así, posteriormente, el modelo liberal dió paso a movimiento legislativo codificador²³⁶, que a su vez supuso una nueva consideración de la inactividad administrativa, esto es, con un matiz más, “lo no expresamente regulado, estaba permitido”²³⁷. Lo que vulgarmente se conoce como el “principio de permisión”, aunque para otros²³⁸, con el mismo significado e implicación eso sí, entienden que su origen no es más que la reformulación en otro lenguaje del principio común a todas las ciencias sociales del principio de no-contradicción, ya que cuando algo se permite no puede a la vez prohibirse, pues sería contradictorio.

²³⁶ Siendo esta una corriente heredera de la Escuela de la Exégesis partidaria de la codificación y continuadora de las ideas reformistas del liberalismo político anterior, recibiendo buena parte de las tendencias de la Revolución Francesa. *Vid.* GACTO FERNÁNDEZ, E., ALEJANDRO GARCÍA, J. A. y GARCÍA MARÍN, J. M., *Manual Básico de Historia del Derecho Español*, 6ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2009, tema 14.

²³⁷ Idea originaria de KELSEN, H., *vid. Teoría Pura del Derecho*, Ed. Universitaria de Buenos Aires, Buenos Aires (Argentina), 1977, pp. 28 y ss. Como se sabe, Hans Kelsen sostuvo durante mucho tiempo la tesis de que todo derecho es un sistema completo y consistente, es decir, que por razones lógicas no puede haber situaciones no reguladas por el derecho (esto es, no hay lagunas normativas), ni tampoco contradicciones entre normas o conflictos normativos. Esta última tesis fue abandonada por el propio KELSEN en 1962 en su obra *Derogation*, aunque la primera idea fue firmemente mantenida hasta el final en todas sus obras. *Vid.* KELSEN, H., “*Derogation*”, *Essays in Jurisprudence in Honor of Roscoe Pound*, Ed. Bob Merrill Hill Co., Indianápolis (Estados Unidos), 1962.

²³⁸ *Cfr.* BULYGIN, E. y MENDONCA, D., *Normas y sistemas normativos*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 15 a 24.

Hecha esta aclaración, no parece haber grandes dificultades en reconocer que, en cualquier caso, ambas concepciones vistas ahora partían de la misma premisa: el Derecho es un sistema positivista de normas y reglas impuestas e interrelacionadas entre sí mediante vínculos horizontales (relaciones de coordinación) y vínculos verticales (relaciones de subordinación jerárquica) históricamente determinadas en el espacio y en el tiempo²³⁹.

Su razón de ser entendía que lo no prohibido, que comprende tanto lo permitido como lo normado, pertenecía a la autonomía de la voluntad de la Administración, máxime, si se tiene en cuenta que lo permitido en muchas ocasiones no estaba reglado como decisión fehaciente no intervencionista de los poderes públicos titulares de la potestad legislativa y como excepción a la regla general (de regulación).

Desde esta perspectiva, la inactividad de la Administración carecía ya del anteriormente necesario adjetivo calificativo de “jurídica” (inactividad jurídica) heredado de la corriente anterior, sino que nos hallábamos ante una conducta puramente omisiva, pero siempre cuando fuese omisiva del deber de reglar, cuya infracción es lo que determinaba su ilegalidad.

No sería hasta la llegada del Estado Social y Democrático de Derecho con la promulgación de nuestra Carta Magna, que es momento a partir del cual hemos visto en el apartado anterior que se le asignan deberes positivos de actuar a la Administración, cuando puede interpretarse completamente el concepto de inactividad administrativa²⁴⁰. Con su llegada, se confiere al concepto de inactividad dos matices definitivos más, consistentes en la adhesión de los fines y objetivos pretendidos por la Administración y en las condiciones económicas, políticas, sociales y culturales imperantes en cada momento del tiempo, pues ambas circunstancias influyen en las previsiones legales y la ulterior actuación administrativa.

²³⁹ En defensa de esta valoración axiológica del derecho, tradicionalmente se ha manifestado el profesor SAINZ DE BUJANDA, exponiendo que “*es tarea específica de las ciencias jurídicas*”. *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, tomo I, vol. I, Ed. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1977, p. 334.

²⁴⁰ Los deberes de actuación de los poderes públicos en relación con el concepto de Estado Social de Derecho son especialmente relevantes respecto a la posición de la Administración. Como señala GÓMEZ PUENTE, el Estado Social exige formular una teoría que, sin abandonar la perspectiva garantista ponga mayor hincapié en la necesidad de que se produzca la actuación administrativa. *Vid.* GÓMEZ PUENTE, M., “Defensor del Pueblo y Administración Tributaria”, *Escritos Jurídicos en Memoria de Luis Mateo Rodríguez, Derecho Público*, vol. I, Ed. Universidad De Cantabria, Facultad De Derecho, 1993, p. 240.

Con la inclusión de estos nuevos elementos sucede que:

De un lado, se relativiza el concepto hasta ahora visto de la inactividad administrativa sobre aquellos supuestos en los que la actividad no se encuentra reglada en consonancia con la realidad sobre la que se definen, y con ello, se dinamiza así su reproche. Y es que, será la propia Administración actuante, cuya quietud se discuta, la encargada en cada caso de acreditar o justificar ante los órganos jurisdiccionales de control²⁴¹ la efectividad de su comportamiento pasivo ante una circunstancia no reglada, pudiendo obtener como resultando una conducta injustificada y/o legal consciente reprochable, o bien, que dicho comportamiento omisivo ante la falta de previsión normativa se halle amparado en una imposibilidad jurídica o material, quedando en tal caso este comportamiento excluido del adjetivo de ilegal.

Y, de otro lado, se manifiestan con ello otras vías de inactividad administrativa, como son: a) la no producción de un acto administrativo; b) el no dictar normas o disposiciones de carácter general, la llamada <<inconstitucionalidad por omisión>>, que sucede cuando el incumplimiento del deber de actuar fuese por parte del legislador, pues no serán pocas las ocasiones en las que el legislador se vea privado de la capacidad de decisión de si actúa o no actúa al quedar preestablecida, aunque sobre esta cuestión no nos inmiscuiremos²⁴²; c) la no creación de órganos administrativos; d) la no prestación de servicios públicos; e) el no ejercicio de acciones para la defensa de derechos e intereses que tiene encomendados la Administración Pública; f) la no ejecución de las resoluciones de los órganos de control.

No obstante, hay que tener en cuenta que el Estado de Social Derecho se limita con carácter general, a instrumentar las pautas necesarias para el ejercicio correcto de la actuación o actividad de las Administraciones que se someten a su disciplina, por lo que, con carácter previo a la formulación del concepto de inactividad administrativa, puede y debe estudiarse brevemente desde el

²⁴¹ *Vid.* Artículo 106 de la CE.

²⁴² Para profundizar más sobre esta vía de inactividad administrativa se recomienda (*vid.*) AGUILAR DE LUQUE, L., “El Tribunal Constitucional y la función legislativa: el control del procedimiento legislativo y de la constitucionalidad por omisión”, *Revista de Derecho Político*, nº 24, anual, 1987, pp. 9-30.

comportamiento opuesto, es decir, la actividad administrativa y su consecuencia más directa, el acto administrativo.

B. Las diversas clasificaciones de la actividad administrativa como punto de partida para la formulación del concepto de inactividad administrativa.

Las acepciones sobre la actividad administrativa son el resultado de un largo proceso histórico que ha ido evolucionando coetáneamente a las transformaciones experimentadas por la propia Administración Pública y el Derecho Administrativo. Ante estas transformaciones, la doctrina ha puesto siempre su empeño en clasificar y sistematizar los diversos tipos de actividad administrativa que afectan a los ciudadanos, aunque es preciso indicar que tales clasificaciones, en realidad, solamente nos serán útiles para aproximarnos a un mayor conocimiento y para la distinción de las actuaciones de la Administración a la hora extraer soluciones homogéneas para los supuestos de hecho, pues la tipología con la que cataloguemos cada uno de los actos administrativos no supone nada más que eso mismo, la pertenencia a un grupo, pero nada más, su naturaleza, funciones y objetivos permanecerán inalterados.

En otras palabras, pretendemos dejar claro que la inserción o no de una actividad en una determinada categoría no nos va a permitir extraer consecuencias jurídicas diferentes sobre la misma²⁴³.

²⁴³ Esta es la razón por la que el estudio de las distintas formas de actividad administrativa ha quedado, en la mayor parte de los casos, relegada a la denominada parte especial del Derecho Administrativo. Sin embargo, detener aquí las explicaciones sería un estudio parco de la tendencia actual de los estudios de otros autores que se han orientado en la necesidad de otorgar relevancia jurídica a las formas de actividad administrativa a través de un concepto más amplio como es el de “función administrativa”. Entre los mismos *vid.*:

- *Cfr.* MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *Presupuestos constitucionales de la función administrativa en el Derecho positivo español. Administración y Constitución*, Colección Administración y Ciudadano, Ed. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1981, pp. 13 y ss.
- *Cfr.* SÁNCHEZ MORÓN, M., “Notas sobre la función administrativa en la Constitución española de 1978” en GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y PREDIERI, ALBERTO (coordinadores), *La Constitución española de 1978. Estudio sistemático.*, Ed. Aranzadi, Madrid, 1981, pp. 644 y ss.

La ordenación de las normas administrativas y su estudio se ha venido configurando de forma clásica²⁴⁴ sobre la idea del fin público último a que tales normas atendían o sobre la clase de materia que regulaban. De aquí que la clasificación más común atendiera a los diversos sectores de la actuación o intervención administrativa en el orden público, como son: los asuntos exteriores, el comercio, la agricultura, la industria, la sanidad, la educación, acción social,... y, como no, la Administración Tributaria que aquí nos ocupa.

Además de esa clasificación por los fines pretendidos que conlleva una diferenciación por los sectores o materias sobre los que incide la norma administrativa, es preciso exponer que también existen otros criterios que permiten sistematizar, dentro de cada sector o materia antes vistos, las normas que las rigen²⁴⁵. Para ello se atiende al efecto que la actividad administrativa causa en la libertad y derechos de los particulares. A continuación distinguiremos cada una de estas actividades administrativas (son tres), recogiendo sus particularidades y exponiendo su recepción en el ordenamiento jurídico español.

La primera de las posibilidades de actividades administrativas que encontramos son las de limitación o de policía, que no son otras actuaciones administrativas que las que restringen la libertad, los derechos o la actividad de los administrados en todos los campos del orden público y de la seguridad ciudadana²⁴⁶. No es difícil imaginar que este tipo de actividades tuvieron su desarrollo en el ámbito nacional durante los períodos absolutistas y en del antiguo régimen, en donde toda la “actividad administrativa” se produce tras la autoridad o mandato imperativo de los miembros del gobierno, y nada más. Se encontraba subyugada. Surge, por tanto, la distinción entre autos de autoridad y autos de gestión administrativa, quedando éstos

²⁴⁴ La primera clasificación sobre los distintos tipos de actividad administrativa se encuentra en la obra del profesor (*vid.*) JORNADA DE POZAS, L., “La reforma administrativa y las revoluciones nacionales”, *Discurso leído en el acto de su recepción como Académico de número el día 22 de junio de 1941 y contestación del Excmo. Sr. D. José Gascón Marín*, Ed. Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1941.

²⁴⁵ *Vid.* GAMERO CASADO, E. y FERNÁNDEZ RAMOS, S., *Manual Básico de Derecho Administrativo*, 9ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2012, bloque temático I, tema 2, pp. 54 a 57.

²⁴⁶ Sobre la primera noción de policía administrativa en nuestro ordenamiento jurídico nacional *vid.* NIETO GARCÍA, A., “Algunas precisiones sobre el concepto de policía”, *RAP*, nº 81, septiembre - diciembre, 1976, pp. 35 a 75.

últimos, en cuanto no suponen ejercicio de poder, excluidos de la jurisdicción contencioso-administrativa²⁴⁷.

Este tipo de soberanía sin consecuencias ni obligaciones que cumplir que dominaba gran parte de los estados de Europa y su consecuencia en el sistema de Derecho Público, la ausencia de actividad administrativa, comienza a ser cuestionado a comienzos del siglo XX por algunos autores (teorizada fundamentalmente en la obra de Léon DUGUIT²⁴⁸ y los juristas de la Escuela de Burdeos²⁴⁹), pues la actuación de una Administración Pública dentro de un Estado cada vez más intervencionista no se limita al ejercicio de la autoridad o el poder, sino que debía incluir también la acción de dar respuesta a las posibles exigencias o pretensiones de un ciudadano dirigidas a obtener una prestación favorable. Se supera entonces la idea de la actividad de policía de la Administración y nace un como servicio público, que es el segundo tipo de actividad administrativa que hemos anunciado.

Por medio de esta categoría la Administración suministra prestaciones a los administrados. El fundamento del servicio público construye una forma de legitimación o de justificación de la intervención de la Administración pública en la vida cotidiana. Esta noción conllevaba la limitación de los poderes del gobierno que actuaba como Administración y, comportaba un examen de las garantías y la posición jurídica de los administrados. Se encontraba en ese instante fuertemente inspirada en los valores de solidaridad social, utilidad pública e interés general, al hacer referencia a una forma de legitimación de la Administración Pública, que le permite la aplicación de un determinado régimen jurídico aparejado a un contenido específico para la consecución de determinadas finalidades de carácter prestacional (generales o individuales).

Pese a que a través de ella se definirá todo el Derecho administrativo y los conceptos más importantes de esta disciplina (acto administrativo, contrato administrativo, agente público, dominio público, obra pública, etc.) y, dada la conexión de este concepto de actividad administrativa como servicio público con los

²⁴⁷ Vid. CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J. L., "Policía y dominio eminente como técnicas de intervención en el Estado preconstitucional", *REDA*, nº 29, abril - junio, 1981, pp. 287 a 305.

²⁴⁸ Vid. DUGUIT, L., *Las transformaciones del Derecho Público*, Ed. Francisco Beltran, Madrid, 1926.

²⁴⁹ Tales como JÈZE, BONNARD y ROLLAND.

valores democráticos y sociales, no estuvo tampoco exenta de detractores²⁵⁰ por parte de los Estados autoritarios, como era el caso de España, entre otros, ávidos de preservar su poder, quienes la asumieron con escepticismo y la pusieron en práctica en contadas ocasiones²⁵¹.

Aún sin implantarse esta concepción de actividad administrativa en el interior de nuestras fronteras, finales de los años cuarenta, el profesor JORDANA DE POZAS publicó un trabajo en el que incluyó una nueva forma de realizar actividad administrativa, diferenciada de la policía y el servicio público, que coincide con el tercer tipo de actividad que anunciábamos. Es la actividad Administrativa de fomento o incentivo²⁵².

Mediante este tipo de actividad administrativa se estimula con premios o apoyos el ejercicio de los administrados para que oriente éste al cumplimiento de fines y objetivos de interés general. El planteamiento inicial del mencionado profesor JORDANA es una postura intermedia de la Administración entre las dos anteriores de inhibición y de intervencionismo del Estado que intentase reparar, de alguna forma, la profunda fisura existente entre Estado y sociedad que se había producido tras la Guerra Civil y por los desastrosos costes de una política de autoabastecimiento fruto del aislamiento internacional vivido. Así es, la incapacidad del Estado español para llevar a cabo la política de servicios públicos que se demandaba en el país y que aún no se había implantado, ya resultaba insuficiente para la sociedad, por lo que se busca una línea intermedia de actuación administrativa: el fomento, no sólo por medio de instrumentos económicos (de gasto directo o indirecto, que eran más propios de los

²⁵⁰ Cfr: HAURIUO, M., *Précis a de Droit administratif et de Droit public général*, Francia, 1927, traducción de SANTAMARÍA PASTOR, J. A. y MUÑOZ MACHADO, S., *Maurice Hauriou*, Ed. Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, 1976, pp. 117 a 124. Este autor, por contra, defiende que la idea de servicio público no supone una desaparición de la Administración Pública (*puissance publique*), sino que desde que una iniciativa privada se transforma en servicio público. Esto es, la prestación privativa de un servicio es el propio servicio público ofrecido.

²⁵¹ Vid. MALARET I GARCÍA, E., “El Derecho Administrativo Español entre el ordenamiento jurídico nacional y el ordenamiento jurídico comunitario”, en MARCOU, G., *Les mutations des systèmes juridiques et Droit de l'Administration. Pluralisme et convergences*, Ed. L'Harmattan, Paris (Francia), 1995, pp. 101 a 147.

²⁵² Esta obra tuvo un éxito sin precedentes en la clasificación de las distintas formas de actividad administrativa. Vid. JORNADA DE POZAS, L., “Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo”, *REP*, nº 48, noviembre - diciembre, 1949, pp. 41 a 54.

servicios públicos), sino también jurídicos, aunque siempre con medios no coactivos e imperativos²⁵³.

En palabras de su propio creador, la actividad administrativa de fomento “*protege y promueve sin hacer uso de la coacción*”²⁵⁴, “*se trata de una acción estimulante ejercida desde el poder sobre el ánimo de los gobernados para determinarles, sin usar de la fuerza pero sin los enormes costes que puede generar una política exclusiva de servicios públicos.*”²⁵⁵.

La acogida de esta nueva concepción sobre la actividad pública de fomento fue prácticamente total, tanto en el aspecto práctico en donde se materializó en algunas nuevas normas²⁵⁶, como por la generalidad de la doctrina de la época que la recibió de buen agrado²⁵⁷.

Sin embargo, estas tres formas de entender y desarrollar la actividad administrativa (actividad de policía, de fomento y de servicio público), no agotaban la realidad de la actividad de la Administración Pública en su conjunto para aquel instante, sino que para algunas actuaciones resultaban insuficientes estas

²⁵³ Vid. JORDANA DE POZAS, L., *La Administración pública en el nuevo Estado Español. Veinticinco años de movimiento nacional 1936-1961*, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, pp. 251 a 289. El propio autor advierte que: “*La policía es la modalidad administrativa más propia del antiguo régimen; el fomento es la más adecuada para el Estado liberal y el servicio público es el modo predilecto del Estado intervencionista. Mas se trata del predominio de uno u otro sistema, sin exclusión de los demás*”. Fuente: <http://datos.bne.es/edicion/bimo0001049670.html>.

²⁵⁴ Vid. *Supra*. p. 49

²⁵⁵ Vid. *Supra*. p. 46.

²⁵⁶ En efecto, la Ley de 17 de mayo de 1958, de Principios Fundamentales del Movimiento Nacional, en su principio décimo, “*prescribe que la iniciativa privada deberá ser estimulada (fomento), encauzada (policía) y, en su caso, suplida (servicio público) por la acción del Estado*” -el subrayado es nuestro-.

²⁵⁷ Vid. NIETO GARCÍA, A., “Apuntes para una historia de los autores de Derecho administrativo general español”, *34 artículos seleccionados de la Revista de Administración pública con ocasión de su centenario*, Colección Estudios Administrativos, Ed. Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 1984, p. 196. En donde dice sobre la obra de JORDANA DE POZAS (*cit. supra*) que: “*Su Tratado de Derecho administrativo cambió la idea que se tenía de la disciplina y durante muchos años los estudiantes y los funcionarios españoles han vivido fieles a este maestro, sin cuya obra no puede entenderse la renovación experimentada en las décadas de los cincuenta y de los sesenta por el Derecho administrativo, en su doble acepción de ciencia jurídica y de ordenamiento positivo.*”

calificaciones. Se trata de tres actividades más que no encajaban en los conceptos de las actividades anteriores.

En orden cronológico a su aparición y adopción en nuestro ordenamiento jurídico tendríamos en primer lugar, la dación en pago de bienes al mercado²⁵⁸ que repercute en el ámbito material en el que actúa la Administración Pública, la economía, y luego, encontraríamos otras dos sobre las que parece obligado que efectuemos en este instante una aclaración previa consistente en su distinción de la actividad de policía, pues aunque *a priori* puedan parecer consecuencias de aquella, no lo son en absoluto.

Por una parte, la actividad sancionadora, que es distinta de la actividad de policía o de limitación como se ha dicho, la razón es que en ella no se limita ninguno de los derechos de los administrados, en la medida en que toda actividad sancionadora se impone porque supone que se ha cometido una infracción o conducta antijurídica del destinatario de la sanción, lo que impide decir que se está limitando su Derecho. Dicho de otro modo, no hay limitación jurídica donde lo que hay es una conducta contraria a Derecho. El acto administrativo que surge de ella cumple funciones similares a la condena del Derecho Penal.

Y, por otra parte, la actividad arbitral de la Administración Pública. Con ella se pretende acoger la actividad administrativa de mediación entre los intereses y derechos de los particulares. Es una actividad que ni fomenta, ni da pretensiones, ni sanciona, ni tampoco limita los derechos de los administrados, sino por la que la Administración Pública actuante decide la aplicación y supresión entre dos pretensiones que resulten ser contrarias o incompatibles de los particulares. Actúa como un verdadero árbitro mediador. El acto administrativo que surge de ella cumple funciones similares a la sentencia de cualquier Tribunal.

Ambas fueron introducidas conjuntamente en el conjunto de actividades administrativas²⁵⁹ y tienen naturaleza cuasi-judicial, porque la Administración actúa de alguna forma con el mismo rol que lo haría un juez penal y civil²⁶⁰,

²⁵⁸ Instaurada a mitad del s. XX por (*vid.*) VILLAR PALASÍ, J. L., “La actividad industrial del Estado en el Derecho administrativo”, *RAP*, nº 3, septiembre - diciembre, 1950, pp. 60 y ss.

²⁵⁹ *Vid.* PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho administrativo I (Parte General)*, 8ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 512 a 617.

²⁶⁰ Presenta semejanzas a la función jurisdiccional.

respectivamente a cada una de ellas, pues refuerzan una posición subjetiva de la Administración en relación a los administrados.

Todas estas formas de actividad administrativa operan en todos los campos de intervención de la Administración, circunstancia que no implica que actúen de forma alternativa y equitativa, en la misma proporción, sino que pueden estar presentes de forma simultánea y en distinta medida al objeto de alcanzar un mismo propósito²⁶¹. De hecho, a la Administración Pública le es posible alcanzar la misma finalidad con diversas formas de actuación administrativa combinadas entre sí o mediante la combinación o sustitución de unas actividades por otras en función del grado de obtención de los intereses pretendidos, es lo que se conoce como el principio de intercambiabilidad de las técnicas de intervención administrativa²⁶². Así, en muchas ocasiones, actividades que calificaríamos *a priori* como de prestación se valen de técnicas de limitación, o bien actividades que son calificadas como de limitación suponen, paradójicamente, la ampliación de la esfera de derechos e intereses de otros administrados.

Según hemos visto, la clasificación de las formas de actividad administrativa ha venido utilizándose con fines esencialmente didácticos y descriptivos para su estudio doctrinal, dada la dificultad de establecer una categoría única de actuación que pudieran ofrecer un régimen jurídico básico y homogéneo para todas y, en tanto en cuanto, la inclusión de una actividad en uno u otro grupo en nada interfiere en sus características y elementos configuradores. Por el contrario, no ocurre lo mismo con la consecuencia del ejercicio de esa actividad administrativa, pues sea del tipo que sea la actuación, siempre es la misma consecuencia, el acto administrativo.

Existen multitud de definiciones de acto administrativo, destacando desde un punto de vista técnico la ofrecida por el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, “*el acto administrativo es la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo*

²⁶¹ La Administración, por ejemplo, para conseguir un grado digno de asistencia sanitaria puede fomentar con subvenciones los hospitales privados o crear sus propios servicios públicos hospitalarios, combinado con la imposición de sanciones a aquellas entidades concesionarias que no respeten los principios rectores de dicha actividad.

²⁶² *Vid.* MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *Derecho administrativo económico I*, Ed. La Ley, Madrid, 1988, pp. 62 a 63.

realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria.”²⁶³.

Analizando la definición, podemos advertir las condiciones de validez de todo acto administrativo²⁶⁴. Se trata de requisitos ineludibles que -sí y sólo sí- se dan, puede entenderse conforme a derecho el acto administrativo resultante de una actividad administrativa, sea la que fuese ésta para la consecución de los fines pretendidos. Y son:

- Que sólo la Administración Pública (Estatal, Autonómica o Local) o sus órganos delegados puede emitir actos administrativos. Redundancia que es preciso matizar, pues será siempre necesario, además, que tenga competencia el órgano administrativo emisor, ya sea por razón de materia y/o de territorio, según corresponda. Lo contrario, esto es, la producción de acto administrativo por una Administración incompetente, sería irrelevante a cualquier efecto para el administrado.
- Que las normas y los actos administrativos son dos instituciones diferentes aunque puedan provenir del mismo órgano, ya que la Administración dicta siempre el acto administrativo en el ejercicio de una potestad propia distinta de la reglamentaria. Es lo que, precisamente, explica

²⁶³ *Vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E., *Curso de Derecho Administrativo. Tomo I*, 13ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 2006.

²⁶⁴ *Vid.* BOCANEGRA SIERRA, R., *La teoría del acto administrativo*, Ed. Iustel, Madrid, 2005, pp. 79 a 84.

las diferencias entre ambos²⁶⁵. Así, mientras el acto se agota en el momento que se emite (o sí se prefiere, en el momento en el que se ejecuta, en caso de que se trate de un acto con éstos efectos), por el contrario, el reglamento es la norma jurídica propia y, por ello, susceptible de varias aplicaciones en el tiempo.

- Y por último, y más importante para nuestro estudio, en contra de la teoría clásica, se entiende que el acto administrativo es algo más que una declaración de voluntad de la Administración Pública emanada en formato físico²⁶⁶, sino que es también, en abstracto, la manifestación de un deseo o la emisión de un juicio por parte de la Administración actuante en relación a un asunto concreto.

La importancia de este último axioma, radica en que por medio de él, se lograron superar aquellas concepciones que entendían únicamente como productor de efectos un acto administrativo tangible, y no otros. Y es que, a partir del estudio de estos presupuestos jurídicos que hemos visto, esto es, de las reglas y principios del ordenamiento jurídico que defiende la posición institucional de la actividad de la Administración Pública y que regulan el producto de la misma, el acto administrativo como la manifestación del poder público de la Administración sujeta a Derecho, es

²⁶⁵ Es lo que se conoce como la <<tesis ordinamentalista o tesis de la normatividad>>, que es la más aceptada por la generalidad de la doctrina, valga como ejemplo BOCANEGRA SIERRA, R., *vid. supra.*, capítulos contenidos en las pp. 24 y 31. Para esta teoría, los reglamentos son normas jurídicas, mientras que los actos administrativos son aplicación de normas. El reglamento innova en el ordenamiento jurídico, crea normas nuevas; en cambio, el acto se limita a poner en marcha lo dispuesto por dichas normas. El reglamento tiene vocación de permanencia en el tiempo, no se agota con su ejercicio; en cambio el acto tiene efectos consuntivos, es decir, una vez aplicado ya no es de utilidad posterior.

No obstante, además de este criterio, que como se ha dicho es el más aceptado, existe otro criterio, el “de la generalidad”, para la que los reglamentos establecen disposiciones impersonales y abstractas, en tanto que los actos disponen actuaciones concretas e inmediatas, que afectan a sujetos singularizados. El problema que plantea este criterio es la existencia de los denominados actos administrativos generales, es decir, un tipo de acto que se dirige a una pluralidad indeterminada de sujetos. Por esta razón la distinción principal entre el acto y el reglamento no descansa sobre la generalidad, sino que se apoya en el carácter normativo, es decir, si la actuación general tiene vocación de permanencia en el tiempo, se tratará de un reglamento, y si se agota con su ejercicio será un acto administrativo.

²⁶⁶ Entiéndase que esta expresión es perfectamente conmutable por cualquier otro formato reglado (por ejemplo, el telemático).

innegable que si bien es cierto que la pasividad de la Administración es, o deber ser, una anomalía de lo constitucionalmente previsto, su consecuencia no carece de efectos jurídicos.

Al igual que hemos visto, con el estudio de la actividad administrativa en sus diversas manifestaciones, los supuestos en los cuales la Administración puede abstenerse de actuar (con consecuencias trascendentes, jurídicas) son tantos como aquellos distintos tipos de actividad que la propia Administración desempeña, por lo que a fin de efectuar reiteraciones innecesarias, nos remitimos directamente a ellas (policía, servicio público y fomento).

Esta idea encaja plenamente con la definición ofrecida por SIMÓN ACOSTA en el sentido de que “*el Derecho es un producto objetivado de la voluntad humana, una realidad no material, que expresa juicios de deber ser relativos a conductas humanas*”²⁶⁷, ya que la quietud administrativa ocasiona muchas situaciones no reguladas, esto es, de lagunas en su actuación.

Hoy día, como hemos dicho, consideramos que nada impide que la voluntad de la Administración desplegada por medio de una actividad administrativa se ponga de manifiesto no solamente con actos administrativos físicamente emitidos, sino también con actos omisivos, ya sean voluntarios o involuntarios. Expresado en otros términos, también se produce actividad administrativa en la inactividad de la Administración.

En efecto, decían: FLEINER que “*Lo mismo que todo acto administrativo encuentra su fundamento en una competencia legal, la renuncia a una acción no está permitida sin un apoderamiento legal especial*”²⁶⁸ y, BETTI que “*(...) el efecto o suceso en sentido jurídico, se concreta en una posición del mundo exterior cualificada por la diferencia, ya respecto a lo que era antes, ya (sic. o) con relación a*

²⁶⁷ Vid. SIMÓN ACOSTA, E., *El Derecho financiero y la Ciencia Jurídica*, Ed. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia (Italia), 1985, p. 33. Para el autor la primera y principal expresión de la inactividad jurídica será la inactividad normativa, ya que la abstención de actuar de un órgano público con capacidad para dictar normas jurídicas puede contribuir a formar dos tipos de zonas: de un lado, de denominadas zonas de no Derecho (que son ámbitos de la vida cotidiana de la sociedad en los que, pese a que el Derecho debiera tener la vocación de estar presente, es decir, de regular dicho ámbito, sin embargo, ello no se produce) y, de otro lado, los supuestos de lagunas de Derecho en los que, como es sabido, pese a existir regulación normativa, ésta no es completa, sino parcial.

²⁶⁸ Vid. FLEINER, F., *Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts*, Tübingen (Alemania), 1928.

lo que habría habido o podido ser después. Un efecto de este sentido puede ofrecerlo, en ciertas circunstancias, el silencio, o, en general, el comportamiento omisivo de la Administración”²⁶⁹.

De modo que, una vez efectuadas estas apreciaciones sobre la actividad administrativa y su consecuencia inmediata, el acto administrativo, éstas nos sirven de importante base para el estudio del concepto formal de la figura de la inactividad administrativa.

C. Definición de inactividad administrativa.

Del mismo modo que ocurría con la concepción de la actividad administrativa, la (escasa) atención dedicada por la doctrina al estudio de la vertiente negativa de ésta, esto es, la inactividad administrativa, no ha sido tampoco constante, sino que ha ido evolucionando con el tiempo.

En efecto, en nuestra doctrina partíamos de la más absoluta falta de consideración sobre la figura de la quietud administrativa, hasta que, a raíz del eminente trabajo del profesor NIETO GARCÍA en 1962, comenzó a construirse toda una teoría sobre la misma²⁷⁰. Sin pretender ahora reproducir los diversos avances y clasificaciones que este autor ha dado sobre la inactividad administrativa, que serán objeto de estudio pormenorizado a la postre y, a los exclusivos efectos que aquí nos interesan sobre el concepto, diremos que sus consideraciones sobre la inactividad y sus distintos tipos fueron evolucionando tras su publicación comenzando con la distinción entre actividad material y formal, introduciendo numerosos avances y, distinguiéndose de la llamada doctrina del silencio administrativo (única figura existente hasta la fecha). Esta construcción doctrinal marcó un punto y aparte en el estudio de la inactividad administrativa, superando la estrecha visión con la que hasta entonces se había contado.

Esta primera distinción se revelaba insuficiente para comprender otras formas de pasividad de la Administración Pública y le condujo en 1986 a realizar un segundo estudio de gran importancia en esta materia, en particular, centró sus

²⁶⁹ Vid. BETTI, E., *Teoría general del negocio jurídico... op. cit.*

²⁷⁰ Vid. NIETO GARCÍA, A., “La inactividad de la Administración y el recurso contencioso-administrativo”, *RAP*, nº 37, enero - abril, 1962.

investigaciones en relación a la inactividad material, en la que proponía su sistematización y mostraba sus diversas manifestaciones. Además, en este trabajo tan fundamental, en nuestra opinión, se constataban los pocos avances habidos hasta la fecha por parte de la jurisprudencia en cuanto al control de la inactividad administrativa, ya que los Tribunales seguían anclados mayoritariamente en la concepción de que toda inactividad administrativa era objeto de reconducción a la teoría del silencio administrativo.

Tras este trabajo, pasaría un largo período hasta que, de nuevo, el profesor NIETO GARCÍA retomase el tema de la inactividad administrativa en un trabajo donde precisaba y corregía diversos aspectos mantenidos anteriormente, completando así su obra. Fue en 1995²⁷¹. En esta obra vuelve a insistir en la necesidad de un planteamiento global en torno a la inactividad administrativa, no centrado exclusivamente en el silencio y en la ejecución de sentencias como únicos remedios de la inactividad de la Administración pública.

De este desarrollo progresivo, aprendimos también que la inactividad administrativa es un fenómeno que no debe ser considerado aisladamente, sino que debe ponerse en relación con otro tipo de factores, entre ellos, el transcurso del tiempo, pues pueden derivarse distintas consecuencias jurídicas, atendiendo a la relevancia que quiera otorgarse en cada supuesto al elemento temporal.

En la actualidad, si atendemos a la definición de inactividad administrativa ofrecida por la Real Academia de la Lengua Española, ésta es la carencia de actividad²⁷², que, en este contexto, podemos concluir que trivialmente se refiere a la pasividad de la Administración Pública cuando tiene el deber de ser activa, es decir, de actuar. Pero, este concepto resulta claramente insuficiente.

Tras la consulta de numerosa obras, son muchas las definiciones dadas en torno a esta figura²⁷³, y merece ser destacada aquí por nuestra parte la ofrecida por el

²⁷¹ Vid. NIETO GARCÍA, A., “La inactividad de la Administración”, *Ponències del Seminari de Dret Local. Setena edició del Seminari, ... op. cit.*

²⁷² Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

²⁷³ Para algunos autores, el término inactividad administrativa hace referencia a una realidad unívoca, consistiendo en no producir un acto administrativo derivado de una potestad conferida, como el no desplegar una serie de actividades encomendadas por el ordenamiento jurídico que regula la misma potestad. Vid. RIBERA RODRÍGUEZ, T., “La defensa frente a la inactividad y la vía de hecho administrativas”, *Revista de Actualidad Administrativa*, nº 28, julio, 1995, pp. 458, 459 y pp. 461 y ss.

profesor GÓMEZ PUENTE por ser la comúnmente aceptada por la generalidad de la doctrina, cuya obra será tenida en consideración a lo largo de este epígrafe en sus diversas ediciones. Este autor concibe la inactividad de la Administración Pública como la constatación de una situación de pasividad o inercia de la Administración actuante, que convierte dicha situación en una omisión por infracción de un deber legal de obrar o de actuar. Es decir, se trata del incumplimiento por omisión de las obligaciones de actuar que tiene encomendadas la Administración en infracción de un deber jurídico que quebrante la legalidad²⁷⁴. No hay margen frente a la Ley, ni legalidad al margen de esta, dice el dicho.

Pues bien, como alternativa a la definición dada, nosotros proponemos que la inactividad es la omisión por parte de la Administración Pública de realizar toda actividad, de carácter jurídico o material, que sea legalmente debida y materialmente posible, dentro de un tiempo adecuado a las necesidades de la sociedad en general y/o a los administrados en particular, e independientemente de la rama de la actividad en la que ésta intervenga.

Esta definición de inactividad administrativa, que como se verá, es más bien la suma de los elementos determinantes de la misma, es, en definitiva, una propuesta que alberga las condiciones del concepto de inactividad administrativa, ampliadas posteriormente por el profesor GÓMEZ PUENTE y, que nosotros a su vez también expandimos a continuación.

Entonces, ¿sólo cuando se den estos elementos estaremos ante un caso de inactividad administrativa? A fin de resolver esta cuestión, entendemos que será preciso establecer una relación causal y consecutiva para cada hipótesis susceptible de ser calificada de inactividad, entre los siguientes elementos sustantivos, de tal manera, que si la respuesta es afirmativa para la existencia de cada uno de ellos, podemos concluir, sin ninguna duda, que nos encontramos ante una quietud administrativa. Pudiendo en este instante adelantar que, únicamente en el caso que se den cada una de

²⁷⁴ Esta es la definición ofrecida originariamente por (*vid.*), GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración*, Ed. Aranzadi - Thomson, Pamplona, 2002, p. 63. Se refiere también en su obra al concepto de inactividad jurídica que ofrece el autor italiano FOLIGNO, D., *L'attività amministrativa*, Ed. Giuffrè, Milán (Italia), 1966, pp. 92 y ss.

estas características, nos encontraremos ante un caso de inactividad administrativa susceptible de fiscalización²⁷⁵. Y son:

1º Que exista un presupuesto de hecho que demande o implique un comportamiento administrativo de hacer²⁷⁶, ya sea originado a instancia de parte, o bien, de oficio.

No es más que la mera necesidad de la existencia de unos hechos antecedentes (a la inactividad) que constituyan una causa ocasional que requiera de la intervención de la Administración Pública. Se trataría simplemente de un mero control de oportunidad (de susceptibilidad si se prefiere) en relación a unos hechos concretos en relación a la multitud de situaciones jurídicas en las que puede encontrarse un sujeto en el marco de una relación jurídica, la del binomio entre el derecho a obtener de la Administración una conducta o un servicio determinado y la obligación de ésta.

Es una tarea que no requiere gran dificultad, pues equivale a constatar que existe un derecho subjetivo de un/unos administrado/s que aparece convencionalmente definido como un poder que permite a su/s titular/es imponer, en interés propio o común, una conducta de la Administración Pública sobre la que, como correlato necesario de aquella, pesa una obligación o necesidad jurídica de realizar dicha conducta²⁷⁷.

Sin embargo, las situaciones jurídicas en que puede hallarse la Administración no quedan reducidas al supuesto referido de la obligación jurídica

²⁷⁵ Tal y como recogieron para otros supuestos de inactividad las sentencias del TS de fechas 1 de octubre de 1982 (referencia westlaw nº RJ 1982/6.309), 5 de octubre de 1983 (referencia westlaw nº RJ 1983/5.026), 27 de junio de 1990 (referencia westlaw nº RJ 1990/5.452) y 2 de diciembre de 1993 (referencia westlaw nº RJ 1993/9.245). Es cierto que éstas no incluían la totalidad de los elementos que a continuación desarrollaremos, pero sí suponen un punto de partida a tener en cuenta en nuestra investigación.

²⁷⁶ No puede ser de no hacer, pues quedaría entonces excluida de responsabilidad por inactividad de la Administración en este caso, finalizando la evaluación de la problemática en este momento.

²⁷⁷ *Vid.* GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración... op. cit.* p. 100. Dice concretamente que en esta categoría se han de incluir todos aquellos derechos subjetivos de titularidad que los administrados ostentan frente a la Administración y que surgen con normalidad de las previsiones normativas, del ejercicio de potestades jurídicas y de las constitución de determinadas relaciones jurídicas.

subjetiva, ni tampoco estas situaciones jurídicas masivas son la única fuente de deberes a cargo de la Administración, sino que la evolución funcional de la sociedad y la Ley determinarán en qué medida se dan unas y otras. Ambas no siempre avanzarán por igual ni su regulación será clara y concisa, entendiéndose como aquellas en las que se hacen referencias recíprocas. En ocasiones, el contenido de la actuación administrativa debida, a falta de regulación expresa o a causa de un contenido impreciso, se desprenderá de los objetivos perseguidos por la Ley, y viceversa, habrá facultades y potestades administrativas ya existentes (regladas), que se tendrán que adaptar al contexto de las nuevas necesidades e intereses demandados por los administrados²⁷⁸.

De esta forma, el concepto de inactividad se concibe como un fenómeno contradictorio a la vocación de servicio público que le es implícita²⁷⁹. Es, precisamente, la dinamización de su estructura la que da sentido al ejercicio de la actividad administrativa como servicio público (recordaremos que, también en las funciones de policía o de promoción) en el desarrollo de las actividades que les están siendo encomendadas, pues de no hacerlo la Administración, se estaría incurriendo en omisiones en sus prestaciones.

2º Que exista una previsión normativa que recoja, regule o implique la obligación de una actuación administrativa de actuar ante la existencia de tales hechos.

²⁷⁸ Para saber más sobre la nueva dimensión de las relaciones jurídico-públicas *vid.* GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S., *La jurisdicción contencioso-administrativa en Alemania*, Ed. Civitas y Ministerio de Justicia, Madrid, 1993. En dicha obra se analizan los avances que fueron alumbrados por la doctrina alemana en torno al incremento de las funciones asistenciales del Estado Social y de Derecho en una sociedad con un vertiginoso desarrollo científico, tecnológico e industrial acompañado de una situación económica dinámica, que deja continuamente obsoleta la legislación administrativa en cuanto a la satisfacción de los intereses emergentes. *Vid.* GRIMM, D., *Die Zukunft der Verfassung*, Ed. a.M., Frankfurt (Alemania), 1991, pp. 197 y ss., en BACIGALUPO SAGGESSE, S., “Estado social y crisis del estado liberal de Derecho: esbozo de las técnicas de su armonización y de su problemática”, *Curso de Derecho Constitucional y Ciencia Política 1992/93*, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1992.

²⁷⁹ *Vid.* GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración...*, *op. cit.*, la edición de 1997, p. 44. En ella dispuso que: “*la inactividad, por tanto, es un comportamiento que contradice esta vocación dinámica y la propia naturaleza de una organización instrumental que permaneciendo inerte no da cumplimiento a los objetivos mismos que explican su existencia.*”

Como sabemos, la capacidad de obrar de la Administración Pública no es plena, sino que se haya limitada en todo momento por el interés público y por el ordenamiento jurídico al que resulta estar vinculada la potestad a partir de la cual se pretenden conseguir lo fines establecidos²⁸⁰. Del mismo modo, tampoco el grado de discrecionalidad que puede ostentar la actuación de la misma en el ejercicio y cumplimiento de sus potestades, competencias y deberes, respectivamente, es absoluto como se ha visto en este trabajo, sino que debe encauzarse entre los límites a los que también se ha hecho referencia, cuyo control corresponde, en última instancia a los órganos jurisdiccionales, que son los encargados de juzgar la actuación administrativa²⁸¹.

Con este requisito, no se persigue restringir los poderes de actuación discrecional que cada ordenamiento jurídico, de cada materia, confiere a la Administración actuante en relación con ella, sino que su ejercicio esté sujeto a Derecho. Así es, la naturaleza cambiante del contexto en el que se desarrollan las potestades de la Administración hacen necesaria dotarla de elementos que permitan flexibilizar su actuación, esto es, la necesidad de discrecionalizar su actuación²⁸²; pero en ningún caso el uso de estas técnicas han de originar una distorsión en sus funciones a fin de facilitar omisiones en el ejercicio de su actividad. Esta es la razón por la cual se considera ilegítima e ilegal toda renuncia de la competencia de una Administración amparada en razones discrecionales.

²⁸⁰ Es importante no confundir lo que acaba de decirse en relación a la capacidad de obrar de la Administración con el hecho de que las potestades administrativas que la Administración tiene conferidas por el Poder Ejecutivo (nos referimos a todas ellas, pero, especialmente, a las mencionadas a los efectos de la inactividad de la Administración que nos atañe), son libres en cuanto a que tienen siempre una esfera en torno a la cual puede ésta desplegar su voluntad; son vinculadas, en cuanto a que no sólo no pueden salirse de sus límites. *Vid.* ROMANO, S., *Fragments de un Diccionario Jurídico...* *op. cit.* p. 310.

²⁸¹ *Vid.* BULLINGER, M., “La discrecionalidad de la Administración Pública. Evolución, funciones, control judicial”, *La Ley*, nº 4, abril, 1987, pp. 896 a 911.

²⁸² *Vid.* PAREJO ALFONSO, L. J., *Crisis y renovación en el Derecho Público*, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 2001, p. 79. En esta obra el autor indaga sobre las transformaciones que experimenta el Derecho Público en el tránsito de nuestra tiempo hacia el futuro próximo.

En resumen, que la actuación de la Administración Pública se sustente en general sobre la base del principio de legalidad²⁸³ ya que, como es sabido, en el Derecho Público no juega el principio de la autonomía de la voluntad, pues en todo caso, la voluntad pública ha de hallarse informada por el interés público y legalmente establecido. Por esta razón, consideramos que el control jurisdiccional debe ser pleno, sin límites o trabas procesales, para que los órganos de control y revisión (judiciales o no) puedan constatar si las conductas no ejercitadas o las potestades no realizadas por la Administración representan una actividad amparada en la discrecionalidad, o si por el contrario se excede.

Su labor consistirá en examinar si existe un presupuesto de hecho que demande o implique un comportamiento administrativo de hacer, que existe una previsión normativa que conlleve la obligación de una actuación administrativa de proceder ante la existencia de tales hechos y, decidir si la eventual omisión administrativa producida implica inactividad y, cuando así sea, adoptar las medidas (de prevención, cautelares, ejecutivas,...) que eviten las consecuencias de esta quietud, así como la imposición de la sanción oportuna.

3º Que exista un órgano administrativo actuante competente por razón de territorio, materia y grado.

Muchas son las definiciones que la doctrina ha elaborado tanto sobre la competencia en general, como sobre la competencia en el ámbito de la organización administrativa, pero de entre todas ellas destacaríamos la que ofrece el profesor PARADA VÁZQUEZ, quien considera la competencia administrativa como una “medida de la capacidad de cada órgano o conjunto de funciones y potestades que el ordenamiento jurídico atribuye a cada órgano que éste está autorizado y obligado a ejercitar”²⁸⁴.

De ella se desprende que la competencia no es sólo aptitud o capacidad jurídica de un órgano de la Administración para desempeñar una función o una potestad prevista por el ordenamiento jurídico para la satisfacción de los fines, algo

²⁸³ Cfr. con la obra del doctor BELTRÁN DE FELIPE, M., *El poder de sustitución en la ejecución de sentencias condenatorias de la Administración*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, Ed. Civitas, Madrid, 1995. En la que defiende que la discrecionalidad debe ser consustancial a la posición constitucional o institucional de la Administración.

²⁸⁴ Vid. PARADA VÁZQUEZ, J. R., *Derecho Administrativo. Organización y empleo público*, 4ª edición, Ed. Marcial Pons, 1990, p. 20.

que hemos repetido muchas veces hasta ahora, sino que es en sí misma una dimensión que evalúa dicha organización a la que da contenido. Esta es la nota característica de la definición que resulta importante, pues con esta definición se supera la concepción tradicional atribuida a este término, que lo situaba como una mera forma de distribuir el reparto de funciones administrativas y con la única trascendencia de la evaluación de sus actuaciones, es decir, de la hipotética declaración de nulidad de un acto administrativo por adolecer éste de incompetencia por parte del órgano que lo emitió²⁸⁵. De ahora en adelante, cuando nos refiramos a la competencia administrativa, debemos asociarlo al resultado de la asunción de las potestades o facultades que el ordenamiento jurídico otorga como deber a la Administración Pública.

Pero no sólo esto, ya que la noción de competencia mide de igual forma el grado de asunción de deberes de la Administración. Y, entre los deberes que lleva consigo es la propia irrenunciabilidad de la competencia, materializada normativamente con carácter general en el apartado primero del artículo 12 de la LRJPAC²⁸⁶. En la esfera tributaria, la competencia del ejercicio de la potestad tributaria que ya vimos, pertenece a cada Administración Tributaria en quien recaiga, ya sea de orden Estatal, Autonómico, Local u otras entidades.

²⁸⁵ Es importante no confundir la incompetencia con la inactividad administrativa, pues es precisamente la competencia del órgano la que determina que su conducta omisiva (improcedente), dé lugar a la inactividad, pero de ningún modo son términos equivalentes. *Vid.* GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración.... op. cit.* edición 2011, p. 119. Según dice aclara dicho término a efectos “anecdóticos”, diferenciándolo así de la sinonimia que para estos términos estableció la obra de ARNAZ DELGADO, R. A., *De la competencia administrativa*, Ed. Montecarlo, Madrid, 1967, pp. 80 a 97.

²⁸⁶ “La competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se efectúen en los términos previstos en ésta u otras leyes. La encomienda de gestión, la delegación de firma y la suplencia no suponen alteración de la titularidad de la competencia, aunque sí de los elementos determinantes de su ejercicio que en cada caso se prevén.” Este es un principio que aparece regulado en el artículo 42 de la LRJPAC (que pasará a partir del 2 de octubre de 2016 a estar regulado en el artículo 21 de la nueva Ley 39/2015, de 21 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), y viene expresado (en ambas Leyes) como la obligación de los órganos de la Administración Pública actuante a resolver los expedientes administrativos que le competen.

En este sentido, merece la pena separarnos un instante del estudio de la competencia de la actividad administrativa en general, para ver cada uno de los órganos que tienen atribuida la competencia en materia tributaria:

El artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, creó la Agencia Tributaria (AEAT), cuya configuración actual es como la de un ente público de los comprendidos en la disposición adicional novena de la LOFAGE, que establece que la AEAT se rige por su legislación específica, por las disposiciones de la Ley General Presupuestaria anual que le sean de aplicación y supletoriamente por la propia LOFAGE. El citado artículo 103 establece asimismo que la AEAT es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomienda por convenio.

En el caso de las Comunidades Autónomas, tienen la competencia sobre los tributos cedidos al organismo específico que a tal efecto haya sido creado por cada autonomía, en virtud de las directrices recogidas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que son, básicamente, las que ya recogía la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, aunque en algún caso se produce una elevación en los porcentajes de cesión²⁸⁷.

²⁸⁷ Las competencias en materia fiscal de los órganos tributarios creados por las Comunidades autónomas son:

- a. Recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de los Tributos sobre el Juego y Tasas afectas a los servicios transferidos.
- b. Recaudación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- c. La Tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que asciende al 50% de los residentes en la Comunidad Autónoma.
- d. Cesión del 50% de la recaudación líquida por Impuesto sobre el Valor Añadido.
- e. Cesión del 58% de la recaudación líquida por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco.
- f. Cesión del 100% de la recaudación líquida por el Impuesto sobre la Electricidad.

Forman parte de la competencia tributaria de los órganos tributarios de los Entes Locales de cada Comunidad Autónoma aquellas Administraciones que fueron previstas en la LRBRL o cuya creación fue también prevista en esta Ley, para la gestión y recaudación de los tributos (que a su vez también les fueron cedidos en la propia LRBRL), y ello, como garantía institucional de la autonomía local que ostentan²⁸⁸.

Con arreglo a esta exposición, no es difícil comprender que el principio de irrenunciabilidad de la competencia tiene para nosotros gran importancia en cuanto a la inactividad de la Administración Tributaria, ya que éste implica que una autoridad administrativa no puede apartarse de la competencia que tiene asignada, es decir, no puede desoír aquello que se presupone que sabe que debe hacer para la consecución de un fin. Esa es la auténtica inactividad de la administración en relación a la competencia. Es la omisión del deber de ejercitar funcionalmente la competencia la que conduce a la inactividad de la Administración que vulnera el principio de legalidad. Mediante este principio constataremos la presencia de un deber administrativo de actuar tanto en el plano jurídico como en el material que no se ha cumplido, pues se ha omitido, que además, es susceptible de control por los órganos jurisdiccionales y de sanción²⁸⁹.

Ahora bien, no siempre la ausencia de competencia viene por una omisión del órgano administrativo (incompetencia omisiva simple), sino que puede venir por una renuncia expresa de dicha Administración a hacerse cargo de una función o potestad (incompetencia omisiva expresa o negación competencial). Estamos hablando de aquellos casos en los que la omisión de los deberes activos de la Administración puede venir justificada por la renuncia a la competencia. Pues bien, sólo cuando la renuncia de la competencia no responda a un fin propio de la competencia (un deber de hacerse cargo) existe inactividad administrativa, y no en otros casos.

²⁸⁸ *Vid.* Artículos 25 y 26 de la LRBRL.

²⁸⁹ *Vid.* GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración... op. cit.*, edición 2011, p. 121. Destaca que el rasgo de irrenunciabilidad hace de la competencia una situación jurídica mixta, de poder-deber. Si la competencia es irrenunciable es porque no es un derecho, sino una obligación de ejercitar determinada potestad, pues si los derechos subjetivos suelen ser renunciables, y así cabe ligar sus correlativas obligaciones, las obligaciones establecidas por el Derecho objetivo no pueden ser objeto de libramiento en el Derecho Público.

En el primero de los casos, ante la falta de un acto expreso de la Administración que motive su conducta omisiva, hace que se originen dos dificultades: de un lado, evaluar e identificar el órgano administrativo que realmente ha de responder a un comportamiento y, de otro lado, identificar la propia conducta omisiva y establecer sus consecuencias. Mientras que en el segundo supuesto, estamos hablando de un conflicto negativo de competencias que se prevé en los artículos 68 a 72 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Pese a que la frecuencia de este último es menor que la del primero, sin embargo, la resolución de la controversia suscitada en la delimitación de la competencia es mucho más clara si cabe. No obstante, un rasgo común a ambos supuestos, es la carencia de medidas cautelares para combatir esta inactividad administrativa.

Cosa distinta es que, pese a que la legislación vigente en una materia prevea la satisfacción de un interés, por contra, no atribuye la competencia de su ejercicio a ningún órgano de la Administración. O, incluso, el caso contrario, que haya dos Administraciones que sean competentes para una misma potestad. En ese caso, si una omite su competencia o se declara incompetente, deja en todo caso la otra Administración la completa competencia, por contra, si las dos desoyen su competencia, de nuevo estamos ante un caso en el que se quebrantan los derechos subjetivos de los administrados.

Por último, hemos de distinguir entre los términos de competencia irrenunciable e indelegable, pues el primero de ellos referencia a la imposibilidad de que la Administración Pública pueda desprenderse la potestad que tiene conferida, y el segundo, es una característica de la anterior, que supone que el órgano administrativo no puede renunciar o desprenderse en forma total y absoluta de su potestad.

4º La ausencia de una actuación material o jurídica.

Junto al resto de presupuestos para considerar que una omisión de un órgano de la Administración constituye inactividad administrativa, debemos atender a qué tipo de actuación era debida, esto es, debemos examinar qué tipo de conducta origina la omisión, pues como ya hemos indicado, la Administración siempre entra en relación con los particulares administrados que configuran la sociedad a través de su actividad administrativa.

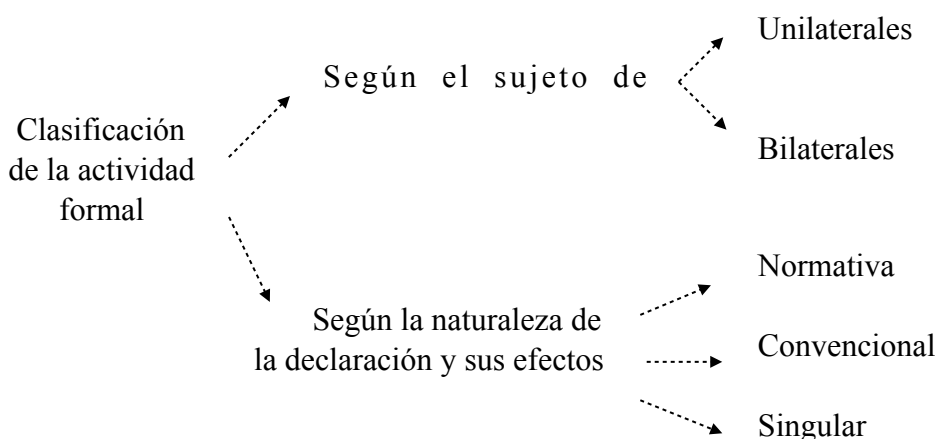
Como sabemos, toda actividad de la Administración presupone el ejercicio de un poder público que le ha sido previamente conferido a ésta por el ordenamiento

jurídico mediante la técnica jurídica de la potestad. Esta actividad la hemos clasificado en dos tipos diferentes: actividad formal (o jurídica) y actividad material (o técnica).

Cuando nos referimos a la actividad formal, incluimos toda aquella actividad de la Administración tendente a la producción de efectos jurídicos. Son las decisiones, o declaraciones de voluntad, conocimiento o juicio, productoras de un efecto jurídico directo, esto es, del nacimiento, modificación o extinción de un derecho o deber jurídico que afecta a los administrados.

Pueden distinguirse atendiendo a varias clasificaciones. Atendiendo al sujeto de derecho al que se refieran serán de dos tipos: unilaterales o bilaterales y, a su vez, se subdividen en individuales o generales para el caso de los actos unilaterales. Por contra, si el criterio que elegimos para su clasificación es la naturaleza de la declaración y a los efectos jurídicos de la actividad declarativa²⁹⁰, se clasifican como: normativa, en la que se incluyen todas las declaraciones unilaterales de voluntad cuyo fin sea la creación normativa de carácter novedoso que resulten de la potestad reglamentaria; convencional, que contrariando su nomenclatura no es la más habitual, se produce en virtud de la emisión de un acto de la Administración Pública junto con otros sujetos de Derecho (también públicos o privados) a fin de conseguir un determinado efecto jurídico; y, en último lugar, la singular, que es la más usual de entre las tres, y consiste en la emisión de declaraciones de la Administración en el ejercicio de cualquier potestad diferente a la reglamentaria en orden a conseguir situaciones singulares.

Esquemáticamente sería:



²⁹⁰ Vid. GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración...*, op. cit., edición 2001, p. 77.

En cambio, la actividad jurídica no es suficiente para hacer efectiva la realidad pretendida que las normas y reglamentos contienen, esto es, conseguir los fines y objetivos para los administrados que éstos regulan. Su ejecución y realización efectiva requiere de la Administración Pública, sus órganos o agentes administrativos una actividad técnica o material, pues de lo contrario, quedaría exclusivamente en el plano de las intenciones. Estamos hablando de la aplicación de las previsiones normativas a través de actos administrativos de inicio, conservación y mantenimiento que se satisfacen mediante cada una de las actividades administrativas encomendadas antes vistas.

Aunque usualmente la actividad jurídica de la Administración Pública lleva aparejada la actividad material (una acompaña a la otra²⁹¹), no siempre es o tiene por qué ser así.

Esta actividad material de la Administración Pública supone una doble vertiente: por un lado, la facultad en sí misma considerada, de emitir un acto administrativo, y por otra parte, la facultad de producirlo físicamente únicamente en casos deseados y previstos en la norma²⁹², y ello, claro está, siempre que sea la Administración la encargada de efectuarlos (le es imputable) y no a otros entes de Derecho, como se ha visto, pues este presupuesto es fundamental para determinar en qué supuestos una omisión de actividad material es o no constitutiva de inactividad de la Administración.

Una vez examinadas las conductas cuya omisión pueden ocasionar una inactividad de la Administración Pública, o sus agentes u órganos administrativos, hemos de distinguir si la misma se corresponde con una actuación externa de éstos órganos para con los administrados, o si por contra, la no actuación material o jurídica es de tipo interno, es decir, que sus actos y consecuencias se agotan en el seno de la propia Administración, ya que la repercusión de la eventual omisión respecto a los administrados beneficiados del servicio no es idéntica. No merece la misma

²⁹¹ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo, ... op. cit.*, p. 780.

²⁹² Cosa distinta sería entender que la desviación de poder hace acto de presencia por motivos de incompetencia, en cuanto a la implicación que ello supondría, pero no es el objeto de nuestro estudio. Por contra, sí puede verse en la obra del profesor (*vid.*) MARTÍNEZ USEROS, E., “Desviación de poder”, *Revista Anales de Derecho*, vol. XIV, números 1 y 2, Ed. Universidad de Murcia, Murcia, 1956.

evaluación jurídica una omisión que consista en no prestar un servicio público debido, que no habilitar más personal para conseguir una prestación más eficaz o eficiente del mismo.

En la naturaleza de ambas formas de actividad de la Administración Pública, que son la fuente de la inactividad material o jurídica, observamos que existe un elemento subjetivo (de derecho subjetivo) que podemos llegar a definirlo como el poder o facultad a la Administración, sus agentes u órganos administrativos, que le permite no realizar determinados actos o no exigir a otros sujetos de Derecho con los que participa una conducta de hacer o no hacer algo, o bien de abstención y no impedimento en su no actuación.

De esa definición se pueden extraer los elementos que determinan su contenido: hay un elemento externo (la actividad de la que procede, material o jurídica) y dos elementos internos (el ejercicio del derecho subjetivo, es decir, el poder de decisión de su conducta y, la propia pretensión, que faculta a la Administración para hacer o para exigir a otros determinada conducta). El ejercicio del derecho, esto es, el permanecer pasiva, es la finalidad básica de todo derecho subjetivo y por medio de él, la Administración puede usarlo.

Sin embargo, el ejercicio del derecho a no actuar no debe confundirse con la condición de renunciable o no del mismo en cualquier instante, ni con la impunidad de dicha actuación como sabemos.

Así las cosas, en la medida en que la inactividad administrativa guarda estrecha relación con la voluntariedad o subjetividad de su comportamiento, nos permite extraer una primera conclusión: la ponderación de ilegalidad en los diferentes tipos de inactividad material o jurídica de la Administración se debe al carácter subjetivo de la misma.

En el caso de un no actuar jurídico o formal de la Administración Pública siempre se guarda el mismo grado de repulsa del ordenamiento jurídico con independencia del contenido de la regulación no efectuada o de la clase (tipo) que fuese. No obstante, no hay que confundir la consecuencia con el origen de esta inactividad formal, pues no es el mismo. En efecto, la ausencia de actividad formal no siempre proviene de la decisión voluntaria de contravenir el mandato legal o una decisión discrecional de no actuar, sino que puede provenir también de otras fuentes como son un simple retraso, la falta de medios, la precariedad de los órganos actuantes,...

Mientras que, en el caso de un no actuar material de la Administración Pública, sus agentes u órganos administrativos, será tanto más grave dependiendo de si éste nace como consecuencia de una actuación jurídica previa (si era exigida por la norma cualquiera que fuesen las razones la misma) que atañe a la esfera externa (requiere de una actuación material, física o intelectual para la prestación de un servicio o la realización de una función en atención a los objetivos y la satisfacción de los intereses públicos generales o particulares), que si por el contrario, la inactividad material no responde a una actividad jurídica exigida previamente por el ordenamiento jurídico y, además, sólo despliega sus efectos nocivos en la esfera de la propia Administración²⁹³.

Por tanto, son múltiples los resultados dependiendo de las combinaciones de la inactividad material administrativa pero, en todo caso, ahora quedan excluidas todas aquellas omisiones de actividad administrativa que respondían a decisiones discrecionales de la Administración actuante que surgían ante la falta de regulación normativa²⁹⁴.

5º La posibilidad de atender o cumplir los deberes legales que se han expuesto anteriormente.

En efecto, puede que pese a existir una voluntariedad administrativa favorable, el desarrollo de la actividad resulte imposible de conseguir por razones de incapacidad material de ejecutarla o imposibilidad técnica para su realización o,

²⁹³ Es el caso de las ineficientes gestiones de recursos públicos (materiales o de capital humano) por inactividad de la Administración Pública encargada. En dichos supuestos puede que incluso bastando para cubrir las necesidades actuales de los administrados, su suministro futuro se haya visto condicionado pero que su consecuencia es que ni siquiera se produzcan situaciones de inactividad, sino otro tipo de responsabilidades. La falta de diligencia, eficacia, eficiencia u organización adecuada puede parecer que responde a un supuesto de inactividad, pero no lo es, no debe confundirse. Puede ser un factor que evidencia la inactividad de la Administración Pública, pero no inactividad material en sentido estricto. En último apartado de este capítulo analizaremos algunas consideraciones en torno a la inactividad administrativa en relación con la gestión administrativa y los principios rectores de su actividad.

²⁹⁴ *Vid.* NIETO GARCÍA, A., “La inactividad de la Administración”, *Ponències del Seminari de Dret Local... op cit.*, p. 204. Recordemos que lo que decía a este respecto: “*Cuando la inactividad no supone una infracción del Ordenamiento jurídico o resulta tolerada por éste, ningún remedio hay contra ella y es jurídicamente irrelevante.*”

incluso, su no producción responda a la voluntad caprichosa del funcionario público al cargo del organismo actuante²⁹⁵.

Estamos frente a aquellos supuestos de inactividad material (habitualmente) de la Administración Pública que entran en conflicto con los intereses particulares y el ordenamiento jurídico por causas no imputables a los órganos y agentes administrativos en quien recae el deber formal de llevarla a cabo. En estos supuestos, se requiere, por ello, la previa constatación y declaración de la posibilidad de cumplimiento de ciertos requisitos de forma y fondo cuya concurrencia asegura la legitimidad de la acción administrativa y permite la resolución del conflicto de interés en los términos legales. En ausencia de este trámite la actividad material de la Administración sería ilegítima del mismo modo que lo sería la inactividad administrativa, pues se convertiría en una vía de hecho frente a la que el particular afectado podría obtener de la jurisdicción civil los interdictos necesarios para conservar su estado posesorio que, en ausencia de título formal, no puede alterar la Administración²⁹⁶.

En otras palabras, es preciso que corroboremos en cada caso de inactividad (cual función de control jurisdiccional se tratase) que se pueden cumplir las formas establecidas para la correcta producción y exteriorización de la voluntad administrativa, lo que implica que el acto material se puede producir por la Administración actuante, es decir, que tiene los mecanismos y recursos precisos para tal tarea, va a ser válido en Derecho y no adolecerá de vicios invalidantes por no tenerlos.

Conviene hacer una precisión en este momento no hecha antes por la doctrina, y es que, no debemos confundir la posibilidad de efectuar los actos por parte de la Administración Pública, con los “actos de contenido imposible” de la misma, establecidos con carácter general como supuesto de nulidad absoluta en el artículo

²⁹⁵ Puede que la inactividad material de la Administración Pública responda a la voluntad de la persona titular del órgano actuante. Dicho de otro modo, al comportamiento personal del funcionario al cargo del asunto. En estos casos concebimos que no existe inactividad de la Administración Pública, sino de quienes desempeñan los cargos, siendo tratadas las consecuencias de este no actuar, es decir, su responsabilidad personal, disciplinaria, penal y civil, en el (*vid. infra.*) capítulo IV del presente trabajo de investigación.

²⁹⁶ *Vid.* GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración...*, *op. cit.*, edición 2011, p. 82.

62.1.c) de la Ley 30/1992²⁹⁷. No es lo mismo, y ello, aunque la imposibilidad de los actos administrativos puede ser física o jurídica (también ideal²⁹⁸).

La imposibilidad física de un acto administrativo tiene lugar cuando resulta absolutamente inadecuado a la realidad material sobre la que recae, como ocurre si el acto se refiere a un sujeto o a un objeto inexistente, por ejemplo, pero no es a este tipo

²⁹⁷ En este sentido, cabe traer a colación la doctrina del Consejo de Estado sobre la naturaleza de este motivo de nulidad, quien señaló lo siguiente: “(...) el Dictamen del Consejo de Estado 246/2007, de 15 de marzo –que se remite al Dictamen nº 1.531/1996, de 30 de mayo– señala lo siguiente: “La revisión de oficio, sobre todo si es por causa de nulidad de pleno derecho, es una medida tan drástica e implica una potestad tan exorbitante que debe aplicarse con mucho tiento. Así lo viene advirtiendo este Consejo, con apelación a la jurisprudencia, en numerosos dictámenes (como el 42.107, de 23 de marzo de 1979; el 297/93, de 22 de julio, o el 1.387/94, de 21 de septiembre) (...). Este rigor, que no admite interpretaciones extensivas ni aplicación a supuestos de hecho dudosos, es más exigible si cabe cuando –como ocurre en el presente caso– se invoca como causa de nulidad del acto su contenido imposible, por la razón que se expone en el Dictamen 45.742, de 7 de junio de 1984, donde se dice: “El Consejo de Estado se ha mostrado cauteloso a la hora de apreciar la causa de nulidad consistente en el contenido imposible de los actos administrativos, tratando de evitar en concreto que a través de tal causa se canalice todo supuesto de ilegalidad o prohibición”.”

Así pues, la imposibilidad del contenido apunta más al aspecto material que al legal. Es imposible lo que materialmente no se puede realizar, bien sea porque va contra las leyes físicas o bien porque parte de un supuesto de hecho irreal o inexistente. En esta línea, viene sosteniendo el Consejo de Estado, sin pretender agotar todas las modalidades, que es acto de contenido imposible el que no puede llevarse a cabo por oposición a las leyes físicas (Dictamen nº 51.772, de 7 de abril de 1988) o aquel que carece de los presupuestos básicos indispensables (Dictamen nº 50.710, de 1 de octubre de 1987). Y, en consecuencia, ha calificado de acto de contenido imposible la adjudicación de un contrato a una persona ya fallecida (Dictamen nº 45.193, de 28 de abril de 1983) o el nombramiento de un funcionario para un puesto de trabajo inexistente (Dictamen nº 1.705/94, de 29 de septiembre) o el contrato de permuta cuando una de las partes no es propietaria del bien que ha de entregar (Dictamen nº 53.403, de 29 de junio de 1989).

Es preciso apuntar que esta regulación se verá alterada con la entrada en vigor en fecha 2 de octubre de 2016, de la nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Será el título III, de los actos administrativos, se estructura en tres capítulos y se centra en la regulación de los requisitos de los actos administrativos, su eficacia y las reglas sobre nulidad y anulabilidad, manteniendo en su gran mayoría las reglas generales ya establecidas por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

²⁹⁸ Los actos de contenido imposible de tipo ideal surgen cuando la estructura lógica del acto está defectuosamente conformada al existir dentro de la misma, elementos contradictorios y la jurídica cuando el acto contradice de manera clara y terminante el ordenamiento jurídico por faltar los presupuestos del propio acto. *Vid.* GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración...*, *op. cit.*, edición 2011, p. 83.

de imposibilidad a la que nos referimos para determinar si existe o no inactividad material de la Administración Pública, sino que nos referimos a la imposibilidad pragmática o utilitaria con la que cuenta para llevar a cabo el acto administrativo. Y es que, evidentemente, como reza el aforismo latino “*impossibilium nulla obligatio*”²⁹⁹, o lo que es lo mismo, el principio jurídico que dice “*A lo imposible, nadie está obligado*”, pues ello excluye de toda omisión administrativa la ilegalidad y antijuridicidad.

Aún cuando esto último relativiza el concepto de inactividad que venimos analizando, no debe ser señalado como parte intrínseca de él, sino precisamente como condicionantes a los que el Sistema Público debe buscarles solución, logrando minorar dentro de su actividad misma, aquellas causas que puedan hacer imposible la ejecución material de las normas, logrando que exista un mayor equilibrio entre el espíritu del legislador, la norma emitida y su plena ejecución³⁰⁰.

De la definición expuesta, se percibe, por tanto, que el concepto de inactividad administrativa que hemos ofrecido se encuentra vinculado a la apreciación de varios rasgos característicos o condiciones cuya aceptación y conocimiento pormenorizado, no pueden hacerse sin el estudio conjunto de su naturaleza que desarrollaremos a continuación.

III. Naturaleza.

De cuatro formas distintas podemos observar la naturaleza de la inactividad administrativa, que son:

A. Pasividad.

²⁹⁹ Aforismo jurídico, debido al jurisconsulto Juvencio Celso (siglo I a.C.) y que ha pasado a proverbio vulgar, sinónimo del que dice: *Ad impossibile nemo tenetur* (A lo imposible nadie está obligado).

³⁰⁰ *Vid.* MORA ESPINOZA, A. E., *El control jurisdiccional contra la inactividad material de la Administración Pública*, memoria de tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1998, pp. 27 y 28.

Fue el profesor NIETO GARCÍA el pionero en este campo cuando en 1962 se aproximó a través del concepto de inactividad administrativa a la idea ordinaria de su naturaleza misma que venimos estudiando, la *pasividad* o *no hacer* (subdividiéndola en dos clases: material e inmaterial). Dispuso que la inactividad administrativa en general responde a “*una pasividad, un no hacer de la Administración en el marco de sus competencias ordinarias*”³⁰¹.

Esta idea de omisión se refiere a la vía de hecho mediante la cual, la Administración Pública con su no actuación, representa una agresión para los derechos y/o los intereses de los particulares. Esto es, la falta de una actuación (de carácter normalmente material) de la Administración compromete sin causa legal alguna los intereses subjetivos cuya garantía y protección tenía encomendados.

Noción sobre su naturaleza que si bien, parece que cubre por completo la inmediata referencia que nos ha asaltado en el pensamiento todo este tiempo en cuanto a qué es la carencia de actividad administrativa, sin embargo, nos resulta pobre al objeto de cubrir todo su verdadero sentido. Por ello, nos permitimos completarlo con la reseña <<es una pasividad de la Administración Pública en el marco de sus competencias ordinarias “*de deber hacer*”>>, pues en ocasiones, como ya sabemos, que la Administración no actúe es, precisamente, el comportamiento legalmente exigido (finalmente producido o no).

O lo que es lo mismo, esta nota característica de su naturaleza sólo refleja un comportamiento para la Administración Pública de no actuar cuando sí que hubiese debido hacerlo, ya sea a solicitud del interesado (o de un tercero), es decir, a instancia de parte, o porque debiera hacerlo *motu proprio* la Administración al encontrarse legalmente previsto, esto es, que se hiciese de oficio. Pero, por el contrario, nada implica una pasividad de la Administración cuando no se ha previsto que deba intervenir, salvo que, de las circunstancias concurrentes en un caso

³⁰¹ *Vid.* NIETO GARCÍA, A., “La inactividad de la Administración y el recurso contencioso-administrativo”... *op. cit.* p. 80. Idea que fue desarrollada posteriormente por el profesor ALLI ARANGUREN, J—C., *Conferencia en el Instituto Navarro de Administración Pública*, Pamplona, 20 de junio de 2006, inspirado en la obra de SANTIAGO TAWIL, G., *Administración y Justicia. Alcance del control judicial de la actividad administrativa*, vol. I, Ed. Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1993, p. 286. Se refiere a la inactividad material como aquella que se traduce en el incumplimiento por parte de la Administración Pública de sus competencias ordinarias, en la pasividad de los entes administrativos para ejecutar o llevar a su debido cumplimiento los objetivos que le son propios. Fuente: www.navarra.es/NR/rdonlyres/CD8161CB-1929.../PonenciadeJuanCruzAlli.doc.

particular se desprenda que hubiese sido conveniente que lo hubiese hecho para la consecución de los objetivos generales, pues en ese caso la discrecionalidad en su decisión de permanecer inactiva no se ampara por la falta de regulación de un comportamiento.

Sólo será terreno de tutela, decisión y reparación por parte de los órganos jurisdiccionales de control la primera de las circunstancias de pasividad administrativa.

Como completaría posteriormente el profesor GÓMEZ PUENTE³⁰², sólo en situaciones como éstas, la extensión de la noción de vía de hecho a la omisión de una actividad administrativa, propiciaría y justificaría la intervención judicial para la adopción de medidas positivas, de acción, que mantuviesen la situación perseguida o el estado posesorio (o de disfrute, añadiríamos nosotros) sin apariencia de buen Derecho³⁰³, pues de lo contrario se está negando o poniendo en peligro para los administrados la satisfacción de sus intereses.

³⁰² *Vid.* GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración... op. cit.*, p. 112. Matiza este autor que el recurso a la nación francesa de la vía de hecho no tendría interés ni justificación en estos casos si nuestra legislación procesal contemplase medidas cautelares eficientes frente a la inactividad administrativa. En efecto, en Francia, hubo muchos administrados que cansados de esperar la ejecución de una sentencia contra la Administración Pública que les favorecía, se dirigieron contra el juez civil en un proceso de urgencia solicitando la práctica de cuantas medidas cautelares fuesen necesarias para asegurar los efectos del otro proceso principal previo, para con ello lograr una orden directa con otra la Administración; orden que algunos jueces sí que otorgaron amarándose en la extensión el concepto de vía de hecho a ella conducta administrativa omisiva. *Vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E., *Hacia una nueva justicia administrativa*, Ed. Civitas, Madrid, 1991, p. 209.

Acerca de la relación entre la noción de vía de hecho y las medidas cautelares en el proceso administrativo y la necesidad de adecuar éstas a las nuevas condiciones de la realidad jurídico-pública, este mismo autor cita otras obras a las que nos remitimos también:

- *Vid.* GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S. J., *La vía de hecho administrativa*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994.
- *Vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E., *La batalla por las medidas cautelares*, Ed. Civitas, Madrid, 1992.

³⁰³ Cuya expresión latina equivalente es “*fumus mali iridis*”.

Obviamente estamos hablando de medidas cautelares tomadas en el seno de los procedimientos administrativos³⁰⁴ e, incluso, en la posterior vía tras haber agotado ésta con su reclamación³⁰⁵, es decir, en la jurisdicción contencioso-administrativa y, siempre a solicitud de los interesados/administrados frente a la inactividad de la Administración que hubiere ocasionado un perjuicio o la no consecución de sus intereses, o también, frente a las posteriores omisiones que ésta llevase a cabo una vez recurrido (motivada en el deber de preservarlos).

Dichas medidas cautelares en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, sólo se encuentran contempladas en sentido unidireccional de la Administración Tributaria frente al contribuyente en el artículo 81 de la LGT 58/2003 (que ha visto incrementada su redacción tras la Ley 34/2015).

B. Desviación de poder.

³⁰⁴ Y no con anterioridad al procedimiento al que se refieran. Es más, el procedimiento en cuestión debería comenzar con su tramitación, a fin de que la Administración Tributaria actuante pueda realizar una estimación de la deuda objeto de regularización cuya cuantía debería incorporar, previsiblemente, la adopción de la medida cautelar. *Vid.* LUQUE MATEO, M. A., *Las medidas cautelares tributarias*, Ed. Atelier Libros, Barcelona, 2010, pp. 83 y ss.

No obstante, el artículo 146 de la LGT, sobre las medidas cautelares en el procedimiento de inspección, no establece el momento idóneo para su adopción, aunque si parece presumir el inicio de este procedimiento cuando la normativa reglamentaria concreta la medida cautelar se ha de documentar en una diligencia.

Así mismo, el artículo 45 de la LGT permite la adopción de la medida cautelar, en relación con la declaración de responsabilidad tributaria, antes del nombramiento si fuese necesario para el éxito del procedimiento.

³⁰⁵ En relación con la suspensión, el artículo 40.1 del RGRVA exige que la solicitud de la medida cautelar se realice en el mismo momento de la impugnación o con posterioridad a la misma, pero nunca desvinculada de un recurso o la reclamación. Esta cuestión es de gran relevancia práctica, pues obliga al contribuyente a no agotar el plazo máximo para la interposición con el fin de impedir que la Administración Tributaria proceda al embargo ejecutivo con anterioridad a la solicitud de suspensión, lo que plantea la duda acerca de la posibilidad de adoptar las llamadas “medidas cautelares provisionalísimas” (*Vid.* STJUE de 15 de mayo de 2003).

La inactividad también ha sido considerada desde otra perspectiva que la define, la *desviación de poder*³⁰⁶. Desde este punto de vista, es el resultado de un vicio existente en un procedimiento en el que se produce el ejercicio de una potestad administrativa o en el propio acto administrativo³⁰⁷. En efecto, de entre las funciones constitucionalmente delegadas a la función Administrativa, se encuentra el sometimiento a los fines que la justifican, por lo que, no cabe duda de que por medio de su inactividad, se está causando su quebranto. Supone dejar sin contenido un derecho a causa de la no actuación administrativa y constituye un abuso de poder de la Administración Pública actuante.

La configuración de la desviación de poder como vicio de los actos administrativos aparece recogida y consagrada en los artículos 63.1 de la LRJPAC de 1992³⁰⁸ y en la LRJCA, de 13 de julio 1998, cuyo artículo 70 entiende por desviación de poder “*el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico*”.

Y es que, la consecución por la Administración (en nuestro caso, piénsese en la Administración Tributaria) de un fin no pretendido por la norma que la habilita en sus poderes y facultades de actuación, tiene una doble vertiente, una activa, de hacer (voluntaria o involuntariamente) una conducta distinta a la que se encuentra reglamentariamente establecida, pero también, se da ésta desde una vertiente pasiva, esto es, la obtención de un resultado no pretendido, le beneficie o no, mediante la quietud administrativa. Por tanto, nada impide que la inactividad la podamos entender como el ejercicio de las potestades administrativas para fines distintos de los establecidos por el ordenamiento jurídico en aquellos casos en los que, se establezca una obligación específica de actuación positiva de ésta, es decir, de hacer, que reúna todos los requisitos vistos en el apartado anterior y, cuyo incumplimiento no permite

³⁰⁶ Desviación de poder, dice HAURIOU es “*el hecho de una autoridad administrativa que realizando un acto de su competencia con observancia de las normas prescritas y no incurriendo en violación formal de Ley, usa de su poder con fines y por motivos distintos de aquellos en vista de los cuales le fue conferido tal poder; es decir, distintos del bien del servicio*”. Vid. HAUBIOU, M., *Précis de Droit Administratif... op. cit.*, p. 455.

³⁰⁷ Ya visto en MARTÍNEZ USEROS, E., “Desviación de poder”... *op. cit.*

³⁰⁸ Con la entrada en vigor en fecha 2 de octubre de 2016, de la nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, esta previsión se regulará como un supuesto de anulabilidad del artículo 48.1: “*Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.*”

lograr el interés público pretendido por causa de la inactividad imputable a la Administración actuante³⁰⁹.

En pocas palabras, la desviación de poder constituye el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico³¹⁰.

Obsérvese que la desviación de poder está construida en nuestro ordenamiento jurídico, para la generalidad de las ramas del Derecho, sobre el pilar de la existencia ineludible de una potestad administrativa activa, es decir, que ésta se halle materializada en un acto administrativo, y no sobre la ausencia de ésta, lo que

³⁰⁹ *Vid.* CHINCHILLA MARÍN, C., *La desviación de poder...*, *op. cit.*, p. 58 a 67. También resulta interesante destacar de esta obra la acertada crítica que efectúa sobre el papel o la consideración secundaria que ha venido teniendo siempre esta figura para los Tribunales de Justicia, *vid. supra.* pp. 39 y 120.

³¹⁰ *Vid.* MENÉNDEZ PÉREZ, S., “El principio de eficacia de la función administrativa. Virtualidad Práctica: estudio jurisprudencial”, *Cuadernos de Derecho Judicial (eficacia, discrecionalidad y control judicial en el ámbito administrativo)*, VV.AA., Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994, p. 36.

dificulta enormemente su control en circunstancias de omisión de dicha actuación administrativa³¹¹.

De tal consideración, sólo podríamos admitir que la inactividad administrativa es contraria a Derecho³¹², cuando, exclusivamente, por razones de

³¹¹ Vid. SORIANO GARCÍA, J. E., “Hacia el control de la desviación de poder por omisión”, *REDA*, números 40 y 41, enero - marzo, 1984, pp. 189 a 191. En la misma línea sobre este tema también (vid.) CHINCHILLA MARÍN, C., *La desviación de poder...*, op. cit., p. 43.

Y la jurisprudencia del TS, en sentencias:

- De fecha 10 de mayo de 1983 (referencia westlaw nº RJ 1983/2.539): “*Que la desviación de poder no precisa, dentro del apartamiento de los fines prescritos por el Ordenamiento Jurídico, acordados con los principios de la institución de que se trate, que los fines perseguidos sean espúreos en el sentido de dirigirse contra determinadas personas, en este caso funcionarios locales, o que se utilicen en beneficio de los agentes administrativos autores de los actos administrativos a los que tal vicio se achaca, es decir, no se requiere la concurrencia de móviles subjetivos, sino que basta, como la doctrina ha destacado, con que se distorsione el fin concreto de interés general que la norma marca a la Administración actuante, tratando de lograrse otro diverso, por plausible que éste sea*”.
- Y, de fecha 1 de octubre de 1982 (referencia westlaw nº RJ 1982/5.835): “*Que la desviación de poder aparece determinada en el art. 83 de la Ley jurisdiccional como «el ejercicio de las potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico», precepto reiteradamente interpretado por el T. S. -entre otras, en SS. de 8 octubre 1970 (RJ 1970/4012) y 1 julio 1971 (RJ 1971/3272)- en el sentido de que supone la existencia de un acto ajustado a la legalidad extrínseca, pero que no responde en su motivación interior a la finalidad de la actuación administrativa, encaminada a la promoción del interés público y sujeta a ineludibles imperativos de moralidad; y teniendo en cuenta que la Administración ejerce sus potestades con arreglo a Derecho, es imprescindible que la persona que alega que el Organismo administrativo se apartó del cauce jurídico que estaba obligado a seguir, debe demostrar la concurrencia de los supuestos de hecho a que tal precepto hace referencia, no siendo suficiente oponer a dicha presunción meras conjeturas o sospechas, sino que habrán de proporcionarse en el recurso los datos necesarios para crear en el Tribunal la convicción moral de que, aún cuando la Administración se haya acomodado exteriormente en su actuación a la legalidad formal, sin embargo el fin perseguido por el acto impugnado se aparta del interés público (...)*”.

³¹² Vid. MARTÍNEZ USEROS, E., “Desviación de poder” ..., op. cit., p. 34 y ss. En esta obra consideramos que el autor distingue acertadamente entre las figuras de la desviación de poder y exceso de poder en cuanto a la intención del administrador, en cuanto a que estos últimos actos rebasan los límites intrínsecos de la ley y constituyen una violación espiritual de la misma. De igual forma, pese a que distingue también entre desviación de poder e ilegalidad, pues la diferencia radica que la Administración utilice las facultades que realmente le pertenecen o que no le correspondan, considera que la ambas esferas han de representarse de forma conjunta, pues la desviación implica ilegalidad.

oportunidad y conveniencia, existe un mandato legal de hacer que, sin embargo, nunca llegara a producirse por la Administración Pública responsable al no realizar actuación alguna, y ello, sea o no intencionado (querido o pretendido, que es perfectamente posible), y le sea o no beneficiosa para ella (que también es probable). La inactividad administrativa en este sentido, se caracteriza en mayor medida por la incorrección de las ausentes intenciones que debieron guiar la conducta de la Administración actuante, más que por las meras prescripciones que se consideran propiamente ilegales que no se han realizado, ya que el control de esta omisión de actividad administrativa no siempre puede ejercitarse sobre la base de la falsa o incorrecta aplicación de la normativa existente, pues en otros casos, o bien no está previsto legal o normativamente actuación alguna, o bien la actuación puede ser discrecional³¹³.

Esta tendencia no es nueva, sino que responde a una larga tradición doctrinal y jurisprudencial siempre restrictiva en sentido contrario, que no concebía la existencia de la desviación de poder de la Administración desde una perspectiva pasiva (de no hacer) que, afortunadamente, ha ido matizándose en el tiempo por los Tribunales, como veremos³¹⁴.

Así fue la situación durante largo tiempo en España, mientras que en el Derecho Comunitario se reconocía expresamente la modalidad omisiva de desviación de poder en relación con la potestad administrativa, por contra, en nuestro ámbito nacional no era así, pues únicamente se regulaba la desviación de poder desde el punto de vista del acto administrativo, es decir, sólo se concebía formalmente ésta desde una posición activa³¹⁵.

³¹³ Posteriormente, en el apartado de este trabajo dedicado a la “*La Indiferente Inactividad de la Administración Tributaria*.”, analizaremos las consecuencias, o la falta de ellas, en los casos en los que no existe previsión legal alguna que exija una actuación administrativa y la Administración Tributaria cuenta con amplio margen de actuación, mejor dicho, con un amplio margen de no actuación.

³¹⁴ Ha sido la jurisprudencia la que ha disminuido el ámbito de esa potestad discrecional administrativa, limitando la efectividad de ese poder de apreciación libre de las autoridades y agentes que actúan en nombre de la Administración.

³¹⁵ Para ampliar la información a este respecto *vid.* SÁNCHEZ ISAC, J., *La desviación de poder en los derechos francés, italiano y español*, Ed. Institutos de estudios de Administración Local, Madrid, 1973, p. 27.

Antes de la consagración de la doctrina de la desviación de poder, el acto discrecional omisivo podía ser impugnado por los administrados por incompetencia o vicio de forma; pero cuando no incurría en ninguna de estos dos defectos se estimaba inimpugnabile, cualquiera que fuera su objeto o efectos. En este estado de cosas, se podía muy justamente decir que el poder discrecional de la Administración producía actos de libre apreciación.

En efecto, el criterio del TS ha ido evolucionando desde la primera sus sentencias que hemos podido conocer a este respecto, que data de fecha 9 de mayo de 1966³¹⁶, cuya posición fue la negativa a admitir que la desviación de poder de la Administración Pública actuante constituyese inactividad por silencio administrativo³¹⁷.

En estos mismos términos se produjo también la STS de 9 de marzo de 1967³¹⁸ en la que, aunque también desestimó el recurso formulado contra la no producción de un reglamento que el Estado Español estaba supuestamente obligado a emitir (según la parte recurrente del litigio), sí que parecía admitir ese Tribunal que los actos presuntos podían incurrir en desviación de poder y, con ello, se denotaba el primer paso para considerar que cierta conducta “*debida*” o “*a cuenta*” de la Administración Pública no realizada, constituía “*una conducta administrativa irregular*” susceptible de ser reparada.

Sin definir o delimitar inactividad administrativa como un concepto autónomo, el avance se concentraba en que, al menos, ya se concebían los presupuestos que la ocasionaban de forma separada de la idea de silencio administrativo.

³¹⁶ Referencia westlaw nº RJ 1966/2.500.

³¹⁷ Recuérdese que hemos visto como, silencio administrativo e inactividad eran tradicionalmente considerados términos sinonímicos y, no sería hasta la expansión de la obra del profesor NIETO GARCÍA cuando lentamente se fueran separando.

³¹⁸ Referencia westlaw nº RJ 1967/1.754.

Frente a estas decisiones jurisprudenciales, y desde que se dictaron las sentencias del TS de fechas 5 de octubre de 1983³¹⁹ y 3 de febrero de 1984³²⁰, ambas en relación con la comisión de desviación de poder en relación con la provisión de puestos de trabajo en la Administración Pública, comenzó el verdadero cambio de tendencia. Es entonces cuando se consagra por los órganos jurisdiccionales el criterio condenatorio de la omisión del deber de hacer de la Administración Pública actuante como una manifestación de la desviación de poder.

Dicha tendencia continuó en años venideros en otras sentencias del TS, de fechas 27 de septiembre de 1985³²¹ y 28 de abril de 1988³²², hasta que con la llegada de la sentencia de 5 de noviembre de 1990³²³, nuevamente, todo cambió, pues en ella se descarta expresamente la desviación de poder para casos de inactividad administrativa, es más, parecía incluso justificar todas aquellas postergaciones en la

³¹⁹ Referencia westlaw RJ nº 1983/4829. En ella, el TS entiende, y castiga, que la demora o retraso en la toma de decisión por parte la Administración en relación a la provisión de un puesto que fue solicitado por un funcionario, obedecía, no a razones organizativas de reestructuración de personal y servicios, sino que la intención era excluirlo de un beneficio relacionado con la jubilación voluntaria anticipada.

³²⁰ Referencia westlaw nº RJ 1984/613. Esta sentencia fue comentada por SORIANO GARCÍA, J. E., “Hacia el control de la desviación de poder por omisión... *op. cit.*, pp. 190 y 191, en ella se destacaba que el TS castigase el comportamiento de la Administración Pública, quién al no pronunciarse sobre la solicitud de un funcionario interino para efectuar unas pruebas que se encontraban previstas en una normativa y, si las superaba, alcanzar la condición de funcionario de carrera, con esa omisión, impidió tal opción y, a mayor abundamiento, poco después despidió a este funcionario y convocó el mismo puesto como plaza en propiedad, “*confirmándose así el arbitrio proceder de la Administración*”.

³²¹ Referencia westlaw nº RJ 1985/4.794, que aprecia la desviación de poder ante la falta de constitución de una comisión evaluado en un concurso selectivo y la demora de la Administración en resolver la solicitud.

³²² Referencia westlaw nº RJ 1988/3.433, que aunque fue en sentido desestimatorio por no haberse acreditado suficientemente la pasividad de la Administración y su relación con el fin pretendido (distinto al de si hubiera actuado), deja entre ver que en caso contrario habría admitido su existencia.

³²³ Referencia westlaw nº RJ 1990/8.740. En concreto, el criterio de la Sala para consentir la pasividad de la Administración fue que “*Este Tribunal no puede compartir esta opinión que pone de manifiesto un desconocimiento absoluto del funcionamiento diario de los órganos colegiados. «Dejar sobre la mesa» un asunto puede revelar muchas cosas pero sobre todo prudencia y deseo de llegar a un consenso sobre una cuestión que, por lo mismo, conviene aplazar para continuar examinándole en un momento posterior.*”

actuación administrativa que respondiesen a aparentes razones de “prudencia administrativa” en detrimento de la ilegal discrecionalidad.

Afortunadamente, la tendencia de la Sala del TS sólo duró casi tres años, cambiando nuevamente con su sentencia de 2 de abril de 1993³²⁴, en la que sin género de dudas se entiende que existe desviación de poder ante una conducta pasiva (omisiva) de la Administración Pública en la convocatoria de un Pleno Extraordinario

³²⁴ Por su relevancia, merece ser citada. Referencia westlaw nº RJ 1993/2.755. “A tenor de las precedentes consideraciones podemos ahora afirmar, con referencia específica a este proceso, que el imprevisto suceso acaecido quince días antes de la fecha señalada para deliberación y votación de la moción de censura, (fallecimiento de uno de los concejales firmantes de la moción), requería que por parte de la Administración municipal, personificada en el Alcalde-Presidente y conforme el imperativo constitucional de servir con objetividad los intereses generales, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, se mostrase un comportamiento activo, finalísticamente dirigido a posibilitar el ejercicio del derecho de acceso al cargo y participación en las funciones inherentes al Concejal con derecho de sustitución, así como garantizar el regular funcionamiento del Pleno del Consistorio; y consecuentemente, agilizar los trámites dirigidos a dar estado legal de la vacante y de los presupuestos para su cobertura a la Junta Electoral Central, órgano competente para la expedición de la credencial; todo ello, sin perjuicio de las actuaciones promovidas en defensa de su propio interés por el candidato o por el grupo político correspondiente. Sin embargo, frente a esa conducta esperada -deducida de la normativa en vigor y de los principios que la inspiran-, adoptó, en todo momento, una actitud reticente y dilatoria; fingió desconocer la notoriedad -indiscutida por él mismo-, de la persona que estaba legalmente habilitada para la ocupación de la vacante, haciendo del trámite de obtención de la credencial argumento instrumentalizador de su designio obstruccionista, solamente removido en la víspera del Pleno por el requerimiento perentorio de la Junta Electoral Central ordenándole la inmediata remisión de la documentación necesaria para la expedición de la citada credencial. En definitiva, todo pone de manifiesto el sentido finalista de su actuación, marcada por el interés, puramente personal, de impedir el acceso al Pleno para ejercer sus derechos en la deliberación y votación de la moción de censura a la Concejala electa doña M.ª Luisa L. P., corroborada en última instancia negándole efectivamente el acceso al Pleno en el que iba a votarse la moción de censura, bajo pretexto de no figurar en el orden del día la prestación del acto de juramento o promesa previo, siendo así que la norma limitativa del artículo 83 ROF [RD 2568/1986 (RCL 1986/3812 y RCL 1987/76)] se refiere a la adopción de «acuerdos», concepto en ningún caso asimilable a dicho acto de juramento o promesa y teniendo en cuenta, además, que el precepto del art. 79 ROF dota al Alcalde de las suficientes facultades para que, inclusive desde su interpretación literalista de la norma primeramente citada, hubiera podido dar cobertura al derecho de la Concejala electa, en la línea jurisprudencial de hacer factible la interpretación más favorable para los derechos fundamentales. Exclusión, por otra parte, que habiendo sido determinante del rechazo en votación de la moción de censura, comportaba efectos de más trascendencia que los meramente dilatorios teniendo en cuenta que «ningún Concejal puede suscribir durante su mandato más de una moción de censura» (artículo 197.2 Ley 5/1985, LOREG).”

para debatir y votar una moción de censura contra un Alcalde en orden a permitir la sustitución de un concejal por otro por causa de fallecimiento, a fin de que ésta no se produjese y con ello la aludida moción no prosperase al quedar el grupo opositor en minoría.

A partir de ese instante, en adelante, fueron concluyentes todas las sentencias de este Tribunal, a destacar, entre otras, las de fechas 25 de mayo y 26 de octubre de 1999³²⁵, en las que, no sólo se expone con total claridad que “*La actividad administrativa tanto puede consistir en un hacer activo como en una deliberada pasividad, cuando concurre en el órgano administrativo competente una obligación específica de actuación positiva*”, sino que, además, se señalan algunas de las notas características de la desviación de poder como una conducta pasiva de la Administración³²⁶.

Como colorario de lo anterior podría parecer que siempre que se da la inactividad administrativa, sin más justificación, es un presupuesto suficiente para que entendamos que se da la naturaleza de la desviación de poder. De hecho, así lo habían entendido tradicionalmente algunos autores³²⁷. Pero no es así. Discrepamos de este razonamiento en tanto en cuanto la simple inactividad de la Administración Pública en aquellos casos que reúnan los requisitos antes vistos, no supone *per se* que

³²⁵ Referencias westlaw nº RJ 1999/5.620 y nº RJ 2000/1.391.

³²⁶ Vid. CHINCHILLA MARÍN, C., *La desviación de poder...*, op. cit., p. 46. Que es una posición muy similar a que le pudimos encontrar en la STS de fecha 9 de junio de 1992 (referencia westlaw nº RJ 1992/4.794) al decir que: “*La desviación de poder, a la que hacen referencia los artículos 106.1 de la Constitución, 40 y 48 de la Ley de Procedimiento Administrativo (RCL 1958/1258, 1469 1504; RCL 1959/585 y NDL 24708) y 6.1 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (RCL 1956/85 y NDL 22516), es definida por el artículos 83.3 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción como el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los establecidos por el ordenamiento jurídico, que ha matizado la jurisprudencia, declarando: A) Es necesario un acto aparentemente ajustado a la legalidad, pero que en el fondo persigue un fin distinto al interés público querido por el legislador. B) Se presume que la Administración ejerce sus potestades conforme a derecho. C) No puede exigirse, por razón de su propia naturaleza, una prueba plena sobre su existencia, ni tampoco fundarse en meras presunciones o conjeturas, siendo necesario acreditar la concurrencia de hechos o elementos suficientes para formar en el Tribunal la convicción de que la Administración acomodó su actuación a la legalidad pero con finalidad distinta de la pretendida por la norma aplicable.*”

³²⁷ Vid. TRUJILLO PEÑA, J., “La desviación de poder en relación con el recurso de apelación y el silencio administrativo”, *RAP*, nº 35, mayo - agosto, 1961, p. 163, en CHINCHILLA MARÍN, C., *La desviación de poder...*, op. cit., p. 47.

pueda concluirse que existe un abuso de poder. Para concluir que esta figura se da se requiere algo más. Así, entendemos que es indispensable que la intención de la pasividad sea alejarse del cumplimiento de los fines que tiene encomendados. Sólo en esos presupuestos, es decir, cuando tenemos una inactividad administrativa que cumple con los requisitos que se han expuesto y que además denota una clara intención de no satisfacer los objetivos de los administrados para los que fue investida de poder y potestades, es cuando nosotros entendemos que se da esta naturaleza de la desviación de poder.

Para la verificación de la inexistente materialización del derecho del administrado sin culpa de la inactividad de la Administración, deberá esta proporcionar a los órganos de control jurisdiccional cuantos documentos, datos e información en general sean precisos, a fin de justificar su inactividad y, con ello, llegar a determinar que no existió desviación de poder alguna sino una actuación amparada en la legalidad³²⁸.

C. Acción legal omisiva.

Una tercera consideración sobre la naturaleza de la inactividad administrativa surge como una posición intermedia entre de la pasividad y la desviación de poder, con las que guarda cierto paralelismo dogmático. Estamos hablando de aquellas omisiones que surgen como una vía de hecho de actuaciones administrativas omisivas que carecen de toda justificación legal y que no pueden tampoco ampararse en el ejercicio de una potestad o con una finalidad legalmente prevista. Se trata de presupuestos que nacen cuando la Administración Pública actuante en el ejercicio de una potestad administrativa genérica, para llevar a cabo una

³²⁸ A este respecto y en referencia al alejamiento del “actuar” administrativo a los fines que la justifican como forma para darse la desviación de poder, se refiere la sentencia del TS de fecha 27 de junio de 1990 (referencia westlaw RJ nº 1990/5.577), expresando lo siguiente: “Sabido es que la desviación de poder se ocurre cuando, tal y como acertadamente define el artículo 83.3 LUCA, se ejerciten potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico, fines que no es necesario que sean privados, de interés particular del agente o autoridad administrativa, sino que basta con que, aunque públicos, sean en todo caso diferentes de los considerados, expresa o tácitamente, por la norma habilitante de la potestad para otorgarla, de suerte que se produce una divergencia entre éstas y los realmente perseguidos; y también es sabido que tal irregularidad teleológica lleva implícito un importante problema, cual es el de su prueba, de todo punto necesaria y que pocas veces se logra de una manera directa.”

determinada actuación, lo hace con total descuido u omisión de las formas o el procedimiento legalmente establecido para el ejercicio de aquella, lo que representa una agresión para los derechos e intereses de los administrados³²⁹.

No estamos hablando de aquellas actuaciones llevadas a cabo por la Administración dentro de los márgenes discrecionales que le confiere cualquier potestad que le haya sido concedida, sino que las actuaciones constitutivas de esta vía de hecho son aquellas que entrañan en cierto modo inactividad de la Administración que las lleva a cabo respecto del procedimiento legalmente previsto al efecto. Es una naturaleza ilegal omisiva en la acción de la Administración, esto es, actúa desoyendo (omitiendo) las previsiones existentes para el ejercicio de una potestad determinada. La naturaleza de la inactividad de la Administración Pública en este caso viene determinada cuando permanece impasiva a las previsiones normativas que regulan su comportamiento.

D. La naturaleza privada de la inactividad.

Y, por último, en cuarto lugar, sin entrar en profusas consideraciones teóricas por no ser el tema de la presente investigación, son también pertenecientes a la naturaleza de la inactividad administrativa (por lo que también debe responder y responsabilizarse la Administración pudiendo ser fuente productora de perjuicios en

³²⁹ *Vid.* GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración... op. cit.*, pp. 111 y 112.

El autor habla de algunos ejemplos tales como: cuando la Administración no realiza las obras necesarias para la corrección de aguas residuales que se filtran en una vivienda; o cuando asiste impasiva a la formación de un vertedero ilegal en un terreno sin urbanizar colindante a la finca de un particular; o incluso, ponemos como ejemplo un caso que hemos padecido directamente, y no es otro que la falta de saneamiento y mantenimiento de un inmueble perteneciente al casco histórico de la ciudad de Murcia.

los administrados), aquellas actividades que encierran lo que algunos autores llaman *la huida del Derecho Público hacia el Derecho Privado*³³⁰.

Es un concepto de reciente auge en nuestro Derecho Público que consiste en la p. Es importante señalar que no por ello deja de ser un deber y un cometido de la Administración Pública, es decir, ésta es quien conserva la obligación primaria de su prestación y en quien recaerá la responsabilidad de controlar la actuación omisiva de estos órganos en quien normativamente delegan sus funciones.

Quizás sea lo dicho por el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, lo que ofrezca un orientación más clara sobre este concepto: *“tal actividad se cumple por las organizaciones administrativas, las cuales pueden, o bien contratar su realización por terceros (sistema del contrato administrativo, contratos de obras, de proyectos, concesiones, servicios personales, etc.), con el mismo efecto de apropiación de sus frutos según la técnica contractual concreta de que se trate; o bien prestarla a través de sus propios medios (gestión directa, incluso a través de entes instrumentales); en cualquier caso, la ordenación y organización de tal actividad es siempre una responsabilidad directa.”*³³¹

Es, en otras palabras, fruto de la teoría de la descentralización funcional en la que muchas de las actividades que corresponde desarrollar a la Administración Pública del Estado, a la de las Comunidades Autónomas y a la de los Entes Locales, se las encomiendan a otros entes privados para que las ejerzan, de esta forma se

³³⁰ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo, T. I... op. cit*, p. 397. Para estos autores, la huida del Derecho Administrativo debe verse desde una perspectiva restringida en cuanto a pesar de darse una forma privada de servicios y actuaciones públicas, siguen estando bajo la tutela y sometimiento del Derecho Administrativo; al respecto dicen: *“La creación, la dirección, las instrucciones o directrices determinantes de la gestión de los entes de la Administración, por más que se revistan de forma mercantil o que actúen ad extra en régimen jurídico privado, son siempre, y no pueden dejar de ser, actos administrativos de la Administración última de tutela, que es ya, inequívocamente, una organización pública sometida necesariamente al Derecho Administrativo.”*

Vid. SALA ARQUER, J. M., “Huida del Derecho Privado y huida del Derecho”, *REDA*, nº 75, julio - septiembre, 1992, pp. 399 a 413.

Vid. GOMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración...*, op. cit, edición 2011, p. 56.

³³¹ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I, ... op. cit*, p. 748.

relocaliza la actividad o misión y se desarrollan los nuevos derechos de los administrados.

Hemos de señalar inmediatamente que este trasvase de lo público a lo privado, no es una práctica privativa de determinados partidos políticos de un signo específico, pues ha sido empleada por todas las ideologías parlamentarias de nuestro país.

Su origen se centra tras una crisis del Estado del Bienestar³³² y su uso no ha decaído desde entonces hasta la actualidad, en donde, si cabe, su tendencia se ha visto incrementada, propiciada por la situación financiera y económica vivida durante los años de recesión (2007 a 2015). Tal fenómeno quizás es, entre otras cosas, la constatación del fracaso de la regulación de la actividad administrativa para dar una respuesta en un tiempo razonable a las demandas que exige la realidad social siempre cambiante, pero, en cualquier caso, supone ciertamente un nuevo camino, que nació con carácter urgente, cuyo destino final es la no disminución de las garantías ciudadanas a través de la búsqueda de fórmulas más rápidas y flexibles dentro del propio Derecho Administrativo capaces de satisfacer al ciudadano, concebido ahora como un cliente y no como un mero administrado, pero sin olvidar su carácter garantizador³³³.

Es por ello que para otros autores no se trata de una huida de la actividad administrativa constitutiva de inactividad administrativa propiamente dicha, sino de

³³² Vid. MARTIN-RETORTILLO BAQUER, S., *El reto de una Administración racionalizada*, 1ª edición, Ed. Civitas, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, pp. 22 y ss., quien expone con claridad una sintomatología del deterioro funcional de la Administración Pública, lo que conduce según él a una ineficacia evidente que produce un grave deterioro del sistema político, tal y como expresa textualmente: “*Hoy se tiene el convencimiento de que la Administración Pública es más ineficaz y está más deteriorada que nunca, aunque no se adviene suficientemente que es bastante lógico que así sea, al no haberse llevado a cabo su adecuación estructural y formal a los cometidos que en el momento presente debe desempeñar.*”

³³³ Vid. BOIX SERRA, C., “Hacia una Administración Pública eficaz: Modelo institucional y cultura profesional en la prestación de servicios públicos”, *Revista de Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, nº 1, septiembre - diciembre, 1994, p. 26. Según expresa, la propuesta de introducir el concepto de cliente no ha de evocar necesariamente una estrategia de “privatización” o desregulación de servicios públicos -aunque tampoco la excluya-. La concepción del usuario (ya sea un sujeto privado u otra unidad administrativa) puede llevar a introducir una estructura competitiva dentro de la propia Administración Pública, a fin de estimular la actividad administrativa y su orientación prestadora de servicios y resolver la ineficiencias.

una transformación de la actividad administrativa a fin de adaptarse a las nuevas demandas de los administrados³³⁴.

Parece innecesario advertir que nos referimos con carácter exclusivo a una “delegación” de actividades administrativas de tipo material y no formales o jurídicas, las cuales tienen encomendadas en exclusiva los poderes públicos, y en especial, de carácter interno, que recordemos eran aquellas que conciernen a la esfera de actuación física inherente a la Administración encargada de la satisfacción de los intereses de los administrados, aunque no por ello desconocemos que mucha de esa inactividad interior que se viene dando como un fenómeno transferido en el actuar y devenir público de la Administración a éstos otros organismos y agentes privados, puede ser también un motivo de sujeción de nuevas formas de inactividad material exterior. Es decir, pese a que en muchas ocasiones es la precariedad y carencia de medios con las que actúa la Administración Pública la motivadora de esta huida, a fin de evitar la omisión de una prestación al sujeto, sin embargo, con ella, no garantiza por completo que estas omisiones no se darán, pues también se generan³³⁵.

³³⁴ Cfr. DROMÍ, J. R., *Derecho Administrativo*, Ed. Ciudad Argentina, 6ª edición, Buenos Aires (Argentina), 1997, pp. 58 y 59. Entiende que no podríamos hablar de una huida propiamente dicha, sino de una transformación en la relación del administrado con la Administración del Estado, pues ello implicaría un abandono en el control de las actividades que tenga encomendadas. Reconoce, al igual que las teorías alemanas ya vistas, que se está configurando una nueva relación entre el Estado y el individuo, pero ello de ningún modo significa una huida del Derecho Administrativo. Por el contrario, sí hay una transformación del mismo. Pensar en una huida de esta rama del Derecho que en otros términos supondría una “privatización” de la actividad de la Administración Pública, e implicaría consentir un “*ablandamiento de la función de fiscalización y de orientación del Estado como garante del bien común*”.

Cfr. ECHEVARRÍA, K. y LOSADA, C., *Institucions i mètodes per millorar el funcionament de l'Administració pública (Anàlisi comparada de les estratègies de modernització administrativa als Estats Units, França, el Regne Unit i Suècia)*, Ed. Comitè Assessor per a l'Estudi de l'Organització de l'Administració (Generalitat de Catalunya), Barcelona, 1993, p. 149. Para ellos, esta tendencia a la cual se orienta la actividad de la Administración Pública puede describirse como el necesario tránsito “*de una Administración expansiva a una Administración equilibrada*”.

³³⁵ Para el estudio sobre la inactividad indirecta o ausencia de actividad de los órganos y agentes delegados privados, entendido como un conjunto de hipótesis de diferentes tipos de inactividad administrativa, vid. GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración... op. cit.*, edición 2011, pp. 64 y ss.

Piénsese en la habitualidad con la que esta figura aparece en el Derecho Financiero y Tributario en el entorno de los tributos cedidos autonómicos y los locales.

Por todo lo anterior, la sumisión al Derecho de los agentes y organismos privados debe ser plena, tanto en su actividad directa como indirecta y por consiguiente, deben responder en igualdad de condiciones, como garantes de toda la actividad administrativa, cuando un órgano delegado ha dejado de actuar ante una actividad que le es inherente. Por ello, parte de la doctrina se decanta por someter ese tipo de actividad y consiguientemente la inactividad material en la que pudiera incurrir causando la imprestabilidad final de acciones de servicio público, de parte de los órganos administrativos a los particulares que tienen derecho, a un riguroso control de la legalidad³³⁶.

Así las cosas, una vez examinadas las diferentes naturalezas con las que se relaciona la inactividad de la Administración, cabe preguntarse si ¿esta distinción *in natura* es coincidente con la tipología de inactividad o hay más?

IV. Clasificación de la inactividad administrativa.

³³⁶ En este sentido y, en el marco del actual anteproyecto de Ley de Reforma del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cabe traer a colación lo ya dicho por LEGUINA VILLA, J., a los efectos de la anterior reforma en este campo en su obra “La Reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa: planteamiento general”, *Revista Poder Judicial*, nº 39, septiembre, 1995, pp. 193 a 202, en donde expresa que en referencia al anteproyecto de Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1995 (de la cual él presidió la comisión de elaboración), “*la reforma del contencioso Administrativo puede ser una buena ocasión para, desde la perspectiva del control jurisdiccional, poner un cierto freno a ese proceso de privatización acelerada sometiendo a control de la jurisdicción contencioso-administrativa la observancia de los principios que inspiran la contratación pública en la celebración de ciertos tipos de contratos por entes públicos privatizados. No de todos los contratos, obviamente; no se trata de publicar por la vía de la Jurisdicción Contencioso Administrativa la actividad privada, lícitamente privada y sujeta al Derecho Privado de las Administraciones Públicas, sino de sujetar a un control judicial efectivo los contratos de obra y suministros directamente vinculados a fines de utilidad pública que celebren entes públicos bajo personificación privada. Se trata, dicho en un concepto sintético, de someter pura y simplemente al control judicial, porque, de facto al menos, parece que en este momento no existe control judicial alguno en este punto (...)*”.

Las diversas clasificaciones de las formas de inactividad administrativa son el resultado de un largo proceso histórico que ha ido evolucionando al compás de las transformaciones experimentadas por la Administración Pública y el Derecho Administrativo. Ante estas transformaciones, la doctrina ha puesto su empeño en clasificar y sistematizar los diversos tipos de inactividad administrativa para su compilación y estudio.

Tal y como se ha dicho en el apartado anterior, fue NIETO GARCÍA³³⁷ quien, en un primer momento (1962), aproximándose a la idea de la inactividad administrativa, la clasificó en una doble posibilidad: material o formal, dependiendo del momento temporal en la que esta se daba. Para este autor, la inactividad material se refería, por su parte, al concepto genérico de un no hacer de la Administración, es decir, era la simple pasividad en el ejercicio de las funciones administrativas; mientras que la inactividad formal quedaba relegada, exclusivamente, a una pasividad de la Administración dentro de un procedimiento, es decir, la simple no contestación a una petición de los particulares.

Con esta clasificación, el profesor NIETO GARCÍA emplea como elemento diferenciado de la diversas formas de inactividad, la existencia o no de un procedimiento administrativo y, por ello, habla de inactividad formal frente a inactividad material. Tal perspectiva supone, sin lugar a dudas, un punto de partida importantísimo, para avanzar hacia un planteamiento global de las repercusiones jurídicas del fenómeno de la inactividad, pues con ello puso de manifiesto cómo diversas formas de inactividad administrativa quedaban inmunes al control jurisdiccional, que no se encontraban estrictamente relacionadas con la única figura de este tipo conocida hasta el momento, esta era (como hemos dicho anteriormente) el silencio administrativo, que, se revelaba insuficiente para referirse a otras formas de pasividad de la Administración Pública que estaban surgiendo.

Pero como puede intuirse, y como el mismo autor reconoció unos años después (en 1986)³³⁸, esta simple división, que al principio del desarrollo de esta figura era válida, resultaba insuficiente conforme evolucionaba el ordenamiento jurídico público y se creaban nuevos deberes y obligaciones administrativos, tanto para la Administración Pública, como para el administrado. Así, él mismo modificó su

³³⁷ Vid. NIETO GARCÍA, A., “La inactividad de la Administración y el recurso...”, *op. cit.*, p. 81.

³³⁸ Vid. NIETO GARCÍA, A., “La inactividad material de la Administración: veinticinco años...”, *op. cit.*, pp. 21 a 25.

clasificación inicial de inactividad formal y material, ampliándola, centrandó sus estudios en el segundo de los tipos de inactividad, diferenciándola en los siguientes tipos:

- *Inactividad formal*, a la que también denominó *inactividad silencial*. Dijo ser la más común de todas. Y la definió como aquella inactividad producida en el seno de un procedimiento administrativo (como lo son los tributarios, ya sean de gestión, de inspección, sancionadores o de recaudación) en el que el particular (o contribuyente) solicita la producción de un acto administrativo, aunque, este no obtiene respuesta alguna por parte del órgano competente una vez que se dan cada uno de los requisitos que se han expuesto anteriormente y que ponen de manifiesto la procedencia de dicho acto competencia de la Administración.

- La *inactividad material*, ocasionada con independencia de la existencia o no de un procedimiento administrativo en curso. Podríamos asimilarla a la inactividad administrativa de oficio, es decir, aquella inactividad que surge ante la inobservancia de la propia Administración Pública de su deber de reaccionar frente a un hecho o acto acontecido. Con dos clases a diferenciar:

o *Inactividad material negativa*: que a su vez la subdivide en dos tipos, jurídica si falta un acto jurídico; o fáctica, ocasionada porque no se produce una actuación material no condicionada por un acto administrativo previo³³⁹.

o *Inactividad material positiva*: que trata de una pasividad respecto a una situación o actividad ilegal fehaciente, pudiendo llegar incluso a consolidar derechos a favor de los solicitantes de la producción del hecho administrativo.

- *Inactividad de efectos trilaterales*. Entendida como aquella que repercute sobre el perjudicado en una relación bilateral y sobre los

³³⁹ Pues de estar condicionada a la existencia a un procedimiento administrativo, estaríamos ante el tipo anterior, esto es, la inactividad formal.

terceros interesados en ella, como verbigracia los sucesores y/o los responsables tributarios en el seno de un procedimiento tributario.

Además, en este trabajo se incluyen los pocos avances acontecidos por la jurisprudencia sobre el control de la inactividad administrativa. A este respecto, en particular, este autor advertía que por parte de los Tribunales “*se ha tomado, al menos, conciencia de la gravedad del problema y de las consecuencias de una actitud pública incongruente, que, al mismo tiempo que asfixia a los ciudadanos con sus intervenciones y los deslumbra con sus promesas y compromisos de renovación social, incumple descaradamente sus obligaciones, cuando se las exige con rigor a los particulares.*”³⁴⁰

Finalmente, en 1995, el profesor NIETO GARCÍA retomó el tema de la inactividad administrativa en un trabajo donde estableció definitivamente algunos aspectos de sus trabajos anteriores, insistiendo en un planteamiento global de la problemática que sea independiente al del silencio administrativo. En resumen, ahí se reitera, nuevamente, con más argumentos sobre la concepción de inactividad formal como un silencio administrativo que tiene lugar dentro de un procedimiento administrativo, aprovecha para incluir dos nuevas categorías de la inactividad material:

- *Inactividad prestacional u originaria*, como aquella que implica la no realización por parte de la Administración Pública de la actividad o prestación con independencia de la existencia de un procedimiento administrativo.

- *Inactividad resistencial*, que supone un no cumplimiento de sentencias de los Tribunales de las jurisdicción Contencioso-Administrativa.

A lo extenso de su obra, no sólo debemos los propios avances doctrinales que con ella vieron la luz, sino que, como anticipábamos, a lo largo de sus diversos trabajos se aprecia una profunda evolución del pensamiento del autor, que va perfilando las diversas concepciones propuestas sobre los tipos de inactividad administrativa fruto de una constante reflexión y estudio en torno a una problemática tan amplia y compleja como ésta.

³⁴⁰ Vid. *Supra.*, p. 63.

A partir del análisis efectuado por el profesor NIETO GARCÍA, otros autores han propuesto, además, otras tipologías o clasificaciones sobre las diversas formas de inactividad administrativa que si bien presentan diferencias sistemáticas, mantiene en lo esencial el esquema clásico de trabajo. A destacar, la efectuada por GÓMEZ PUENTE más recientemente, quien propone otra división conforme a la naturaleza de la actuación que debió producir la Administración³⁴¹, que resulta de perfecta aplicación para nuestro ordenamiento jurídico-tributario ya que, sin dificultad, podremos encajar cada uno de los sub-tipos en las distintas situaciones de inactividad tributaria que analizaremos a lo largo del presente trabajo de investigación.

En líneas generales, este autor distingue entre:

a) *Inactividad formal*: entendida como la producida por falta de una declaración administrativa y/o jurídica legalmente debida. Y ésta, tiene distinto alcance, que ya vimos en el apartado anterior en relación al tipo de actos administrativos, pero aprovechamos para recordar ahora brevemente en relación a la inactividad:

✓ Inactividad formal normativa: por incumplir el deber legal de dictar normas, reglamentos u otras disposiciones normativas de carácter general.

✓ Inactividad formal convencional: la cometida por omisión de actividades de concertación, por faltar a un deber legal de concurrencia en una declaración administrativa o jurídica plurilateral, o porque su actitud pasiva en una relación convencional sea contraria a su causa o interés público.

✓ Inactividad formal singular o procedimental: ocasionada por la falta de producción del acto administrativo obligatorio, y que se encuentra legalmente previsto, en el ejercicio de una potestad administrativa distinta de la reglamentaria.

b) *Inactividad material*: por la omisión o falta de realización de una actividad técnica, material o física, siempre que tenga trascendencia externa a la

³⁴¹ Vid. GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración... op. cit.*, pp. 123 y 124.

Administración. Así, para este autor, la inactividad material administrativa viene a ser, genéricamente, una omisión de actuaciones (materiales, físicas o intelectuales), de carácter externo teniendo naturaleza jurídica de prestación de un servicio o realización de una función de atención de objetivos o satisfacción de intereses públicos, siendo indiferente o no el hecho de que éstos se inserten o no en un procedimiento administrativo específico^{342 343}.

Las clasificaciones de ambos autores toman como elemento de diferenciación la existencia o no de un procedimiento administrativo en el momento en el que se constata la posible inactividad administrativa. Sin negar la extraordinaria importancia de este planteamiento, y una vez que hemos advertido en páginas anteriores la necesidad de formular una concepción más amplia del fenómeno de la inactividad, quizás sería más conveniente, en la actualidad, desplazar el eje de la clasificación hacia otros elementos con un carácter más standard, o dicho de otro modo, partir de un análisis funcional de los diversos tipos de actuaciones que debe ejercitar la Administración Pública para estudiar precisamente el fenómeno opuesto que es la quietud administrativa.

No obstante, antes de dar paso al análisis de la relación de la inactividad administrativa con los principios resortes del ordenamiento jurídico tributario, ofreceremos una última forma de clasificar ésta. Se trata de una distinción de la pasividad administrativa en función del número de afectados que pueden resultar de la misma. De este modo tenemos:

De un lado, la *inactividad unilateral*, que podríamos definir como aquella en la que el no ejercicio de una función administrativa por parte de la Administración provoca efectos desfavorables en un sólo administrado (o en un grupo de individuos asociados o interviniendo en conjunto) en la satisfacción de sus intereses o en la obtención de una tutela jurídica.

³⁴² Como no podía ser de otra manera, es preciso que la actividad material no realizada a la que nos referiremos (inactividad material de la Administración en los procedimientos tributarios), se halle sujeta al Derecho, y ello a efectos solamente del orden contencioso-administrativo, habida cuenta de las diversas jurisdicciones existentes susceptibles de juzgar a la Administración, y más concretamente, sus actos.

³⁴³ *Vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo...* *op. cit.*, 8ª edición, 1997, p. 602, quienes la definen así: “La actividad material sería, en el caso normal, ejercicio de algún derecho o de alguna libertad o potestad que el Derecho construye y protege, y si esa circunstancia no se da, será entonces un acto que el Derecho califique de ilícito y contra el cual montará alguna reacción.”

Y, de otro lado, tenemos la *inactividad multilateral*, que se da cuando la quietud administrativa afecta a varios sujetos. En este último caso, la omisión de tal actividad puede producir pluralidad de efectos en sus destinatarios que ni tienen por qué ser los mismos, pues puede que la no actuación de la Administración surja originariamente para un sólo destinatario pero acabe afectando a varios individuos de distinta forma, ni necesariamente producirse de forma instantánea en todos ellos, pues los efectos para unos y otros pueden estar separados por un lapso temporal o ser consecuencia los unos de los otros de forma sucesiva en el tiempo. Es este tipo de inactividad, la multilateral, la que pone de relieve la figura del tercero interesado y requiere la instrumentación de mecanismos efectivos de tutela de sus derechos e intereses.

Efectivamente, es cada vez más frecuente la concurrencia de diversos interesados que pueden resultar afectados por la actuación de la Administración Pública, sin embargo, la posición de ésta en relación a los administrados que se han visto afectados no siempre es la misma. Tampoco queremos con ello decir que deba serlo, lo que está claro es que la presencia (o futura presencia) de terceros interesados transforma los efectos de la inactividad administrativa.

Esta cuestión nos lleva al estudio de su legitimación, pero no desde el punto de vista unilateral, del que no cabe duda alguna, sino desde el aspecto multilateral.

Tradicionalmente, el estudio de esta cuestión se ha planteado por la doctrina desde la perspectiva de dotar de legitimación a varios sujetos para acceder al contencioso-administrativo para hacer frente a la inactividad que a los mismos afecta³⁴⁴. Por el contrario, otros autores³⁴⁵ con los que coincidimos, abordan esta cuestión desde la tutela de los diversos intereses que hacen acto de presencia con ocasión de la inactividad. Por tanto, no debemos atender sólo al entendimiento de quien es un administrado considerado con interés legítimo a efectos legales para combatir la inactividad administrativa, que también, sino que hemos de incluir a todos aquellos que pueden tener interés por los efectos que de ella se desprendan o pueden desprenderse en el futuro.

³⁴⁴ Vid. NIETO GARCÍA, A. "Estudios históricos...", *op. cit.*, p. 283.

Vid. PARADA VÁZQUEZ, J. R., *Derecho Administrativo I, Parte General...* *op. cit.*, p. 590.

³⁴⁵ Vid. AGUADO I CUDOLÀ, V., *Silencio administrativo e inactividad...* *op. cit.* p. 177 y ss.

En cuanto al problema de los efectos de la pasividad administrativa, se hace de especial interés en los procedimientos administrativos en los cuales intervenían terceros que podían resultar perjudicados por los resultados de tal falta de actuación administrativa, de ahí que esta cuestión se vinculase con la legitimación y el acceso de éstos a las vías de recursos administrativos y judiciales tendentes a su reparación.

Este problema fue objeto, en un primer momento, de un contundente y sistemático análisis del profesor GÓMEZ-FERRER MORANT, quien se mostraba muy crítico con los argumentos jurisprudenciales existentes a este respecto (recordemos que la concepción autónoma de inactividad administrativa aún no se manejaba por los órganos de control jurisdiccional, sino que únicamente concebían la quietud como

silencio administrativo)³⁴⁶. Para este autor, resultaba indiferente la presencia de otros perjudicados por la inactividad administrativa en la resolución de una cuestión que se ha visto afectada por ésta, debiendo aplicarse la misma regulación legal que se encontraba prevista para el silencio administrativo de carácter negativo (esto es, la

³⁴⁶ Vid. GÓMEZ-FERRER MORANT, R., “Resoluciones tardías y conflicto de intereses privados”, *RAP*, nº 68, mayo - agosto, 1972, pp. 187 a 219. En donde criticaba entre otras las sentencias del TS:

- De 13 de mayo de 1983 (referencia westlaw nº RJ 1983/2.947) sobre impugnación por un tercero licencia de taxis propios (o autotaxis). En ella se clasificaba el silencio negativo como una ficción legal a los efectos de acceder a la jurisdicción. Era la regla general que tenía su excepción en la presencia de terceros interesados, considerándose entonces equiparable a un acto, tal y como sucedía con el silencio positivo generalmente.
- De 26 de diciembre de 1985 (referencia westlaw nº RJ 1986/992), que defendía que la resolución tardía adolecía, en estos casos, de un vicio de nulidad al haberse dictado fuera del plazo legalmente establecido que debía considerarse esencial a los efectos del antiguo artículo 49 de la LPA (posteriormente, artículo 69.3 de la LRJPAC 30/1992). En particular, esta sentencia decía que: *“cuando, como en el presente supuesto, exista un tercero a favor del cual derive un derecho del acto impugnado en vía administrativa éste no puede verse afectado por la resolución tardía de la Administración, pues en relación con ese tercero el derecho se ha consolidado, salvo en los supuestos de una simple apariencia de acto administrativo, o de nulidad de Pleno Derecho para cuya declaración de nulidad se establece el correspondiente procedimiento en vía administrativa en el artículo 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo, o que incida una infracción manifiesta de la Ley, artículo 110 del mismo Cuerpo legal, que regula también el procedimiento idóneo para su anulación si no han transcurrido cuatro años desde que fuera adoptado el Acuerdo (...)”*.

El criterio de los Tribunales fue evolucionando en el tiempo respecto de la concepción de la figura de la inactividad, hasta acabar posibilitando el acceso del recurrente a una tutela judicial efectiva, pese a la presencia de terceros implicados que podían resultar perjudicados por una posible estimación del recurso. Fue el caso de la STS de fecha 22 de diciembre de 1988 (referencia westlaw nº RJ 1988/10.143): *“Por otra parte si el silencio negativo no es un verdadero acto administrativo, puesto que no figura como un modo de terminación del procedimiento-art. 92 LPA- sino una ficción jurídica concebida con el fin de permitir el acceso a la vía jurisdiccional, no puede quedar firme y consentido por el transcurso del plazo de impugnación, y siendo así la conclusión que fluye del razonamiento anterior, es que el recurso jurisdiccional promovido sigue siendo procedente, aunque se haya interpuesto contra una resolución extemporáneamente dictada para poner fin al recurso de reposición; esta teoría ya admitida sin reparos por la doctrina científica y también por la jurisprudencial, cuando de su aplicación no resultan afectados otros intereses privados contrapuestos, plantea una nueva dificultad en el supuesto de que esto ocurra, pues resulta siempre insatisfactorio decantarse por una de las dos soluciones admisibles cuando cualquiera de las elegidas comporta el sacrificio de quienes no han contribuido a provocar la injustificada demora de la Administración (...)”*.

desestimación de pretensiones y el reconocimiento de derechos de los administrados)³⁴⁷. Proponía en estos casos que los efectos de la inactividad administrativa no los debía de soportar una de las partes, existiendo para estos casos de pluralidad de afectados el instituto de la responsabilidad administrativa³⁴⁸, sin perjuicio de que el ordenamiento jurídico pudiera instrumentar otros instrumentos de tutela jurídica.

Así, es cierto que la LRJPAC trata la inactividad de la Administración en la resolución de cuestiones tardías que pudieran alterar la situación de terceros como supuesto de silencio positivo (prevista en el artículo 43.3.b) de dicha Ley³⁴⁹) cuando los efectos que la inactividad produce no sean susceptibles de producir actos favorables para los administrados afectados y, sin hacer ninguna distinción de si concurren o no terceros interesados. Como bien dice AGUADO, si se puede llegar a admitir que en un procedimiento administrativo donde se están mediando diversos intereses privados, la Administración Pública quiera primar alguno de ellos a través de la técnica del silencio positivo (estimación de pretensiones), no parece que la misma conclusión pueda predicarse cuando lo que se hace es primar, mediante el propio silencio, al interés privado frente al interés público. Cuestión distinta es ¿qué ocurre ante procedimientos que sean susceptibles de producir actos favorables para los administrados? El artículo 102.5 de la LRJPAC señala que transcurrido el plazo para resolver sin que se hubiera dictado resolución, se podrá entender que ésta es contraria a la revisión del acto, con lo que también sería de aplicación la regla anterior (de la desestimación)³⁵⁰.

³⁴⁷ Decía que tan dignos de protección son los intereses de éstos nuevos perjudicados indirectos, como también lo era el de la persona que interpone el recurso y accede a la vía jurisdiccional como perjudicado directo.

³⁴⁸ Esta cuestión será tratada de forma pormenorizada en el último epígrafe del presente trabajo “*La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por la inactividad*”.

³⁴⁹ A partir del 2 de octubre de 2016, con la entrada en vigor de la nueva Ley 39/2015, de 21 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se regulará en el artículo 24 que, pese tener una nueva redacción, sus efectos sustanciales no han variado respecto de su precedente que aquí comentamos (artículo 43).

³⁵⁰ *Vid.* AGUADO I CUDOLÀ, V., *Silencio administrativo e inactividad,...* *op. cit.*, pp. 181 y 182.

Al igual que decíamos en la nota al pie anterior, a partir del 2 de octubre de 2016, con la entrada en vigor de la nueva Ley 39/2015, de 21 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, esta cuestión se regulará en el artículo 106.5 que, pese tener una nueva redacción, sus efectos sustanciales no han variado respecto de su precedente que aquí comentamos (artículo 102.5).

Lo lógico como dice este autor es que, tanto si concurren ante un supuesto de inactividad administrativa los intereses de diversos sujetos contrapuestos, como si lo hace una única persona (o grupo de personas con los mismos intereses), debería preverse caso por caso los efectos que produce tal inactividad. De esta forma se garantizaría un examen más adecuado y exacto de los diversos intereses en presencia, sin acudir a fórmulas genéricas que pueden plantear diversos problemas como veremos más adelante en el capítulo III de este trabajo.

En suma, podemos decir que la clasificación de las diferentes formas de inactividad administrativa, en especial, la derivada de la rama tributaria, deberían efectuarse en atención al tipo de función que la Administración actuante debiera ejercitar, y ello con independencia de la existencia o no de un procedimiento administrativo. Y así es como las clasificaremos en el presente trabajo, en concreto, según los diferentes efectos tributarios que surgen ante dicha inactividad, que serán distintos en cada uno de los casos, como también lo serán los mecanismos de respuesta previstos o no por el ordenamiento jurídico.

V. La inactividad administrativa y los principios rectores del ordenamiento jurídico tributario.

A. El principio de legalidad.

Después del análisis del concepto, la naturaleza y los requisitos formales sobre los que entendemos que, una vez dados, existe inactividad de la Administración Pública, queda patente cómo el control del ejercicio del poder discrecional para actuar que ostentan los órganos administrativos, en nuestro caso, los de la Administración Tributaria en el seno de los procedimientos tributarios en los que intervenga, será un elemento determinante a la hora de enjuiciar si nos encontramos ante un caso de inactividad administrativa o frente a una actuación administrativa con abuso de poder no amparada en la Ley.

En otras palabras, podríamos concluir que la revisión de la inactividad administrativa tributaria y el control de la ausencia de actos administrativos tributarios a través del instrumento de la desviación de poder es, propiamente dicho, el control de

legalidad fundamental que hemos de efectuar cuando nos encontremos ante uno de estos potenciales casos.

Según dicho principio, el de legalidad, resumido aquí atrevidamente, en la necesidad de una Ley formal tanto para el establecimiento de tributos, como para la aplicación de los mismos, su revisión y exigibilidad, supone que no hay, o mejor dicho, que no debería haber en Derecho Financiero y Tributario, ningún espacio franco o libre de Ley en el que la Administración Tributaria pudiese actuar con un poder antijurídico y libre. En efecto, así debe ser, pues todos los actos y las disposiciones de la Administración han de ajustarse a Derecho, y han de ser conformes a él. Dicho de otra forma, el principio de legalidad constituye la articulación de la verdadera sumisión a la Ley, como fuente del Derecho, de la actuación de la Administración.

Se trata de un principio que se encuentra en el nacimiento de cualquier régimen de Estado de carácter constitucional y que es esencial en el esquema de separación de poderes de cualquier Estado Social y Democrático de Derecho. Por ello, no es de extrañar que desde la norma fundamental de nuestro ordenamiento jurídico, la CE de 1978, se hayan consagrado las condiciones del principio de legalidad en materia tributaria al exigir a la Administración Tributaria actuar en los procedimientos³⁵¹ de la forma prevista por el ordenamiento jurídico, ya que la actividad administrativa sometida al principio de legalidad es el medio necesario para el cumplimiento de los fines del Estado, que ya conocemos y coloquialmente son: la prestación de servicios públicos, la función de garantía individual³⁵² y, la satisfacción de los intereses generales y de las necesidades colectivas de la sociedad³⁵³, asegurados

³⁵¹ Por otro lado, aunque la CE no lo diga expresamente, hay que entender que será igualmente necesaria una Ley del parlamento autonómico correspondiente para el caso de tributos autonómicos, así como en el caso de tributos locales.

³⁵² *Vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. Y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I...* *op. cit.*, 9ª edición, 2000, p. 244. Para quienes la reserva de Ley ha perdido significado como lo reconoce PEDRIERI, A., “Régimen social y económico en la Constitución italiana”, en *Constitución y Economía*, Ed. Edersa, Madrid, 1977, p. 29: “La reserva de ley, en algunos casos ya no tiene el significado de garantía para la persona privada que podía tener en las Constituciones dieciochescas, porque la ley ha perdido, además, el carácter de generalidad y su índole abstracta y de ley-norma ha pasado a ser (en algunos casos por la misma formulación constitucional) más bien ley-instrumento, ley-acción, y, a veces, ley-medida”.

³⁵³ *Vid.* Artículos 9.2, 31.3, 40 y 103 de la CE.

entre otras vías (y por la que a nosotros nos atañe), por medio de la imposición o establecimiento de vías de reparto proporcional de la carga tributaria³⁵⁴.

A parte de su significado político en el esquema constitucional y de separación de poderes, ofrece un sistema de garantías con una doble perspectiva. Una tradicional, que hace referencia estrictamente a una garantía individual del ciudadano frente a las intromisiones arbitrarias con ocasión de actuaciones administrativas y, de otro lado, una garantía o fundamentación plural, visto como una institución al servicio del interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de vías para el reparto de la carga tributaria³⁵⁵.

De otra manera, una Administración Pública pasiva productora de inactividad en este sentido, incumpliría el deber constitucional de conformación social en la composición y el servicio objetivo a estos deberes de reparto de la carga tributaria.

Así, la Constitución comienza declarando como fundamentales la constitución de España como un Estado Social y Democrático de Derecho en el que se asegura el imperio de la Ley como expresión de la voluntad popular (artículos 3.1 y 9.1 de la CE) y señala la sujeción de los ciudadanos y los Poderes Públicos al ordenamiento jurídico vigente (artículo 103.1 de la CE). Dicho principio es recalcado, con expresión expresa al ámbito tributario, por el artículo 133.1 de la CE, en el que dice que el poder tributario del Estado se ejercerá mediante Ley.

Hoy en día, es admitido pacíficamente por la unanimidad de nuestra doctrina³⁵⁶ que la inserción de este principio en la CE responde a la corriente de

³⁵⁴ Por otro lado, aunque la CE no lo diga expresamente, hay que entender que será igualmente necesaria una Ley del parlamento autonómico correspondiente para el caso de tributos autonómicos, así como en el caso de tributos locales.

³⁵⁵ Con ello se asegura al contribuyente que el reparto de la carga tributaria ha sido establecido por el órgano que mejor asegura la composición de intereses contrapuestos en el mencionado reparto. *Vid.* PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario... op. cit.*, 24ª edición, 2014, p. 76.

³⁵⁶ *Vid.* GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración... op. cit.*, pp. 93 y ss.

vinculación positiva³⁵⁷, surgida durante el siglo XX frente a la doctrina existente hasta entonces que se decantaba por una vinculación negativa³⁵⁸ para reducir la discrecionalidad imperante en una Administración construida en su mayor parte en tiempos dictatoriales y, además, la inmunidad judicial de ésta. Por ello toda actividad administrativa, tanto material como jurídica, debía tener su origen en normas precedentes.

En su significación actual, este principio tiene una triple función, de un lado, constituye un límite entre el Poder Ejecutivo y el Legislativo³⁵⁹, de otro lado, actúa como regla o parámetro que mide la validez de toda conducta activa o pasiva de la Administración Pública (en todos sus ámbitos, policial, de prestación de servicios públicos o de fomento y promoción) y, por último, supone un apoderamiento previo para la actividad administrativa de rango formal, ya sea en virtud de Ley o de Reglamento, con independencia de si la Administración tiene potestad reglamentaria e, incluso, cuando media la discrecionalidad.

El resultado actual que nos interesa es sólo uno, y es que cuando la no actuación de la Administración se rige por este principio, se la excluye de la consideración de actuación arbitraria.

Por lo tanto, según el principio de legalidad, la inactividad de la Administración Tributaria en tiempo y/o forma en los procedimientos tributarios, es

³⁵⁷ Vid. MAYER, O., *Derecho Administrativo Alemán*, París (Francia), 1904 (traducción HEREDIA H., y KROTOSCHIN, E., 2ª edición, Ed. Desalma, Buenos Aires (Argentina), 1982). Fuente: <http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/26992/04-Puede+plantearse+seriamente+un+interrogante.pdf;jsessionid=4611AF3093F84C7C7B019696B55F9853?sequence=1>.

³⁵⁸ Vid. WINKLER, G., *Der Bescheid. Ein Beitrag zur Lehre von Verwaltungsakt*, Wien (Alemania), 1956, en SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo...*, op. cit. p. 196. La concepción que se establecía en este sentido era que todo cuanto no estuviese previsto, estaba permitido y, estaba prohibida cualquier actuación administrativa que no estuviese previamente prohibida.

³⁵⁹ Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo I...* op. cit. pp. 202 a 204, en GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración...* op. cit., pp. 95 y 96. En esta obra se considera que el alcance de la doctrina de la vinculación positiva se limita a la actuación administrativa de eficacia limitativa, también denominada ablatoria. Aporta para la defensa de esta idea varias razones: el predominio del Poder Ejecutivo, la legitimidad democrática de la propia Administración Pública, las crecientes necesidades de la sociedad y la imposibilidad de convertir al Poder Legislativo en un mero emisor de autorizaciones sin contradecir la finalidad institucional del principio de legalidad.

un comportamiento que contradice en esencia la vocación y la propia naturaleza para la que fue creada esta institución, es decir, permaneciendo inerte cuando no debe, no se da cumplimiento a los objetivos mismos que explican su existencia. Contradicción o contradicciones que se intensifican cuanto más numerosas son las tareas que se encomiendan a la Administración en los procedimientos tributarios y, más estrecha es la relación de dependencia entre los contribuyentes (considerados de manera singular o colectivamente) y esa actividad administrativa.

Y es que, en cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado este principio con una exigencia, tanto de auto-imposición a la Administración Pública, a causa del alto grado de desconfianza que se tiene en su propia actuación (y así se demuestra en la regulación administrativa de todos sus sectores, en lo que aquí respecta, al Tributario), como con las prestaciones patrimoniales públicas establecidas unilateralmente, bien sean sin concurso de la voluntad del obligado tributario, o bien, con el consentimiento impuesto a través de la representación que se produce en los contribuyentes³⁶⁰.

Como afirma FALCÓN Y TELLA, no es un hecho aislado ni fruto de la casualidad que en este sentido, “*la reserva de Ley aparezca, entre otros preceptos, recogida en el mismo artículo constitucional en el que se consagran los ideales de justicia tributaria, poniendo así de relieve la función que este principio cumple al servicio del justo reparto de la carga fiscal*”³⁶¹.

Sin embargo, no fue hasta la llegada de la STC número 185 de 1995³⁶², cuando quedó claro el alcance de la relación del principio de legalidad y el concepto

³⁶⁰ «*No taxation without representation*» es un conocido aforismo del sistema tributario anglosajón que suele repetirse a éste respecto. En palabras de (vid.) GACTO FERNÁNDEA, E., ALEJANDRO GARCÍA, J. A. y GARCÍA MARÍN, J. M., *Manual Básico de Historia del Derecho Español... op. cit.*, tema 11, su traducción, *mutatis mutandis*, y sin necesidad de acudir al derecho político foráneo, alude al *pactum* medieval sellado entre la Corona y las Cortes para que aquélla pudiera imponer tributos a sus súbditos, que por ello recibían el nombre de pecheros. O sea, que debemos pechar (aquí en un sentido muy distinto) con nuestros deberes legales ingresando la parte de impuestos que nos corresponde, de conformidad como han establecido quienes hemos elegido que nos representen para éstos, y otros menesteres.

³⁶¹ Vid. FALCÓN Y TELLA, R. “El concepto de tributo «desde la perspectiva constitucional» y la supresión del párrafo segundo del artículo 2.2.a) LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 11, junio, 2011, pp. 7 a 11.

³⁶² Referencia westlaw nº RTC 1995/185.

de prestación patrimonial en líneas generales. En dicha sentencia³⁶³, se mantiene una línea doctrinal muy clara sobre el alcance material cubierto por la reserva de Ley que se puede resumir en que, el concepto de prestación patrimonial de carácter público recogido en el texto constitucional sobre el que se hace efectivo el principio de legalidad es “*más amplio y abierto*” que el de tributo³⁶⁴. En expresión ya clásica, nuestro TC entiende que “*la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria*”.

Con lo que dicho concepto cubre no solamente los tributos en sentido técnico o estricto, sino también a otras prestaciones tributarias que no vienen

³⁶³ Previamente, en las SSTC de 16 de noviembre de 1981 (referencia westlaw nº RTC 1981/37), de 19 de diciembre de 1981 (referencia westlaw nº RTC 1985/179) y de 17 de febrero de 1987 (referencia westlaw nº RTC 1987/19), se dispuso que la relación del principio de legalidad y los tributos no debía comprender meramente a su creación, sino también la determinación de sus elementos esenciales.

³⁶⁴ Además, en dicha sentencia, merecen mención especial dos conclusiones muy significativas en ella contenidas. Y son:

- a) “*La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de Ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público*”;
- b) Deben considerarse prestaciones coactivas, no sólo aquellas en las que así resulta de su propio régimen jurídico, sino también aquellas otras en las que, aunque la relación de la que nace el deber de pagar sea fruto de una decisión libre del sujeto, pueda afirmarse que dicha libertad existe sólo formalmente, como sería el caso de los servicios públicos esenciales: en estos casos, dice el TC, “*la libertad de solicitar el servicio y pagar la contraprestación consiguiente debe considerarse meramente teórica y, en consecuencia, estamos en presencia de prestaciones patrimoniales de carácter público sometidas a la reserva de Ley.*”

reguladas como tal³⁶⁵, aunque, a efectos de la presente exposición, nos interesa exclusivamente fijarnos en la interacción del principio de legalidad sobre los elementos sometidos a los procedimientos tributarios que se requieren en la prestación de los tributos.

Ahora bien, ¿cuáles son esos elementos?

De una u otra forma, todas las elaboraciones doctrinales y jurisprudenciales que han tratado de concretar el difuso concepto de <<elementos esenciales>> pueden reconducirse a lo que, de manera simplificada, con particular acierto establece PÉREZ ROYO³⁶⁶, podemos distinguir como elementos configuradores del tributo entre aquellos que son solamente determinantes de su identidad (o identificación)³⁶⁷, otros

³⁶⁵ Son todas aquellas técnicas o medidas de naturaleza tributaria que el Sistema Público pone de manifiesto en distintos campos sociales para determinados sujetos pasivos (no son ni tan siquiera las más importantes cuantitativamente hablando). A señalar por su notoriedad, las políticas sociales y culturales, educativas, de sanidad, de previsión, de tratamiento y las de rehabilitación e integración. Por ejemplo, las cotizaciones al sistema de Seguridad Social o las tarifas de contratos de adhesión relativos a servicios públicos esenciales. Si bien es cierto que aparentemente no están investidas del mismo carácter fiscal inmediato o intuitivo que los tributos o las que acaban de exponerse, no es menos cierto que todas ellas están construidas a través del empleo de distintos instrumentos tributarios que se encuentran a su servicio público y las hacen factibles, lo que les confiere un carácter marcadamente extra fiscal a tener en cuenta. Dichas medidas emplean técnicas desgravatorias y también tributos, como tasas y contribuciones especiales, para beneficiarlos en el disfrute efectivo de los derechos otorgados y/o favorecer su integración.

³⁶⁶ Vid. PÉREZ ROYO, F., “Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria.”, *Revista Hacienda Pública Española*, nº 14, abril - junio, 1972, p. 233.

³⁶⁷ Que giran en torno a cuestiones tales como: quiénes son los sujetos pasivos, cuál es el hecho imponible por el que tienen que pagar, etc.

referidos a su cuantificación³⁶⁸ (incluyendo la bonificación³⁶⁹), ambos grupos pertenecientes al desarrollo de la teoría de la obligación tributaria que no se encuentran comprendidos en el ámbito de nuestro estudio, y por otra parte, los elementos relativos a los aspectos propios de la ejecución de esa teoría de la obligación tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, en los que sí que nos centraremos.

La relación del principio de legalidad con éste último grupo relativo a la realización efectiva de los tributos por medio de los procedimientos tributarios ya sean iniciados de oficio por la propia Administración Tributaria o a instancia del interesado, cobra un alcance o valor de reserva de Ley.

Conviene en este momento aclarar que para otros autores, no se trata de dos principios distintos, el de legalidad y de reserva de Ley, sino que se trata del haz y el envés del imperio de la Ley, como expresión suprema de la participación de los ciudadanos en los asuntos públicos tributarios a través de sus representantes democráticos³⁷⁰. Mientras que para otros, entre los que nos incluimos, son dos principios diferentes: el de legalidad, que proclama la superioridad de la Ley sobre la

³⁶⁸ Que comprenden cuestiones tales como, cuánto hay que pagar, porqué base, con qué tipo, cuál cuota se devenga, etc.

³⁶⁹ Esta perspectiva del principio de legalidad tributaria, tiene aún más sentido si nos detenemos en la vertiente de las exenciones o beneficios fiscales, entendida de forma distinta a la carga fiscal. Pues sin entrar en mayores averiguaciones, hemos de decir, que nuestra Constitución resuelve de manera expresa esta cuestión en el artículo 133.3: “*Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá resolverse en virtud de Ley*”.

No obstante lo que se acaba de exponer, es necesario decir que el TC, en una jurisprudencia un tanto confusa a nuestro parecer (STC de 4 de febrero de 1983 (referencia westlaw nº RTC 1983/6)), afirmó que quedan incluidos dentro del principio de legalidad “*el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de tales exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo*”, pero en todo caso, se trató de un criterio aislado que no volvió a repetir nunca, como más adelante veremos, en orden a determinar si cabía aprobar o no mediante Decreto-Ley la supresión de beneficios fiscales para los contribuyentes.

³⁷⁰ Vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario... op. cit.*, 24ª edición, 2014, pp. 75 y 76. En efecto, este autor considera que, aunque suele hablarse de principio de reserva de Ley, prefiere la denominación de principio de legalidad, la que considera más ajustada, puesto que la indicada reserva de Ley se originaba históricamente en un ambiente político-constitucional distinto del actualmente vigente en nuestro país y del resto de sistemas constitucionales comparados. No obstante, admite que en el lenguaje actual, ambas expresiones se usan como términos sinónimos.

actuación, o en este caso, la falta de actuación de la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos, y, el de reserva de Ley, como principio que opera sobre la producción de las normas jurídicas o, en este caso, sobre la falta de ésta.

De esta disociación, es de donde nace el carácter que ahora atribuimos a los elementos relativos a los aspectos propios de la ejecución de la teoría de la obligación tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, este es, el de reserva de Ley.

Los ámbitos de flexibilización de la reserva de Ley en este punto no han

sido inmóviles para la generalidad de la doctrina³⁷¹ y para el propio TC

³⁷¹ Sosténían y sostienen los autores CARRO FERNÁNDEZ VALMAYOR, J. L. y GÓMEZ-FERRER MORANT, R., “*La potestad reglamentaria del Gobierno y la Constitución*”, *RAP*, nº 87, septiembre - diciembre, 1978, pp. 184 y ss, que en puridad, los contenidos reservados materialmente a la Ley no caben los reglamentos independientes, ya que la Constitución, que parte del principio de primacía de la Ley y de la reserva formal de ley, no reserva materia alguna al ámbito de la potestad reglamentaria, que tendría un carácter residual, delimitado por las materias no reservadas, formal o materialmente, a la Ley. Por ello, sostiene este autor que en el ámbito residual de la potestad reglamentaria independiente del Gobierno podría quedar ceñido a la potestad organizativa, a la regulación de las relaciones de supremacía especial y las prestaciones positivas a los administrados que inciden de forma favorable sobre los mismos, aunque un análisis más atento revela que ni tan siquiera en estas materias puede desenvolverse una potestad reglamentaria independiente que no existe, ni en cuanto a la organización, ni en las relaciones de supremacía especial, ni en las prestaciones positivas favorables para los administrados.

³⁷², sino que ha variado conceptual y legislativamente³⁷³.

En efecto, la LGT de 1963, que operaba en una situación de vacío constitucional³⁷⁴, contenía en su artículo 10 una lista de materias que en todo caso debía regularse por Ley, entre las que se encontraban todos los elementos relativos a los aspectos propios de los procedimientos de aplicación de los tributos. Durante este

³⁷² Pues durante este tiempo, hasta la reforma de la LGT de 2003 con la consagración en su artículo 8 de aquellas materias cuyo objeto es reserva de ley absoluta (que ha permanecido sin variaciones tras la reforma de la Ley 34/2015), mucha ha sido la jurisprudencia del TC en este sentido. Un resumen del periplo de la doctrina de ese Tribunal se encuentra en la STC de 20 de abril de 2005 (referencia westlaw n° RTC 2005/102) (Fº. Jº. 3º) realizada en Pleno, de la que extraemos los siguientes puntos:

- *“Conforme a constante doctrina de este Tribunal, la reserva de Ley en materia tributaria exige que la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo debe llevarse a cabo mediante Ley (por todas, SSTC 6/1983, de 4 de febrero [RTC 1983, 6], Fº. Jº. 5º; y 150/2003, de 15 de junio [RTC 2003, 150], Fº. Jº. 3º).”* De ahí su condición e parámetro garantista de la validez de toda actuación administrativa que implique su aplicación.
- En cuanto al carácter de la reserva de Ley: *“También hemos advertido que se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una Ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley, y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (entre otras, SSTC 185/1995, de 5 de diciembre [RTC 1995, 185], Fº. Jº. 5º; y 150/2003, de 15 de junio [RTC 2003, 150], Fº. Jº. 3º, por ejemplo).”*
- En cuanto al poder de disposición de su regulación decía que: *“la reserva de Ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, sino que el grado de concreción exigible a la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible y es menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible (...) (STC 221/1992, de 11 de diciembre [RTC 1992, 221], Fº. Jº. 7º).”*

³⁷³ Su distinción con la reserva de ley absoluta en el ámbito tributario, ociosa por lo conocida, radica en entender que o bien la Ley debe llevar a cabo de forma completa la regulación de la materia de procedimientos tributarios a ella reservada, o bien, para el caso de materia relativa, que la Ley puede limitarse a establecer los principios dentro de los cuales el desarrollo de la materia a la que van referidos puede ser efectuada por una fuente secundaria.

³⁷⁴ Y en palabras de PÉREZ ROYO, F., en su obra *Derecho Financiero y Tributario... op. cit.*, p. 71, podríamos decir que operaba en una situación de ausencia de poder legislativo digno de tal consideración.

tiempo, la doctrina y la jurisprudencia del TS entendieron que esta lista original respecto de éstos elementos, tenía simplemente el efecto de una referencia de Ley o de límite al ejercicio de la potestad reglamentaria³⁷⁵.

Pero esta lista dejó de tener sentido con la entrada en vigor de la norma fundamental de nuestro ordenamiento jurídico: la Constitución, pues en ese momento pasó a ser una materia de orden constitucional, y en realidad, ya no se estaba ante una reserva de Ley propiamente dicha, sino que simplemente conocíamos residualmente materias que en ningún caso podían ser objeto de regulación normativa reglamentaria³⁷⁶.

Por su parte, la reforma de 17 de diciembre de 2003 de la LGT, pretendió regular un criterio fuera de toda discusión, pues con el tenor literal en su artículo 8 trató de establecer una reserva meramente relativa a todas las materias que expresamente no había consagrado anteriormente y ésta, ha permanecido sin variaciones tras la reforma de la Ley 34/2015.

Sin embargo, entendemos que el alcance de dicha regulación de la reserva de Ley para los aspectos propios de la ejecución de la teoría de la obligación tributaria en el marco de los procedimientos de aplicación de los tributos, no fue el deseado por dos motivos que podemos condensar en la siguiente afirmación: ni son todas las que están, ni están todas las que son.

³⁷⁵ Pues tradicionalmente para el TS “*tan sólo una norma constitucional, por su propia naturaleza supralegal, puede delimitar tal reserva. La configuración de los Tributos, manifestación genuina y típica de las prestaciones económicas exigibles coactivamente, comprende sus aspectos positivos y negativos, y por tanto también los beneficios tributarios totales o parciales, como excepciones que son del principio de igualdad, también recogido en el párrafo 1.º del mismo artículo 31 de la Ley Fundamental.*”. STS de fecha 19 de septiembre de 1986 (referencia westlaw nº RJ 1986/5.085).

³⁷⁶ *Vid.* MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Ed. AEDAF, Madrid, 2005, p. 85.

La razón fundamental de este juego de palabras se pone de manifiesto al observar la propia lista del artículo 8³⁷⁷, no exenta de crítica por nuestra parte como se verá a continuación.

En primer lugar, <<no son todas las que están>>, ya que entendemos que para estos elementos no se trata de una mera reserva de Ley formal/completa, sino que nos encontramos ante una reserva de Ley relativa/parcial, o, en términos descriptivos, que no toda la materia de actividad e inactividad administrativa contenida en los procedimientos tributarios está sometida con la misma intensidad a la

³⁷⁷ Se regularán en todo caso por ley:

- a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
- f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.
- g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.
- i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
- m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

reserva de Ley. Y ello, porque más allá de entender que estas materias solamente han de regularse por Ley ya que la intervención de una norma de rango inferior (como un reglamento) supondría una ruptura con el sentido literal del artículo, consideramos que el carácter de estos elementos como materia reservada se define por otros principios y normas contenidos o bien en la propia LGT, o bien en la CE, y que lo confieren en cada caso.

Es decir, hallamos en la redacción de este artículo materias pertenecientes al procedimiento de aplicación de los tributos que aunque no estuviesen en él, su carácter de reserva de Ley permanecería invariable por existir una norma del mismo rango como es la propia LGT, o una de rango superior como es la Constitución, que lo ampara y en cualquier caso, lo prevé.

Es suficiente una lectura del aludido artículo 8 (en especial, de los apartados comprendidos entre la letra f) y m)), para apreciar como este carácter para estos elementos de los procedimientos tributarios, permanecería invariable aún cuando no se encontrasen ahí presentes, puesto que no son pocas las referencias que a ellos se efectúan en otros preceptos de la misma LGT 58/2003 (mantenidos tras la reforma efectuada por la Ley 34/2015) y de nuestra Constitución³⁷⁸. Véanse, entre otros:

- Casos en los que se exige la regulación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de su interrupción, o la obligación de presentar autoliquidaciones, el fundamento legal que garantiza el deber legal de su regulación (y no reglamentario) radica en la indisponibilidad por parte de la Administración Tributaria de las obligaciones tributarias³⁷⁹ y la posición jurídica que la Constitución le confiere a ésta en el ejercicio de sus funciones. Su sentido es completo en el caso de la falta de actuación administrativa en el ejercicio de su potestad liquidadora de los tributos y/o su actuación tardía (fuera del plazo que

³⁷⁸ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 3ª edición, Ed. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2014, p. 126.

³⁷⁹ Vid. Artículo 18 de la LGT 58/2003 (sin modificación alguna en la Ley 34/2015).

estas instituciones recogen³⁸⁰), habida cuenta de que si ello no fuera así, esto es, no se sometiesen estas materias a una expresa regulación legislativa, la seguridad jurídica y el equilibrio de la relación tributaria ente la Administración y el contribuyente sería inexistente. Otro tanto de lo mismo podemos decir de las funciones recaudatorias de la Administración Tributaria.

- De igual forma, en el ámbito sancionador, y concretamente, respecto del establecimiento, modificación, modulación y condonación de las infracciones y sanciones tributarias, no es preciso que quedasen aquí recogidas, pues ya existía a este respecto la reserva de Ley (de tintes penales) contenida en el artículo 25 de la CE³⁸¹. Lo que imposibilitaba ya, por mandato consagrado en un principio fundamental imperante en la norma suprema de nuestro ordenamiento, la arbitrariedad administrativa en este ámbito.

- Es el caso de la disposición relativa al establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente que se prevén de forma genérica en el último apartado de este artículo. Todo indica que esta previsión se encuentra íntimamente relacionada con la exigencia constitucional ya establecida en el Título VII de la CE, concretamente, en artículo 128.2. En él se recoge la necesidad de Ley para acordar la intervención y/o participación de empresas por parte de los poderes públicos cuando el interés general lo requiera³⁸².

³⁸⁰ Vid. Artículos 66, 66.bis (introducido por la Ley 34/2015) y ss. para el caso de la prescripción y, artículo 104 con carácter general en defecto de regulación procedimental expresa para el caso de la caducidad en los procedimientos de gestión y del artículo 150 para el caso de procedimientos de inspección tributaria (ambos modificados por la Ley 34/2015).

³⁸¹ Vid. Apartado 1. *Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento.* Apartado 3. *La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad.*

³⁸² Vid. Artículo 128.2 de la CE: *“Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio, y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general.”*

- También en la mención al establecimiento de presunciones, no todas eso sí, pues únicamente se refiere a las *iuris et de iure*³⁸³, y, a su referencia a las reglas sobre la carga de la prueba en casi todos los procedimientos tributarios iniciados a cualquier instancia y para cualquier concepto, que se recogen de forma específica en los artículos 118 para el primer caso y, 105, 106³⁸⁴ y 108 para el segundo, todos ellos, de la LGT.

Como decimos, la redacción de este artículo limita a la regulación por Ley sólo de las presunciones sobre las que no se admite prueba en contrario, por contra, no dice nada acerca de las que sí cabe oponer prueba en contrario para rebatirlas, es decir, las *iuris tantum*. Podría entenderse, que para este tipo de presunciones si bastaría una norma de carácter reglamentario para invertir la carga de la prueba, cuando no es así, como ha quedado refutado casuísticamente por la reiterada jurisprudencia de los Tribunales del orden Contencioso-Administrativo de nuestro país³⁸⁵.

Y decimos casi en todos los procedimientos, puesto que una vez examinando estos preceptos, observamos, que parecen ir referidos exclusivamente, de un lado, a procedimientos no sancionadores o, por lo menos, a procedimientos cuya finalidad primordial no es la de sancionar

³⁸³ Literalmente dice el apartado a) del artículo 8: “(...) el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.”

³⁸⁴ La Ley 34/2015 de modificación de la LGT 58/2003, suprime el apartado 5 del artículo 106 y se modifica su apartado 4, que queda redactado de la siguiente forma: “4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.”

³⁸⁵ Cuestión distinta es, como dispone FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario... op. cit.*, p. 131, que el reglamento se limite a recoger una presunción *hominis*, es decir, una consecuencia lógica inexorable que deriva de un determinado hecho según las reglas del criterio humano. Es un tipo más que de prueba, de indicio, que no tiene norma que la ampare, tampoco entendemos que le haga falta, sino que el propio ordenamiento la recoge y, con ello, es suficiente para ser efectiva en derecho.

al contribuyente, como ocurre en aquellos procedimientos tributarios en los que se trata de liquidar la deuda tributaria, aún cuando por incumplimiento de la misma puedan originar la imposición de una sanción y, por otra parte, parece que se está pensando solamente en los procedimientos particularmente lineales en cuanto a las facultades que ostenta, o potencialmente ostenta, el órgano administrativo designado a tal tarea³⁸⁶.

Y en segundo lugar, <<no están todas las que son>> porque, en realidad, a la hora de concretar qué grado de intervención tiene el legislador en aquellos aspectos sustantivos de la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos, encontramos que se trata más bien de una cuestión interpretativa de este artículo junto a otros preceptos constitucionales que condicionan, tanto la regulación de la actividad de la Administración, como su quietud.

En efecto, basta un simple vistazo en la regulación dada, para comprobar como en ella no se recogen materias que resultan igualmente imprescindibles en la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos que las contempladas y, en las que la intervención del legislador es condición necesaria y suficiente aunque sobre ellas no se diga nada en absoluto. Valgan como muestra casos tan flagrantes por su ausencia como la regulación de las garantías del crédito tributario, la adopción de medidas cautelares, la disposición de facultades en procedimientos que pueden inferir directamente en derechos fundamentales de los contribuyentes, y de hecho así ocurre³⁸⁷, o la valoración de la inversión de la carga de la prueba que se ha dicho antes, también aspectos de materia sancionadora o, incluso, de los actos susceptibles de impugnación o no. Y como éstas, muchas otras.

Es por ello que decimos que el sentido de esta enumeración es intrínsecamente de sentido interpretativo y no taxativo al ser una lista manifiestamente incompleta, pues en contra de la buena lógica jurídica, en base a los preceptos constitucionales que se han expuesto en el desarrollo de este apartado, deberían estar igualmente recogidos todas estas cuestiones en relación a los procedimientos de aplicación de los tributos dando respuesta al carácter originalmente

³⁸⁶ Para ampliar su estudio se recomienda *vid.* GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentario al artículo 80 y 81 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Colección de Estudios y Comentarios Legislativos, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2007.

³⁸⁷ Como en el desarrollo del procedimiento de inspección.

pretendido de norma reguladora de la reserva de Ley, aunque por el contrario, no ocurre.

Así, para concluir nuestro análisis, podemos afirmar que cualquier desajuste temporal en las actuaciones administrativas en el seno de los procedimientos tributarios respecto del principio de legalidad, y como tal, los efectos producidos por la inactividad administrativa objeto de nuestro análisis, o la actividad tardía en el desarrollo de los procedimientos tributarios, son considerados, sin lugar a dudas, constitutivos de infracciones del ordenamiento jurídico, siendo su consecuencia inmediata la privación a los órganos que las ejecutan, o debieron ejecutarlas, actual o potencialmente, de validez en sus actuaciones³⁸⁸.

Esta consecuencia o posibilidad de exigir a través de un mecanismo jurídico el cumplimiento de la actividad administrativa es una cualidad de la vinculación positiva que decíamos de este principio que, sin embargo, no se encuentra acabada, prueba de ello son los numerosos casos de inactividad de la Administración y la ausencia de su detección, control y adopción de medidas por parte de los Poderes Ejecutivo y Judicial. Por ello, debe darse un nuevo paso en la interpretación de la legalidad a tenor de la nueva realidad cambiante en la esfera de las libertades individuales y los fines y objetivos que para su satisfacción se encomienda por Ley a la Administración.

En este sentido, el principio de legalidad no sólo debe ser un presupuesto de hecho para la acción pública que legitima jurídicamente su intervención, sino que también ha de servir a los contribuyentes (y resto de administrados) como un título de naturaleza ejecutiva (sin serlo propiamente) que puedan hacer valer frente a la inactividad de la Administración Tributaria actuante. El nuevo significado de este principio supone que en su virtud, los órganos y agentes administrativos puedan y deban actuar³⁸⁹.

³⁸⁸ Además, según GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. Y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo...*, *op. cit.*, p. 440, ello constituye un motivo evidente de distinción entre nulidad y anulabilidad de los defectos de los que adolecen los actos administrativos.

³⁸⁹ *Vid.* GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración...* *op. cit.*, pp. 98, 99 y 100.

B. La inactividad administrativa y otros principios rectores del ordenamiento jurídico tributario.

Es sabido que en el caso de España, la constitucionalización del procedimiento administrativo (recogida en el artículo 105.c) de la CE) se centró exclusivamente en el acto administrativo, sin tener en cuenta que no todo procedimiento administrativo conduce exclusivamente a la producción de actos administrativos, con lo cual se dejaba fuera todo el tratamiento normativo a la inactividad administrativa y el factor tiempo en la tramitación de los mismos³⁹⁰. Lo mismo sucede en el entorno administrativo tributario, en el que si bien existen materias convenientemente incluidas en el aludido artículo 8 de la LGT como se acaba de ver, esta tampoco lo es.

Es importante no olvidar que la inactividad de la Administración Pública en general y la tributaria en particular, no sólo está sometida al principio de legalidad y reserva de Ley, sino que también se encuentra directamente relacionada con otros principios en los que, pese a que no nos hemos detenido hasta el momento, si entendemos que deben ser, al menos, comentados por su considerable relación con ésta, en concreto, la vinculación existente entre la falta de presencia de estos principios y la pasividad de la Administración.

³⁹⁰ No obstante, desde hace algún tiempo, surgen algunas tendencias proclives a explicitar de una forma más clara y contundente en los textos constitucionales la importancia del tiempo y su vinculación con la actuación de la Administración Pública. Por su carácter pionero en esta materia, debemos aludir al proyecto sobre la organización y sobre el funcionamiento de la Administración Pública para la reforma de la Constitución Italiana presentado a la Comisión Bicameral el 2 de marzo de 1993 y elaborado por un grupo de prestigiosos estudiosos, coordinados por el profesor CASSESE. Así en él se establecía como norma constitucional expresamente que: “*Los procedimientos deben concluirse, dentro de plazos congruentes, con resoluciones expresas. Deben ser asegurados los remedios sustitutivos en caso de inercia de la Administración.*”

Vid. CASSESE, S., *La riforma amministrativa nel quadro della riforma istituzionale*, Ed. Foro Italiano, vol. V, Italia, 1993, pp. 254 a 261, en BELTRÁN DE FELIPE, M., “Anotaciones a una propuesta de reforma de la Constitución italiana (En torno al libro *L'amministrazione e la Costituzione. Proposte per la costituente*, dirigido por CASSESE, S. y ARABIA, A. G.)”, *RAP*, nº 136, enero - abril, 1995.

Es más, existen incluso algunos textos constitucionales modernos en los que ya se concibe este y otros principios de forma expresa. Es el caso de la Constitución Política Colombiana de 1991, que su artículo 363 establece que “*El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad*”.

1. El principio de eficacia.

Entre estos principios, figura en primer lugar el de eficacia en la actuación administrativa, que se encuentra contenido, al igual que también lo hacía la sujeción de la actividad administrativa a los cánones de legalidad, en el artículo 103.1 de nuestro texto constitucional y, es reiterado, tanto en el artículo 6.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, LRBRL, como en el artículo 3.1 de la Ley 30/1992, modificado por la Ley 4/1999, ambas LRJAP y PAC³⁹¹.

La aparición conjunta en el articulado constitucional de los principios de eficacia y legalidad no es en absoluto casual, pues el primero no puede entenderse sin el segundo³⁹². Efectivamente, si el legislador previó el pleno sometimiento de la actividad administrativa a la Ley y al Derecho, lo hizo con el fin de que se lograra, siendo necesario para ello imponer un conjunto de principios rectores que dirigiesen el comportamiento de la Administración Pública que ésta debe acatar para el cumplimiento de sus objetivos.

Con este planteamiento, podríamos definir la eficacia en el Derecho Administrativo como la capacidad de la Administración Pública de instrumentar y desarrollar mecanismos adecuados para llevar a cabo los fines y objetivos que le encomienda el ordenamiento jurídico. Aparece de nuevo la idea de buena administración, como aquella actuación administrativa eficaz que se produce través de respuestas ágiles y lo más rápido posible para atender las necesidades que los ciudadanos demandan. De esta forma, como alumbró el profesor PAREJO ALFONSO,

³⁹¹ Resulta clave contar que en la nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas 39/2015, desaparece esta regulación, quizás por el sentido de sistematizar toda la regulación relativa al procedimiento administrativo, pretendiendo clarificar e integrar el contenido de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y de la Ley 11/2007, de 22 de junio, y profundizar en la agilización de los procedimientos con un pleno funcionamiento electrónico. Todo ello, según asevera su exposición de motivos, revertirá en un mejor cumplimiento de los principios constitucionales de eficacia y seguridad jurídica que deben regir la actuación de las Administraciones Públicas, por contra, sin su previsión expresa, parece que este principio aparece desvirtuado.

³⁹² La STC de fecha 17 de febrero (referencia westlaw nº RTC 1984/22), establece que el reconocimiento constitucional del principio de eficacia significa “una remisión a la decisión del legislador ordinario respecto a aquellas normas, medios o instrumentos en que se concrete la consagración de la eficacia.”

resulta trascendental que la actividad prestacional que realiza el Estado a los particulares a través de los órganos públicos, deba ser llevada a cabo en toda la extensión de sus cometidos y alcances³⁹³. Quedaría por fuera de la misma todos aquellos elementos exógenos que la condicionan, ya sean de orden económico, políticos o culturales, que en una u otra forma, impiden la efectividad de la actuación administrativa.

La antítesis administrativa de esta noción sería la mala administración, o una administración ineficaz, pues como ha puesto de manifiesto el profesor GÓMEZ PUENTE, la falta de eficacia en la actividad administrativa supone un comportamiento claramente antijurídico³⁹⁴, que es contrario al principio de legalidad en sentido amplio y, que contradice la posición servicial y la vocación dinámica y transformadora de la realidad social que la Constitución atribuye a la Administración Pública como instrumento esencial del Estado social de Derecho³⁹⁵.

En la misma línea sobre la ineficacia se sitúa SÁNCHEZ MORÓN, de ella dice que es “*tan nociva para ésta (para la propia Administración Pública), para la sociedad, para los ciudadanos es el autoritarismo administrativo, el abuso de poder o la falta de garantías individuales, como la impotencia, la parálisis y la ineficacia de la Administración*”³⁹⁶.

Ciertamente el Derecho Administrativo y su ordenamiento jurídico, tienden más a una regulación que facilite el control y la garantía a los administrados de los servicios públicos que se prestan a propiciar la eficacia que depende de otras técnicas e instrumentos³⁹⁷. Empero, la eficacia sin ningún tipo de control, esto es, sin límites

³⁹³ Vid., PAREJO ALFONSO, L., *Estudios sobre el gobierno*, Ed. Universidad Carlos III, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1996, p. 61.

³⁹⁴ Vid. BAYONA DE POROGORDO, J. J., *Enciclopedia Jurídica Básica. Voz «Gasto Público (Derecho Financiero y Tributario)»*, vol. II, Ed. Civitas, Madrid, 1995, p. 3240. Esta autora ha llegado más lejos poniendo de manifiesto que la efectividad es una característica del Sistema Tributario, en el sentido de que todo empleo de fondos públicos que no consiga mitigar o satisfacer la necesidad, salvo imponderables perfectamente explicables y excusables, constituye lisa y llanamente un despilfarro sancionable.

³⁹⁵ Vid. GÓMEZ PUENTE, M., “Responsabilidad por inactividad de la Administración”, *DA*, números 237 - 238, enero - junio, 1994, p. 140.

³⁹⁶ Vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., *Discrecionalidad administrativa y control... op. cit.*, p. 102.

³⁹⁷ Vid. MARTÍN REBOLLO, L., “La Administración de garantías: vigencia y limitaciones”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, nº 13, septiembre - diciembre, 1992, p. 33.

jurídicos, conlleva a la aparición de arbitrariedad y discrecionalidad administrativa en el uso incontrolado de los recursos públicos, lo que supone, en ocasiones, una actuación administrativa contraria al resto de principios rectores y a los fines marcados. Por otra parte, el ofrecimiento de servicios públicos, prestaciones y todo tipo de garantías, a toda costa, implicará a bien seguro la ineficacia de la Administración Pública. Conseguir el equilibrio entre eficacia en la actuación administrativa y los derechos de los ciudadanos es el verdadero reto al que se enfrenta la Administración Pública³⁹⁸.

Por lo tanto, el principio de eficacia muestra así una doble vertiente, de un lado, legitima a la Administración Pública en la medida en que constituye el fundamento en el que se apoyan numerosas normas jurídicas al otorgar medios jurídicos y materiales para servir el interés general y, de otro lado, también constituye un límite a determinado tipo de actuaciones administrativas, las ineficaces, pues la Administración Pública en sus relaciones ciudadanas, debe, puede y tiene que dar garantía al administrado y no sólo de la prestación que debe brindarle, sino de la calidad y eficacia con la que lo hace. Entendemos que esta última vertiente que tiene no es tanto un límite sino un derecho para el administrado. Es decir, no sólo es una tarea irrenunciable de la Administración ser eficiente, sino que el administrado puede (y debe) exigir actuaciones administrativas eficientes, pues ello contribuye a la seguridad jurídica y a la solidaridad social para que el hombre encuentre satisfechas las necesidades más elementales³⁹⁹.

La eficacia de una actuación administrativa se mide por el logro de los resultados conformes a los objetivos perseguidos. Para la generalidad de la doctrina, el concepto de eficacia remite al grado de efectividad en la gestión técnica o en la capacidad de prestación, medida por la relación entre el tiempo, el coste y el beneficio, pero tradicionalmente el sector en el que el principio de eficacia ha tenido mayor relevancia ha sido el de la actuación administrativa de contenido económico y tributario, habida cuenta de la fácil mensurabilidad y de la flexibilidad en la misma de la relación entre medios y fines y de la posibilidad de contraste con el sector privado⁴⁰⁰.

³⁹⁸ Vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., "Nota preliminar" a WEIL, P., *Derecho Administrativo*, Colección Cuadernos, Ed. Civitas, Madrid, 1994, p. 16.

³⁹⁹ Vid. DROMI, R., *Derecho Administrativo*, 4ª edición, Ed. Ciudad Argentina, Buenos Aires (Argentina), 1995, p. 65.

⁴⁰⁰ Vid. LAVILLA RUBIRA, J. J., *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. II, Ed. Civitas, Madrid, 1995, pp. 2.624 a 2.628.

Por tanto, en nuestro caso, la eficacia de la Administración en los procedimientos tributarios no es más que la consecución de los fines que se derivan de su propio nombre, ya sea en la gestión, inspección, sanción, recaudación o ejecución de los tributos. O lo que es lo mismo, que la Administración Tributaria cumpla con los estándares de servicio público que de ella se espera en sus diversas competencias. Y ello, entendida con una actuación administrativa de calidad por y para estos servicios⁴⁰¹, por ello, si la Administración no ejecuta su deber con un mínimo de calidad es entonces, cuando se manifiesta la lesión y el perjuicio en ese servicio cuyo destinatario es el administrado⁴⁰².

En este punto, y para concluir, nos resulta imposible no aludir a una máxima sobre el principio de eficacia en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, y no es otra que la atribuida al profesor italiano LUIGI EINUDI, que sostiene que: “*un sistema impositivo termina valiendo lo mismo que la Administración Tributaria encargada de aplicarlo*”⁴⁰³, pues con ella, entendemos que se explica y se resume a la perfección el sentido y el significado de este importante principio en relación a la inactividad administrativa.

2. El principio de eficiencia.

Por su parte, el principio de eficiencia en materia tributaria, como tal, no está presente en la Constitución en sentido propio, a diferencia de lo que ocurre con el

⁴⁰¹ Cabe mencionar otras grandes citas y referencias bibliográficas que a nivel internacional entendemos manifiestan a la perfección la naturaleza y el sentido de este principio en el ámbito tributario. Valga como ejemplo, lo dicho por (vid.) BIRD, R. M., “Administrative dimensions of tax reform”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, marzo, 2004, p. 134 a 150: “*de poco vale la mejor política tributaria del mundo si no puede ser implementada con efectividad*”. O lo afirmado por (vid.) SLEMROD, J. y YITZHAKI, “Tax avoidance, evasión and administration”, Ed. A. Auerbach en FELDSTEIN, M. S., *Hand-book of Public Economics*, vol. 3, Ed. North-Holland-Elsevier, Amsterdam (Países Bajos), 2002, cuya traducción sería: “*El fin de la Administración tributaria es precisamente conseguir esta aplicación efectiva de todas las figuras que integran el sistema tributario*”.

⁴⁰² Vid. ÁLVAREZ-GENDIN Y BLANCO, S., *Teoría y práctica de lo Contencioso-Administrativo*, Ed. Bosch, Barcelona, 1960, p. 19, que expresa lo siguiente: “*Porque las infracciones administrativas se muestran realmente no tan sólo como una lesión a las situaciones de los administrados, sino como entorpecimiento a la buena y recta administración.*”

⁴⁰³ Vid. EINUDI, L., *Principios de hacienda pública*, Italia, 1946 - 1968.

principio de eficiencia del gasto público recogido en su artículo 31.2⁴⁰⁴ (“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía” (el subrayado es nuestro))⁴⁰⁵.

No obstante, poco tardó la jurisprudencia del TC en hallar su sentido de forma implícita, esto es, fuera del citado artículo 31. Lo hizo por medio de otros artículos de la propia Constitución. Así se expresa la sentencia de este Tribunal de fecha 26 de marzo de 1986⁴⁰⁶, en donde reconoce que es cierto que la función extrafiscal de este principio en el Sistema Tributario Estatal no aparece explícitamente recogida en la Constitución, pero ello no es óbice para negar su existencia, pues dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos Constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señalando en

⁴⁰⁴ La inclusión de esta norma en nuestra Constitución se debe a la iniciativa del entonces senador FUENTES QUINTANA, quien argumentó lo siguiente: “El fundamento de esta enmienda es triple. En primer lugar, un principio de conocimiento y publicidad que debe caracterizar a la acción del sector público. En segundo lugar, además de este principio de claridad, hay que establecer el principio de competencia... Finalmente, un principio de eficiencia. No se trata de discutir que las exenciones o bonificaciones fiscales no tengan sentido en nuestro tiempo. Lo tienen, pero deber ser un derecho excepcional que se concede por algo y para algo.”. Vid. FUENTES QUINTANA, E., *Diario de Sesiones del Senado. Comisión de Constitución*, n° 82, sesión n° 14, viernes 8 de septiembre de 1978, p. 2.488 y 2.489. Fuente: <https://books.google.es/books?id=Kbv9AgAAQBAJ&pg=PA45&lpg=PA45&dq=FUENTES+QUINTANA,+E.,+Diario+de+Sesiones+del+Senado.+Comisión+de+Constitución,+n°+82,+sesión+n°+14,+viernes+8+de+septiembre+de+1978&source=bl&ots=RreJRH6a7h&sig=QsfyCc0HAmefJq2rRJGu9MVwFsw&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwj72Y6yxe3MAhVCvBQKHdwQAIMQ6AEIHTAA#v=onepage&q=FUENTES%20QUINTANA%2C%20E.%2C%20Diario%20de%20Sesiones%20del%20Senado.%20Comisión%20de%20Constitución%2C%20n°%2082%2C%20sesión%20n°%2014%2C%20viernes%208%20de%20septiembre%20de%201978&f=false>.

⁴⁰⁵ Vid. PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración. Tres estudios*, Ed. Instituto Nacional de Administraciones Públicas - BOE, Madrid, 1995, pp. 101 y 102. Un tributo es eficiente cuando no distorsiona la economía y el Estado obtiene los recursos a un costo razonable. La eficiencia en este sentido es la relación entre los ingresos tributarios obtenidos y los recursos utilizados para conseguirlos. Es la eficacia presupuestaria. No sería concebible que los recursos empleados en la consecución de un tributo superaran el ingreso que este genera. Un tributo es eficiente cuando no distorsiona la economía y el Estado obtiene los recursos a un costo razonable. Nosotros añadiríamos desde otra perspectiva, que este principio también hace referencia a la oportunidad con que el impuesto se recauda, es decir, que su aplicación debe hacerse en el momento es que sea más fácil el pago para el contribuyente.

⁴⁰⁶ Referencia westlaw n° RTC 1987/37. Vid. Fº. Jº. 13º.

particular los artículos 40.1, 130.1 y 134.2⁴⁰⁷ de la CE), dado que tanto el Sistema Tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.

Y añadía el TC que dicha función estaba expresamente enunciada en el antiguo artículo 4 de la derogada LGT de 1963, según el cual los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional⁴⁰⁸. Y así es, pues la verdadera construcción dogmática de este principio se realiza desde la base de la teoría económica, siendo incorporado al Derecho a través de normas jurídicas que lo prevén⁴⁰⁹.

Quizás por ello resulte menos intuitivo que el resto de principios, es más, incluso no es lejana la idea de confundirlo con el principio de eficacia⁴¹⁰. Para PAREJO ALFONSO, la eficiencia puede definirse como subespecie de la eficacia que incorpora la perspectiva de la relación de los medios con los objetivos para evaluar el grado óptimo de la misma, siendo posible también diferenciar tipos de eficiencia según el criterio que se emplee para la fijación de la relación óptima. De este modo, en una formulación amplia, podríamos decir que la eficacia supondría la idoneidad de

⁴⁰⁷ En relación al principio de eficiencia y los Presupuestos Generales del Estado *vid.* CARBAJO VASCO, D., “El uso de la perspectiva de género en el presupuesto de gastos fiscales español”, *Crónica Tributaria*, nº 139, abril - junio, 2011, p. 48. Según este autor “*nos encontramos, sin género de dudas, ante un hecho jurídico extraordinario, pues no se conoce ningún Ordenamiento Financiero en el cual la mencionada obligación se incorpore directamente en la Constitución del Estado*”. Fuente: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/139_carbajoct.pdf.

⁴⁰⁸ Añadía esa sentencia que “*A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extra fiscales.*”

⁴⁰⁹ El primer autor que apuntó este origen fue (*vid.*) CALSAMIGLIA BLANCAFORT, A., “Justicia, eficiencia y optimización de la legislación (II. Administración y Constitución: el principio de eficacia)”, *DA*, nº 218 - 219, abril - septiembre, 1989, p. 115.

⁴¹⁰ Es más, en el caso del artículo 103.1 de la CE la eficacia en la actuación administrativa comprende también la exigencia de eficiencia, dados los objetivos que persigue la actuación de la Administración, el servir el interés general, el cual se presta a través de la ejecución de programas de gasto público.

los medios empleados por la actuación administrativa en relación a los fines perseguidos, es decir, que atiende al resultado de la actividad. En cambio, la eficiencia de la Administración Pública implicaría que, ante una igualdad de medios idóneos, se utiliza el que menos costes genere⁴¹¹.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, consideramos que el principio de eficiencia no se incluye en el principio de eficacia, sino que lo completa y complementa, pues en realidad, éste atiende a la optimización en el uso de los recursos materiales y humanos a disposición de la Administración Tributaria para la consecución de los fines planteados y la mejora de la calidad de los servicios prestados en los procedimientos tributarios, condicionando la toma de decisiones para lograr mayores logros a menores costes⁴¹².

Además, hemos de tener en cuenta que es el propio legislador quien los distingue en la regulación de la LRJAP-PAC en el artículo tercero. En efecto, en dicho artículo se recoge, de un lado, en el apartado primero el principio de eficacia (*“Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.”*) y, en apartado segundo, el criterio de eficiencia (*“Las Administraciones públicas, en sus relaciones, se rigen por el principio de cooperación y colaboración, y en su actuación por los criterios de eficiencia y servicio a los ciudadanos.”*).

⁴¹¹ Vid. PAREJO ALFONSO, L., “La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública (II. Administración y Constitución: el principio de eficacia)”, *DA*, nº 218 - 219, abril - septiembre, 1989, p. 19.

⁴¹² Vid. ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. “Reflexiones sobre la eficacia de la administración y la complejidad de los sistemas fiscales”, *Revista Papeles de Economía Española*, nº 125 y 126, diciembre, 2010. Resumidamente para este autor, desde la perspectiva de la economía de la organización, la consecución de comportamientos eficientes en el sistema organizativo de la Administración Tributaria gira en torno a dos cuestiones fundamentales a los que debe dar respuesta: los problemas de coordinación y de incentivos. Entiende, que dada la intensidad en el uso e recursos humanos, el estudio de los mecanismos retributivos y el diseño de carreras profesionales en el ámbito de la administración tributaria, cree que debe aportar propuestas efectivas para mejorar el desempeño de las distintas tareas que engloba el desarrollo de esta actividad. Por su parte, la inversión en tecnologías de información, y su incidencia en la reducción a largo plazo de los costes de administración y de los de cumplimiento, también puede valorarse desde los principios que rigen el comportamiento eficiente de las organizaciones.

En todo caso, a los efectos de la inactividad administrativa tanto si consideramos una opción como otra, el resultado permanece invariable, pues en ambos casos se infringen.

Convendría también destacar la prevalencia del principio de eficiencia respecto del principio de equidad en la actuación administrativa tributaria, ya que aquel dará a los órganos de la Administración Pública la solución más competitiva en el marco económico comparado, tendiendo a la armonización de los distintos Sistemas Fiscales al objeto de no interferir en las decisiones de los inversores, quienes se dejarían llevar por las leyes del mercado exclusivamente⁴¹³.

3. La celeridad.

En esta ocasión, la cuestión a discutir no versa sobre el concepto de celeridad, pues su significado es idéntico para cualquier campo de aplicación, esto es, prontitud. Por el contrario, aplicando este concepto sobre la actuación administrativa, su sentido es más amplio, pues con él lo que se pretende es que la Administración Pública no tome decisiones precipitadas, sino aprovechar el tiempo de un modo razonable.

Al igual que sucedía con la eficiencia, de nuevo si la exigencia de celeridad en la actuación de la Administración Pública debe o no incluirse en seno del principio de eficacia al que alude la CE. Este debate se avivó a través de la sentencia del TC de fecha 2 de noviembre de 1989, por la que entendió que la inclusión de la celeridad dentro del principio de eficacia en la actuación de la Administración pública supone un “*mandato para la Administración, en la medida en que ésta ha de actuar “de acuerdo” con él*”⁴¹⁴.

⁴¹³ Vid. FABRA VALLS, M., “Solidaridad y Derecho Financiero en una sociedad neocompetitiva”, *REDF*, nº 120, octubre - diciembre, 2003, p. 623.

⁴¹⁴ Referencia westlaw nº RTC 1989/178.

Pues bien, la respuesta creemos que debe ser negativa pues entendemos que son dos principios independientes⁴¹⁵, aunque su estrecha relación es evidente⁴¹⁶. El motivo principal es que el principio de celeridad se pone de manifiesto de forma soberana en diferentes preceptos a lo largo del articulado de la LPAC, que a continuación se analizan pormenorizadamente. Pero antes, mencionaremos que no sólo en la actual regulación de esta Ley se intuye la total independencia de este principio de celeridad frente al resto, sino que desde la primera Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, el legislador ordinario ya recogió este principio en su artículo 29 apartado primero: “*La actuación administrativa se desarrollará con arreglo a las normas de economía, celeridad y eficacia*”.

En la actualidad, si bien la LRJAP-PAC (ni tampoco lo hace su futura Ley sustituta, 39/2015, de 21 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) no habla expresamente de la celeridad como uno de los principios generales por el que se rige la actividad administrativa⁴¹⁷, si que lo hace de una forma indirecta, pero clara, cuando se refiere a la ordenación del procedimiento que los órganos de la Administración han de seguir, separándolo del resto de principios y criterios⁴¹⁸. Es más, a continuación le dedica un artículo en exclusiva, el número 75, en el que aclara los extremos que este principio comprende en la actuación administrativa que, en suma, suponen la adopción de todos los trámites

⁴¹⁵ Cfr: BACIGALUPO SAGGESE, S., “El factor tiempo en el procedimiento administrativo desde la óptica del Derecho comparado, en particular del Derecho alemán”, en VV.AA., *Estudios sobre el procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas*, IV Jornadas sobre Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales, 3 al 5 de diciembre de 1992, Torremolinos (Málaga), Ed. CEMCI, Granada, 1992, pp. 357 a 377. En cambio, para este autor la celeridad ha desaparecido del texto legal con la regulación actual de la LRJPAC. Literalmente dice que: “*Por el contrario, ya no se recoge expresamente tal principio de celeridad en la nueva Ley, recientemente aprobada y que motiva el presente trabajo, la de Régimen Jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Efectivamente, en su artículo 3, relativo a los “Principios Generales”, sólo figuran los “principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación” (en el párrafo primero que transcribe el tenor literal del artículo 103.1 CE) y, por lo demás, se mencionan los “criterios de eficiencia y de servicios a los ciudadanos” (en el párrafo segundo), sin que se aluda explícitamente a un principio o criterio de celeridad.*”

⁴¹⁶ Pues resultan conexos y complementarios.

⁴¹⁷ Vid. Artículo 3 de la LRJAP-PAC.

⁴¹⁸ Vid. Artículo 74 de la LRJAP-PAC: “*El procedimiento, sometido al criterio de celeridad...*”. Cuya nueva numeración, tras la entrada en vigor en fecha 2 de octubre de 2016 de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, será el número 71, conservando una idéntica redacción.

posibles (que por su naturaleza lo permitan) en un sólo acto (siempre que no sea obligado su cumplimiento sucesivo) y que, al solicitar los trámites que deban ser cumplidos por otros órganos, deberá consignarse en la comunicación cursada el plazo legal establecido al efecto.

Este mandato contenido en aludido artículo, impone a la Administración Pública el deber de cumplir con celeridad los plazos en sus relaciones con los administrados afectados, y también, en las relaciones producidas entre sus órganos (entre sí mismos), con el objetivo de no retrasar los procedimientos, pues su incumplimiento puede producir diferentes efectos en los interesados y en la propia Administración.

Para otros autores, sin embargo, es el principio de eficiencia el que comprende al de celeridad (y al de economía), que, resaltados por la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, no han sido, sin embargo, destacados por la Ley sucesora⁴¹⁹.

Con todo, la celeridad referida a los tiempos empleados en la ejecución de una función o prestación de un servicio por parte de la Administración Pública es obligada para toda organización cuya actividad está presidida por los principios de eficacia y eficiencia. Dicho de otro modo, la celeridad afecta tanto a la eficacia como a la eficiencia, que no se encuentran presentes en situaciones de pasividad administrativa. Y es que, cuando la Administración quiere conseguir un objetivo determinado de forma eficaz, es decir, empleando para ello el medio que genere el mínimo coste, y de forma eficiente, esto es, ante la posibilidad de diferentes alternativas, debemos hacerlo en el tiempo más rápido posible, con celeridad. Por tanto, podríamos añadir que pese a que todos ellos son principios diferentes, son conexos y complementarios, ya que una actuación administrativa sin celeridad, evitará que la Administración pueda ser eficaz, en cuanto conseguir el resultado perseguido de forma eficiente.

Tal es la relación entre celeridad, eficacia y eficiencia, que alguno autores han trascendido su implicación en el sentido de que, siempre que se considere que la celeridad no puede afectar a la calidad de la actividad o del servicio realizado, puede significarse que cualquier plazo impuesto a la Administración Pública para el

⁴¹⁹ *Vid.* COSCULLUELA MONTANER, L., “La posición ordinamental de la Ley 30/1992 y los principios y los efectos de la misma” en AGUADO I CUDOLÀ, V., *Silencio administrativo... op. cit.*, p. 131.

desarrollo de una acción concreta (afecto o no a los administrados) tiene el carácter de máximo, a menos que expresamente se disponga lo contrario por otro orden de razones, como son los supuestos en que el plazo implique una garantía para el administrado⁴²⁰.

4. El principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Este principio, establecido en el artículo 9.3 de la Constitución, significa que las Administraciones Públicas no pueden tomar decisiones arbitrarias, entendiéndose por tales fundamentalmente aquellas que supongan una infracción de los principios que rigen su actividad y las reglas objetivamente determinadas por ellas.

La inactividad de la Administración (en general y en particular, la Tributaria) supone, por lo tanto, una clara vulneración de este principio, siempre y cuando su no actuar no responda a ninguna de las causas amparadas en Derecho o en la arbitrariedad. Esto es, en relación con la quietud administrativa, sólo allí donde la norma sea directamente arbitraria, es decir, que no posea una finalidad razonable o esté desprovista de fundamento, cabrá defender la existencia de un vicio en relación a la interpretación del principio de interdicción de la arbitrariedad⁴²¹.

Los Tribunales de Justicia han utilizado tradicionalmente tal principio constitucional para impedir que los poderes públicos sostengan interpretaciones arbitrarias de las normas para no actuar en determinados casos que favorezcan sus

⁴²⁰ Vid. COSCULLUELA MONTANER, L., "La posición ordinal de la Ley 30/1992... *vid. supra.* en SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Comentario sistemático a la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, Ed. Carperi, Madrid, 1993, p. 48.

⁴²¹ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Ed. Thomson - Aranzadi - Cizur Menor, Madrid - Barcelona, 2007, pp. 98 y ss.

intereses⁴²² o para no emitir resoluciones⁴²³, pues ambas actuaciones son abiertamente discriminatorias.

Como dice expresivamente el TC *“a la luz de lo indicado ha de concluirse que a lo largo del procedimiento administrativo los ciudadanos han sido objeto, efectivamente, de un trato desigual respecto a otros en situación similar, sin que se haya razonado o justificado el por qué de esa desigualdad ... Pues no resulta admisible -ni por tanto debe considerarse justificativo de la desigualdad- que la Administración elija libremente a quiénes aplicar y a quiénes no aplicar la normativa vigente, actuación esta vetada por la interdicción de la arbitrariedad contenida en el art. 9.3 de la Constitución”*⁴²⁴.

Esta interdicción en la arbitrariedad no sólo se manifiesta con la inactividad que se acaba de exponer, sino que también guarda relación con la potestad legislativa vista en el capítulo anterior. En este caso, lo arbitrario es aquello que no se acomoda a la legalidad de tal forma que, frente a una actividad reglada, la inactividad en su aplicación es una conducta arbitraria que supone una infracción de la propia norma (y supletoriamente del principio de legalidad), y ante una actividad no reglada o discrecional, conlleva una desviación de poder (y, a su vez, del principio de seguridad jurídica)⁴²⁵.

Considera GARCIA DE ENTERRÍA que el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos vinculado a la inactividad de la Administración,

⁴²² Vid. STC de 21 de diciembre de 1981 (referencia westlaw nº RTC 1989/219) y STC de 11 de junio de 1992 (referencia westlaw nº RTC 1992/93).

⁴²³ Vid. STS de 19 de junio de 2002 (referencia westlaw nº RJ 2002/19).

⁴²⁴ Vid. STC de 1 de diciembre de 1986 (referencia westlaw nº RTC 1986/151).

⁴²⁵ También en conexión con el principio de igualdad, el TC se ha referido a este principio en su sentencia de 1 de marzo de 1993: *“A través de numerosas resoluciones este Tribunal ha establecido una constante y uniforme doctrina según la cual el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, protegido por el artículo 14 CE y conectado con el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos que consagra el artículo 9.3 CE, significa, en relación con el ejercicio de la potestad jurisdiccional, que un mismo Juez o Tribunal no puede modificar el sentido de sus decisiones adoptadas con anterioridad en casos sustancialmente idénticos, a no ser que se aparte conscientemente de él, ofreciendo una fundamentación suficiente y razonable que motive el cambio de criterio o, en ausencia de tal motivación expresa, resulte patente que la diferencia de trato tiene su fundamento en un efectivo cambio de criterio por desprenderse así de la propia resolución judicial o por existir otros elementos de juicio externo que así lo indiquen”* (Referencia westlaw nº RTC 1993/71).

ha de tenerse en cuenta también en estos supuestos, puesto que, aunque resulta indudable que, en ocasiones, la falta de reglamentación oportuna pueda deberse a causas de fuerza mayor o incluso basarse en motivos plenamente justificados y razonables, como se ha visto en líneas anteriores a este epígrafe, hay ocasiones en las que el incumplimiento de los plazos previstos legalmente se debe, pura y simplemente, a una actuación de la Administración Pública ineficaz, negligente o a la falta de la necesaria previsión de la actuación de la misma. Lo que la prohibición de la arbitrariedad condena es, justamente, la falta de un fundamento objetivo (en nuestro caso, que justificase el retraso); la Constitución no admite que el poder público, en cualquiera de sus expresiones, se ejerza por la sola voluntad del agente o por su capricho simplemente⁴²⁶.

El STC tiene establecido que: *“hay que comenzar por recordar que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura o incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia. Sin embargo, lo anterior no conduce a considerar que las omisiones o las deficiencias técnicas de una norma constituyan, en sí mismas, tachas de inconstitucionalidad; siendo, por otra parte, inherente al valor superior del pluralismo (art. 1.º 1 CE) que las Leyes puedan resultar acertadas y oportunas a unos como desacertadas e inoportunas a otros (STC 76/1990, de 26 de abril, Fº. Jº. 8º)”*⁴²⁷.

⁴²⁶ Vid. GARCIA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E., “¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad... *op. cit.*, p. 225 y ss.

⁴²⁷ Vid. STC de 4 de octubre de 1990 (referencia westlaw nº RTC 1990/150), Fº. Jº. 8º.

5. Los principios de cooperación, colaboración y coordinación.

En el ámbito de las relaciones interadministrativas, que en no pocas ocasiones devienen pasivas y originan indirectamente la inactividad administrativa del órgano al que se encuentran adscritos o con el que se relacionan, también deben aplicarse los principios de cooperación y colaboración en su actuación por los criterios de eficiencia y servicio a los ciudadanos. Así pues, la LRJAP-PAC proclama en su artículo 3.2, con carácter general, el principio de cooperación: “*las administraciones públicas, en sus relaciones, se rigen por el principio de cooperación*”.

En nuestro análisis no haremos mención conjunta de los conceptos de colaboración, cooperación y coordinación, pues no lo son, ni su empleo es equivalente e indistinto. Lo que sí tienen en común es que son principios de relación exclusivamente interadministrativa.

El principio de cooperación es una forma de coordinación voluntaria entre diversos Entes Públicos dotados de potestades autónomas, que interactúan desde una posición de igualdad o sumisión para alcanzar el cumplimiento de los objetivos que tiene encomendados. Mientras que la colaboración puede concebirse como el deber de todas las Administraciones Públicas de ponderar y respetar, en sus respectivas actuaciones, la totalidad de los intereses públicos implicados y, en concreto, los intereses particulares y legítimos cuya gestión le esté encomendada a las demás Administraciones Públicas⁴²⁸.

Ambos principios constituyen un deber recíproco de todos los órganos de las Administraciones Públicas y su alcance viene determinado por la técnica que se utilice para llevarlos a cabo. La técnica concreta aplicable va a depender, por otra parte, de la naturaleza de las competencias que concurren⁴²⁹.

⁴²⁸ Vid. BARRIO GARCÍA, G. A., *Principios de relación entre Administraciones Públicas*, Ed. Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de A Coruña, nº 4, A Coruña, 2000, pp. 68 y 69.

⁴²⁹ En efecto, la materialización de este principio puede producirse a través de distintas vías o técnicas de relación entre órganos administrativos (como pueden ser la transferencia de competencias, la delegación, el encargo o la encomienda) o en el ámbito de ejercicio de las competencias propias, sin alteración de la titularidad o el ejercicio de aquéllas, mediante el auxilio, la cooperación o la coordinación. Vid. *Supra*. p. 70.

Dentro del principio general de colaboración y como técnica para hacerlo efectivo, encontramos la cooperación, que se caracteriza por la voluntariedad de su realización, en cuanto supone el ejercicio conjunto (mancomunado) de competencias por parte de dos o más órganos de la Administración en régimen de igualdad, bien sean entes públicos o privados a los que se les haya encomendado la tarea de satisfacer a los administrados⁴³⁰. Obviamente, las potestades y funciones propias que no se ven afectadas por el ejercicio de la cooperación, no se ven alteradas, por ello, decimos que la efectividad de este principio depende, esencialmente, de la actitud con el que cada organismo asuma las relaciones con los otros y, no depende de la jerarquía de cada uno, pues el órgano que coordina debe respetar las competencias del órgano coordinado⁴³¹.

Para parte de la doctrina, la distinción entre cooperación o colaboración y coordinación reside más que en la voluntariedad en el mantenimiento de la capacidad

⁴³⁰ La definición clásica del TC sobre la coordinación es que *“persigue la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto del sistema, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían respectivamente la realidad del sistema”*. Así caracterizada, *“la coordinación general debe ser entendida como la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades estatales y comunitarias en el ejercicio de sus respectivas competencias de tal modo que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema”*. Vid. Fº. Jº. 2º de la STC de 28 de abril de 1983 (referencia westlaw nº RTC 1983/321).

⁴³¹ Vid. STC de 27 de febrero de 1987 (referencia westlaw nº RTC 1987/271), Fº. Jº. 2º: *“Tal coordinación no supone, sin embargo, una sustracción o menoscabo de las competencias de las entidades sometidas a la misma; antes bien, presupone, lógicamente la titularidad de las competencias en favor de la entidad coordinada”* (...) *“Los medios y técnicas de coordinación -dice el Tribunal Constitucional- deben respetar un margen de libre decisión o discrecionalidad en favor de las Administraciones sujetas a la misma, sin el cual no puede existir verdadera autonomía”*. También en el Fº. Jº. 7º dice que la coordinación *“no puede traducirse en la emanación de órdenes concretas que prefiguren exhaustivamente el contenido de la actividad del ente coordinado, agotando su propio ámbito de decisión autónoma”*.

decisoria que corresponde a la entidad titular de la competencia⁴³². Existen supuestos de cooperación obligatoria (como la elaboración de un informe) sin que con ello se reduzca la capacidad de la Administración u órgano que decida y, por contra, si este informe fuese de carácter resolutivo o decisorio, en la coordinación la decisión es compartida.

El artículo 4 de la Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, introdujo que las relaciones establecidas entre la Administración General del Estado, las de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local, debían regirse en virtud del principio de colaboración, que tendrán como finalidad la toma de decisiones y actuaciones conjuntas que permitan una actividad más eficaz en aquellos asuntos que afecten a competencias compartidas o, que simplemente exijan articular una actividad común entre dichas Administraciones actuantes⁴³³.

Estos principios presentan dos dimensiones para los órganos de la Administración Pública. Una positiva, de ejercicio de las competencias propias facilitando las de los demás (bien fuese colaborando, o coordinando o cooperando). La LRJPAC establece dos instrumentos: a) Las conferencias sectoriales. Se trata de órganos colegiados que se reúnen para asegurar la coherencia de la actuación de las Administraciones Públicas y su colaboración. b) Los convenios de colaboración, que son pactos bilaterales, o multilaterales, que se concretan en un acuerdo de voluntades que da lugar a un convenio o contrato⁴³⁴. Y, además, otra dimensión negativa,

⁴³² Vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., “La coordinación administrativa como concepto jurídico”. *DA*, números 230 - 231, mayo - agosto, 1992, pp. 24 y 25.

Vid. MENÉNDEZ REXACH, A. “La cooperación, ¿un concepto jurídico?”, *DA*, nº 240, julio - septiembre, 1994, pp. 11 a 51.

Vid. MORELL OCAÑA, L. “Una teoría de la cooperación”, *DA*, nº 240, julio - septiembre, 1994, pp. 51 a 71.

⁴³³ Una variante serían los convenios celebrados entre dos, o más, Comunidades Autónomas, siendo comunicados al Senado. También la LRBRL contempla esta cooperación voluntaria en su artículo 57, afirmando que “*la cooperación económica, técnica y administrativa entre la Administración local y las administraciones del Estado y las Comunidades Autónomas, tanto en los servicios locales como en asuntos de interés común, se desarrollará con carácter voluntario (...) pudiendo tener lugar, en todo caso, mediante los consorcios o convenios administrativos que se suscriban.*”.

⁴³⁴ La LRJAP-PAC las reconoce explícitamente: “*el Gobierno de la Nación y los órganos de Gobierno de las Comunidades Autónomas podrán celebrar convenios de colaboración en el ámbito de la respectiva competencia*”.

consistente en no obstaculizar el ejercicio de competencias ajenas, que es la que nos interesa a los efectos de la inactividad administrativa.

Estamos hablando de aquellos casos en los que la pasividad de la Administración que afecta a los administrados, se produce, no directamente en las relaciones de éstas con aquellos, sino que lo hace indirectamente, mediante la no actuación de los órganos administrativos que intervienen de forma coordinada, en colaboración o cooperativa junto a otros para la satisfacción de los intereses de los ciudadanos. Es una inactividad que llamamos interadministrativa. Y, ¿de qué formas puede producirse?

Con carácter general podría decirse que la inactividad interadministrativa hace acto de presencia con cualquier incumplimiento u omisión de, al menos, una de las administraciones intervinientes, pero pueden ser más, tantas como se relacionen, incluso todas ellas pueden efectuar la quietud.

Con ello, no queremos decir que exista una correspondencia entre el número de Administraciones que permanecen inactivas y el grado de perjuicio que se produzca en los administrados. El perjuicio causado es independiente del número de organismos que no actúen, pues tanto puede verse perjudicado un administrado por el no ejercicio de una potestad administrativa por una sola Administración u órgano interviniente, que por varias. El daño ocasionado depende del resultado en la esfera del administrado, no de cuántas inactividades administrativas lo originen.

La inactividad en las relaciones interadministrativas puede generarse, entre otras formas, con el incumplimiento del deber general de auxilio interadministrativo, que se extiende más allá del deber de información y la prestación de asistencia activa que las demás Administraciones precisen para el ejercicio de sus competencias y también, con la desatención del requerimiento de auxilio en la ejecución de actos de otras Administraciones que quedan fuera de su ámbito de competencias por razón del territorio⁴³⁵.

Sin embargo, no toda falta de actuación de una Administración con facultades o competencias interrelacionadas con otras Administraciones u organismos (públicos o privados), es merecedora de la consideración de ilegal, ya que, la

⁴³⁵ *Vid.* Artículo 4, apartados 2, 3 y de la LRJAP-PAC, que desaparecen con la entrada en vigor de la Ley 39/2015. En esta nueva Ley todas las funciones de asistencia para la ejecución de sus competencias entre Administraciones Públicas, lo son en relación al ejercicio de registros y de funciones electrónicas y telepáticas, entre sí, y con los administrados.

legislación posibilita que omita prestarlo cuando ello le cause un “*perjuicio grave*” a los intereses “*cuya tutela tiene encomendada al cumplimiento de sus propias funciones*” o “*no disponga de medios suficientes*” (que son las nuevas causas de negación en la prestación del auxilio solicitado que incorporó la Ley 4/1999). Como puede observarse, las causas que ocasionan perjuicio y el concepto de medios insuficientes, son indeterminados, con lo que siempre se exige, en todo caso, una motivación suficiente que las explique⁴³⁶.

En suma, es indudable que la infracción de cualquiera de estos principios que rigen la actividad administrativa o su fracaso, si entendemos como tal la inactividad o actividad fuera de tiempo, incumplen la razón de ser del Estado Social y de las misiones que éste les tiene encomendadas y que se han expuesto, al no producir el resultado y el logro buscado por las normas. Cómo se originan las inactividades que vulneran estos principios en el Derecho Financiero y Tributario, depende del propio diseño de cada uno de los procedimientos tributarios desarrollados por la Administración Tributaria y de sus sistemas de aplicación. Es por ello que veremos cada una de las ineficacias en cada procedimiento tributario en el capítulo siguiente, y si bien lo haremos de acuerdo con la nomenclatura presentada por nuestro derecho positivo, esto es, condicionado por las instituciones principales que se regulan (caducidad, prescripción y silencio tributario), intentaremos también no cometer el error de efectuar su calificación y el análisis de sus efectos, exclusivamente, por los plazos que el ordenamiento otorga por incumplimiento de la obligación de actuar de la Administración Tributaria, pues ello distorsionaría el estudio conceptual de las consecuencias previstas en el régimen jurídico. Y es que, como bien dice IGLESIAS CAPELLAS, “*los plazos sólo indican las unidades temporales tomadas por el legislador como presupuesto de aplicación de la norma sustantiva reguladora de tales efectos*”⁴³⁷.

Y ello, de una forma muy especial, pues lo haremos desde una doble perspectiva, pues como ya sabemos, desde el 12 de octubre de 2015, entró en vigor la novedosa Ley 34/2015, de modificación de la LGT 58/2013.

⁴³⁶ Vid. AYMERICH CANO, C., “El principio de colaboración en el Estado autonómico. Los instrumentos de colaboración administrativa”, *RGAP*, nº 13, 1996, p. 98. En esta obra pueden encontrarse algunas de las posibles causas de negación en la prestación del auxilio, como pueden ser: el elevado coste que puede ocasionar el atender a ciertas solicitudes de auxilio o, el respeto de los deberes que impone el secreto informativo.

⁴³⁷ Vid. IGLESIAS CAPELLAS, J., “La caducidad del procedimiento sancionador”, *Impuestos*, nº 8, 2008, p. 27.

Capítulo tercero.

Los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos.

Como se ha expuesto, resulta trascendente la concepción negativa de la actividad administrativa puesto que, al igual que la actividad que finalmente se materializa, ésta produce efectos y consecuencias de muy diversa índole. Algunas de estas consideraciones ya han sido señaladas en los apartados precedentes y otras, más específicas de cada uno de los procedimientos de aplicación de los tributos, serán analizadas durante el desarrollo del presente capítulo.

Este apartado pretende examinar específicamente la evolución, tanto de la normativa tributaria que se ha ocupado, y ocupa, de las previsiones normativas establecidas para la inactividad de la Administración Tributaria o su actuación fuera del plazo legalmente establecido para ello, como del desarrollo de las consecuencias y opciones de reacción que han existido, y existen, para los administrados tras esta quietud en los principales procedimientos tributarios que conocemos, y todo ello, atendiendo a la propia naturaleza de las instituciones para hacer una interpretación garantista de los efectos que el ordenamiento jurídico-tributario otorga al incumplimiento de plazos a causa de su irresponsabilidad.

I. La evolución de la inactividad de la Administración en la normativa tributaria.

Ya hemos hablado de las consecuencias del transcurso del tiempo en la actuación administrativa y, hemos repasado brevemente el desarrollo histórico del pensamiento de la inactividad administrativa a través de la evolución conjunta de las diversas concepciones de la figura de la Administración en consonancia con la figura del Estado. Sin embargo, ahora nos centraremos exclusivamente en la evolución de la inactividad administrativa en relación a la normativa tributaria.

Como no podía ser de otra manera, la primera referencia expresa que existió a este respecto se encontraba en la derogada LGT de 1963. En ella se establecía que en la reglamentación de cada procedimiento tributario (gestión, inspección, recaudación o sancionador) se señalarían los plazos a los que habría de ajustarse para la realización de los respectivos trámites⁴³⁸. En dicha Ley, se preveía que, pese a la inobservancia de plazos por la propia Administración Tributaria, no se produciría la pérdida de derechos para la actuación de esa Administración⁴³⁹, aunque supuestamente sí que ocurriría para el funcionario responsable de tal actuación, que se vería sancionado mediante la incoación de un expediente disciplinario. No obstante, recogía, asimismo, que los sujetos pasivos que se viesan afectados por esta conducta omisiva, pudiesen reclamar frente a la Administración Tributaria por medio de una queja⁴⁴⁰.

La reclamación en queja se configuró legislativamente encorsetada en el procedimiento económico-administrativo⁴⁴¹, como un acto facultativo (o potestativo) del interesado que podía iniciarse contra el funcionario responsable de la comisión de

⁴³⁸ *Vid.* Artículo 105 de la LGT de 1963.

⁴³⁹ Hablaba en particular de la caducidad de la acción administrativa del procedimiento de gestión tributaria.

⁴⁴⁰ *Vid.* ARIAS VELASCO, J. y CORRAL LARRAURI, N., *Manual de Procedimientos Tributarios*, Ed. Santillana, Madrid, 1968, pp. 160 a 165.

⁴⁴¹ *Vid.* Artículo 106 de la LGT de 1963: “1. En todo momento podrá reclamarse en queja contra los defectos de tramitación y en especial los que supongan paralización del procedimiento, infracción de los plazos señalados u omisión de trámites que puedan 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.”

un hipotético defecto de tramitación de un procedimiento tributario en el que fuese parte⁴⁴².

El origen de la reclamación en queja en el orden tributario se reconoció en la necesidad de la sujeción del ejercicio del poder de la Administración Tributaria a un procedimiento normado⁴⁴³, como elemento de garantía general del ciudadano para protegerle frente a defectos de tramitación y, en especial, cuando se produjese una paralización de la tramitación del expediente por infracción de los plazos señalados en la LGT⁴⁴⁴.

Su uso práctico era bastante reducido, no por la ausencia de supuestos que motivasen la queja, pues el desorden imperante en la Administración Tributaria en la época era elevado como se vio *supra*, sino que la causa de tal abandono la aportó, acertadamente, CAYON GALIARDO cuando dijo que no se había utilizado por su incorrecta regulación. Y es que, si por ella se hace responsable de los defectos al mismo funcionario encargado de la tramitación del procedimiento, no es extraño imaginar que ello motivaba el desistimiento a reclamar ante el temor de molestar a quien, al final, tiene que decidir sobre la cuestión de fondo de ese procedimiento. Por ello, y aunque la queja era un resorte al servicio de ciertos principios constitucionales,

⁴⁴² Vid. SÁNCHEZ GONZÁLEZ, A., *Procedimiento Económico-Administrativo*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pp. 323 a 325.

⁴⁴³ Cfr. MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, A., “La caducidad tributaria. La desconocida e ignorada causa de resolución de los procedimientos tributarios. IN MEMORIAM. Con mi recuerdo al compañero, amigo y socio ALFONSO MANTERO SAENZ, excelente procesalista tributario”, *Quincena Fiscal*, nº 7, abril, 2013, p. 3. Entienden los autores que esta figura se recogía de forma similar a como se regulaba, en el artículo 745 de la redacción original de la LEC, la nulidad de actuaciones por infracción de los plazos preceptivamente señalados como uno de sus motivos objetivos.

⁴⁴⁴ Sobre la regulación de la reclamación en queja como garantía del administrado contribuyente en los procedimientos tributarios contra los actos que supongan paralización de dichos procedimientos. Vid. GONZALEZ PÁEZ, E., *Recursos y Garantías del Contribuyente*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales y Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1975, pp. 41 y 42.

su efectividad práctica estaba supeditada a una configuración diferente en la LGT de 1963 que la regulaba⁴⁴⁵.

Dentro de los plazos en los procedimientos administrativos tributarios, se venía señalando tradicionalmente por la doctrina la falta de previsión de consecuencias ante la inobservancia del lapso de tiempo dentro del cual la Administración Tributaria podía realizar el trámite que hubiera previsto, es decir, generalmente, en la LGT de 1963 no se implicaba ninguna limitación en la acción administrativa, si bien autorizaba a los sujetos pasivos a reclamar en forma de simple queja como se ha dicho. Por esta razón, se comentaba por esa doctrina⁴⁴⁶ la posible extensión al procedimiento tributario de gestión el plazo previsto de seis meses para la resolución de un procedimiento administrativo en general, tendente a evitar el incumplimiento de la Administración sin justificación probada y, al igual que en el caso anterior, también deja abierta la vía para interponer el recurso con posible responsabilidad para el funcionario culpable con imposición de las pertinentes sanciones que se preveyesen.

Este pensamiento vio la luz a partir de dos Leyes cruciales para la ordenación del sistema de recursos administrativos, la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956 y la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958. La razón del deseo de su extensión al ámbito tributario era la virtualidad supletoria que, en identidad, tenía el ordenamiento administrativo en el general⁴⁴⁷.

⁴⁴⁵ Vid. CAYÓN GALIARDO, A., *El Sistema constitucional de garantías jurídicas del contribuyente. Fiscalidad y Constitución*, Ed. Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986.

Vid. MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, A., “La caducidad tributaria. La desconocida e ignorada causa de resolución de los procedimientos tributarios... *op. cit.*”, p. 19. En donde expresan que: “*la institución tradicional de la extinguida reclamación en queja fue absolutamente inútil para la eficacia y celeridad de los procedimientos administrativos generales y tributarios y la doctrina del silencio administrativo nunca fue una garantía jurídica para el ciudadano porque conducía a un escrito en queja o a un costoso y tardío recurso jurisprudencial*”.

⁴⁴⁶ Vid. GARRIDO FALLA, F., “El silencio administrativo en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”, *Revista de Estudios de la Vida Local y Autonómica*, nº 91, enero - febrero, 1957, p. 59. Fuente: <http://revistasonline.inap.es/index.php?journal=REALA&page=issue&op=view&path%5B%5D=398>.

⁴⁴⁷ Vid. GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. III, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 81 a 87.

En el antiguo régimen jurídico-administrativo que estamos comentando, ante una petición o ejercicio de una acción de reclamación del particular, carecía del carácter de una verdadera garantía jurídica, porque el silencio conducía simplemente a la reclamación en queja o, en su defecto, a la apertura de la vía jurisdiccional contenciosa correspondiente. Es más, las escasas garantías del silencio administrativo desaparecían por completo en los casos de inactividad de la Administración (lo que se conocía indistintamente como, la mal llamada, doctrina del silencio administrativo pues recordemos que en ella estaban inmersas todas aquellas inactividades de la Administración Pública sin distinción alguna), cuando lo que se pretendía era una actuación activa en un sentido determinado, es decir, una realización en determinados plazos. Y ello, por cuanto que sólo se disponía de un intento para vitalizar la comunicación entre la Administración actuante y los administrados: o bien, mediante el escrito de queja (si se trataba de un incumplimiento de las normas del procedimiento administrativo en la tramitación del expediente), o bien, en su caso, por medio del ejercicio del derecho de petición que, por tener todas las peticiones carácter graciable o por tratar de estimular el ejercicio de facultades administrativas discrecionales por parte de la Administración, sólo ella podía enjuiciar su oportunidad de resolución en plazo⁴⁴⁸.

Con la promulgación de la Ley 30/92, en palabras de la propia EM, “*se pretendía superar la doctrina del llamado silencio jurídico*”, por contra, es algo que no se consiguió. Efectivamente, tanto en su redacción originaria como tras la reforma por Ley de 4/1999, las soluciones a la inactividad de la Administración Pública, tanto en los procedimientos, como en la obligación de resolver de sus agentes y órganos, no pudo superarse por completo, siendo objeto de numerosas críticas por parte de la doctrina⁴⁴⁹. No obstante, fijó importantes figuras (a modo de excepciones a este silencio administrativo) como eran la prescripción, la caducidad, la renuncia, el desistimiento, la presunción...

Tanto la caducidad como la prescripción, son dos instituciones que nacieron en nuestro Derecho Administrativo (se desgajaron de la figura del silencio

⁴⁴⁸ Vid. GARCÍA DE ENTERRIA, E. y FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I...* op. cit., 7ª edición, 1996, pp. 574 a 583.

⁴⁴⁹ Vid. SAINZ DE ROBLES, F. C., “El llamado silencio administrativo: un escándalo en el Estado de Derecho”, en *La Protección Jurídica del Ciudadano. Estudios en homenaje al Profesor Jesús González Pérez*, tomo I, Madrid, 1993, p. 637.

Vid. PARADA VÁZQUEZ, J. R., *Derecho administrativo I (Parte General)*, 8ª edición... op. cit., p. 122.

administrativo) con la intención de reaccionar ante la inactividad de la Administración Pública que interviene en las respectivas relaciones jurídicas con los administrados. Se trataba, en definitiva, de fijar unos plazos que delimitasen el período de tiempo en el que podían llevarse a cabo las actuaciones administrativas. Todo ello, con la única o principal preocupación de garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos. Sucintamente, diremos que en aquel instante, los efectos de esos plazos podrían tener efectos hacia atrás, provocando la pérdida de lo que se tenía (prescripción), o hacia adelante, provocando la pérdida de lo que se podría alcanzar (caducidad). Del mismo modo, en aquel entonces, la prescripción se configuraba como una institución con unos plazos amplios, rigurosos y, a veces, interruptivos; mientras que la caducidad, presentaba unos caracteres que la hicieran más flexible y acomodada a las exigencias de los derechos del administrado y que, en el ámbito del derecho administrativo, ha servido para equilibrar las potestades administrativas y los derechos de los administrados⁴⁵⁰.

A pesar del avance conceptual con la inclusión en la LRJPAC de estas y otras instituciones en relación con la inactividad administrativa y de la tendencia doctrinal que hemos comentado a su extensión a la rama del Derecho Financiero y Tributario, por contra, la aplicación fáctica de las mismas en este Derecho resultaba imposible por varias razones:

En primer lugar, a raíz de la incorporación en esta norma general de una D. Ad. 5ª, que excluía expresamente de su ámbito de aplicación a los procedimientos tributarios, con lo que la hacía materialmente imposible de aplicar sus disposiciones. En su virtud, la Ley 30/92 reconocía expresamente la singularidad de los procedimientos tributarios respecto del resto. Es lo que MARTÍN QUERALT llamó “*el confinamiento y escapismo del Derecho Financiero y Tributario del Derecho Administrativo general*”⁴⁵¹. En lo que aquí nos interesa, suponía la exclusión de la aplicación efectiva de cualquier regulación relacionada contra la quietud administrativa en materia tributaria, quedando como única fuente normativa la LGT de 1963, contuviese o no ésta una previsión al respecto similar o no a las contenidas

⁴⁵⁰ Vid. MORILLO MÉNDEZ, A., “El juego de los distintos tipos de caducidad y de la prescripción extintiva en los procedimientos tributarios”, en Universidad Complutense de Madrid, 47 Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria del 22-25 de noviembre de 2004, *Gaceta Fiscal*, nº 220, pp. 26 y ss.

⁴⁵¹ Vid. MARTÍN QUERALT, J., “La aplicación de la Ley 30/92, de 26 de diciembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, *Tribuna Fiscal*, nº 32, mayo, 1993, p. 38 y ss.

en la LRJPAC. Es lo que hemos estudiado en el capítulo anterior como una manifestación del principio de especialidad de la norma⁴⁵².

Y, en segundo lugar, en otros casos la LRJPAC no resultaba de aplicación por razones de tipo jurídico, tales como las numerosas incompatibilidades y contradicciones existentes entre los preceptos de la LGT de 1963 y los de la LRJPAC⁴⁵³.

El intento de incorporación (aplicación) al ordenamiento jurídico-tributario de esta doctrina, como se puede imaginar, no quedó exento de polémica entre la doctrina. De un lado, encontramos a quienes consideraban evidente tal acepción distinguiendo la especialidad del Derecho Financiero y Tributario. De entre todos, destacamos lo dispuesto por el profesor LÓPEZ MENUDO. Para él, esta previsión de no aplicación de la legislación administrativa común al orden tributario era una consecuencia que se desprendía desde el propio nombre de la LRJPAC, pues entendía que el término “*común*” suponía la aplicación directa o de facto de todo su contenido, lo que se contraponía, con muy buen criterio dijo, tanto a la idea de lo particular de los procedimientos, como a lo general en la que se incluían todos los procedimientos tributarios⁴⁵⁴.

Por el contrario, otros autores veían injustificado este aislamiento del orden tributario del Derecho Administrativo, como MORILLO MÉNDEZ, quien consideraba que: “*siendo lógico que las normas tributarias pretendan mantener sus métodos y sistemas diferenciados, no lo es tanto que las de procedimiento general dejen tan intacto el maderamen tributario.*”⁴⁵⁵. O MARTÍN QUERALT, quien afirmaba que: “*se*

⁴⁵² A partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, esta previsión estará contenida en el apartado segundo de la D. Ad. primera de dicha Ley, que versa sobre las especialidades por razón de materia en las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa.

⁴⁵³ Valga como ejemplo, la contradicción existente en la regulación administrativa común en relación a la duración del procedimiento de resolución por tiempo determinado, con la consecuencia de la caducidad, *versus* la imposibilidad de caducidad en el procedimiento tributario, incluso, a pesar del retraso injustificado de la Administración Tributaria a la hora de resolver (artículo 105 de la LGT de 1963).

⁴⁵⁴ *Vid.* LÓPEZ MENUDO, F., “Los principios generales del procedimiento administrativo”, *El procedimiento administrativo en el Derecho Comparado*, Ed. Cívitas, Madrid, 1993, p. 143 y 144.

⁴⁵⁵ *Vid.* MORILLO MÉNDEZ, A., *Procedimientos ante la Administración Tributaria*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 73.

había ido más lejos que nunca con exclusión “in toto” de los procedimientos administrativos en materia tributaria”⁴⁵⁶.

Eso sí, esta presencia de la normativa tributaria frente a las disposiciones administrativas comunes, se podía ver completada de forma subsidiaria por esta última, tal y como señaló por aquel tiempo en repetidas ocasiones la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS interpretando el sentido de esta D. Ad. Quinta⁴⁵⁷.

Estas incorporaciones adaptadas a la esfera tributaria de las instituciones previstas en los procedimientos administrativos comunes para los casos de inactividad administrativa, también tuvieron su origen en determinados pronunciamientos jurisprudenciales, algunos de los cuales significaron un hito en nuestro Sistema Tributario Nacional al establecer efectos que eran contrarios a la legislación tributaria vigente (LGT de 1963)⁴⁵⁸. En todo caso, la *ratio decidendi* de estas sentencias descansaba en permitir la inclusión en la esfera del administrado-tributario aquellas garantías, desarrolladas incluso de la Constitución de 1978 (que no se encontraba promulgada cuando entró en vigor la LGT), que se habían logrado en la Ley 30/92, que la normativa tributaria desconocía.

Esta plenitud o imposibilidad, hoy fuera de toda duda, propició en aquel entonces que el Derecho Financiero y Tributario se viera nutrido de la incorporación de instituciones de las que no disponía hasta entonces en una obsoleta LGT vigente y que, como hemos dicho antes, equilibraban las potestades de la Administración Tributaria y del administrado-ciudadano en torno a la relación jurídico-tributaria existente entre ellos y su aplicación práctica. Lo que, además, contrasta con el hecho de que no hubiera normativa específica relativa a los procedimientos tributarios ante

⁴⁵⁶ *Vid.* MARTÍN QUERALT, J. B., “La aplicación de la Ley 30/92... *op. cit.*, p. 39.

⁴⁵⁷ *Vid.* STS de 22 de enero de 1993 (referencia westlaw nº RJ 1993/1.114), que en su Fº. Jº. 17º anunciaba que la Ley 30/92 podría aplicarse directamente en todas aquellas disposiciones que formen parte del régimen de la Administración del Estado, calificando como tales, las que incorporen principios constitucionales, entre ellas, la Administración Tributaria.

⁴⁵⁸ *Vid.* STS de 24 de febrero de 2001 (referencia westlaw nº RJ 2001/3.300), referida a la prescripción del procedimiento inspector, a la que siguió, la de 29 de octubre de 2002 (referencia westlaw nº RJ 2002/261).

Vid. STSJ de Valencia, de 19 de julio de 2002 (referencia westlaw nº RJ 2003/69.957), que estableció que la caducidad era plenamente aplicable a determinados procedimientos tributarios, a pesar de lo establecido por el artículo 105.2 de la LGT de 1963, a la que siguió otra de fecha 4 de noviembre de 2002.

situaciones de inactividad administrativa en los procedimientos tributarios o la falta de resolución expresa.

Esta fue la razón que motivó a que tan sólo 5 meses después de la entrada en vigor de la Ley 30/92, se dictase el RD 803/1993, de 28 de mayo, tendente a adaptar la normativa tributaria a dicha Ley y como respuesta a su imposibilidad de aplicación. Como apunta GARCÍA NOVOA, esta fue una adaptación peculiar, en la medida en que, pese a que pretendía dictar una nueva normativa que diese respuesta a la inactividad de la Administración Tributaria, empero acabó siendo más perjudicial para el administrado-contribuyente que la propia Ley administrativa como de la que se trataba de huir^{459 460}.

No fue hasta la promulgación de la Ley 1/1998, de 1 de febrero, LDGC, con la que se empezó a incorporar tímidamente cada una de estas instituciones en los procedimientos tributarios, aunque con distinto alcance y efectos y, donde se sustituyó el término de aplicación subsidiaria de las normas de la LRJPAC en el ámbito tributario por el de aplicación supletoria. Ello fue debido, básicamente, en opinión de GALÁN SÁNCHEZ a que, por lo que se refiere al ámbito tributario, siempre se ha producido cierta timidez a la hora de incorporar ciertos principios y derechos que ya se aplican o preexisten en el Derecho Administrativo, sobre todo, a partir de la aplicación de la LRJPAC⁴⁶¹.

Después de este periplo legislativo y jurisprudencial, resultaba, por tanto evidente, la necesidad de dotar a nuestro Sistema Jurídico de un Derecho Administrativo y Tributario sistemáticos, coherentes y ordenados, de acuerdo con el principio general de mejora de la calidad normativa que debe inspirar toda creación normativa. Así, hemos vivido recientemente dos modificaciones sustanciales que

⁴⁵⁹ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *El silencio administrativo... op. cit.*, p. 62. Este autor también nos pone de manifiesto la tesis contraria (*cf.*) de HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F., “El Reglamento de Procedimientos Tributarios ¿adaptación o huída de la Ley de Procedimiento Administrativo Común?”, *Impuestos*, nº 19, 1993, p. 79. Estos autores analizan la STS de fecha 4 de diciembre de 1998 (referencia westlaw nº RJ 1998/10.204) en la que niegan que se trate de un RD que se desarrolle con el fin de adaptar la Ley 30/1992, “*por la sencilla razón de que sería absurdo que una disposición reglamentaria desarrollara una norma por el mero carácter de supletorio*”.

⁴⁶⁰ No obstante, sobre esta cuestión volveremos más adelante, en el apartado “*La integración del silencio administrativo en el Derecho Financiero y Tributario*”.

⁴⁶¹ Vid. GALÁN SÁNCHEZ, M. R., “La caducidad de los procedimientos”, *47 Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, Universidad Complutense de Madrid, 23 de noviembre de 2004, p. 48. Fuente: http://eprints.ucm.es/1455/1/pon_6.pdf.

hemos venido comentando en los ordenamientos administrativo y tributario que nos afectan en relación a la compartida figura de la inactividad en la actuación administrativa.

De un lado, como se señaló en el Informe de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas de 2015, la normativa reguladora de las Administraciones Públicas ha pasado por diferentes etapas desde el final de la década de los noventa en adelante y, como tal, afecta a la regulación de la inactividad de la actuación administrativa. La evolución posterior de esta normativa se ha caracterizado por la profusión de Leyes, Reales Decretos y demás disposiciones de inferior rango, que han completado la columna vertebral del derecho administrativo en esta materia. De este modo, nos encontramos en el momento actual normas que regulan aspectos orgánicos relacionados con la inactividad, como la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado; Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno y Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos; y otras que tratan aspectos tanto orgánicos como procedimentales de la citada Ley 30/1992, de 26 de noviembre; o la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, por citar las más relevantes.

Con la promulgación de la LGT, mediante la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y sus Reglamentos de desarrollo de los procedimientos tributarios, se incluyen, casi para la totalidad de las actuaciones administrativas de orden tributario, toda clase de preceptos según los cuales la Administración Tributaria dispondrá de plazos para ejecutar sus procedimientos, y/o tendrá la obligación de resolver o de notificar al contribuyente una resolución expresa, salvo que el procedimiento terminase de un modo anormal, cuyas consecuencias en caso de incumplimiento veremos el capítulo final.

Pero como ya sabemos, en el mutante Derecho Financiero y Tributario, con el tiempo, toda normativa acaba resultando insuficiente e incompleta. Con lo que, desde su entrada en vigor, la LGT, ha sido objeto de varias modificaciones, si bien, la que ahora se implementa en la última de sus modificaciones, esto es, la contenida en la Ley 34/2015, es la reforma legislativa, sin duda, de mayor calado cuantitativo y cualitativo producida hasta la fecha, pues afecta a numerosas partes sustanciales del texto legal. Así, la EM de esta nueva Ley dice seguir el principio de adaptación continua de la norma tributaria a la evolución de la sociedad y, muy particularmente, a los mecanismos que, de diversa índole, conforman las relaciones jurídicas y económicas actuales que se dan entre los ciudadanos y la Administración Tributaria,

relaciones sobre las que gravita, en última instancia, la obligación de efectuar una actuación administrativa que respete en todo momento el principio de estabilidad de la normativa y que fortalezca la seguridad jurídica en beneficio de los operadores jurídicos que aplican el sistema tributario: los obligados tributarios, los colaboradores sociales e, incluso, para la propia Administración Tributaria.

Además, en este sentido, con la promulgación de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se trata de responder en mejor medida al fenómeno de la inactividad a través de nuevas previsiones normativas a este respecto, abarcándola desde una doble perspectiva, por un lado, en la legislación básica sobre régimen jurídico administrativo, que resulta aplicable a todas las Administraciones Públicas; y por otro lado, en una legislación, de carácter no básico, reguladora del régimen jurídico específico de la Administración General del Estado, que encontraremos en otra Ley, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Esto es, encontraremos que el ejecutivo ha elaborado dos leyes: una, reguladora del procedimiento administrativo, que integraría las normas que rigen la inactividad en la relación de los ciudadanos con las Administraciones. Y otra, comprensiva del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, donde se incluirían las disposiciones que disciplinen la inactividad en el sector público institucional. Con ambas, se aborda una reforma integral de la organización y funcionamiento de la inactividad de las Administraciones Públicas, articulada en dos ejes fundamentales y distintos: la ordenación de las relaciones *ad extra* de las Administraciones con los ciudadanos y empresas, así como *ad intra* tanto en el funcionamiento interno de cada Administración como en las relaciones entre las distintas Administraciones.

Estas importantes reformas encuentran su justificación en motivos de diversa índole (no por ello novedosos, sino más bien clásicos) como son: el reforzamiento la seguridad jurídica, tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria, y, reducir la litigiosidad en torno a la inactividad administrativa, para lo que, entendemos, es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos de regulación tributaria a través de los cuales se aplica y gestiona el Sistema Financiero y Tributario, prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración Tributaria.

Por tanto, las necesidades que tratan de ser cubiertas con el presente texto son de diversa índole, integrando modificaciones exclusivamente técnicas respecto de preceptos ya existentes en la Ley 58/2003, e incorporando nuevas figuras sustantivas y procedimentales para cubrir vacíos legales actualmente existentes o adaptar la norma para superar situaciones de controversia interpretativa, administrativas y jurisdiccionales, puestas de manifiesto a lo largo de estos años, principalmente, todas ellas, en relación con la prevención del fraude fiscal; no obstante, en relación con la inactividad administrativa y tras la constatación de la existencia de numerosas incidencias en la interpretación de la regulación de los plazos de las actuaciones administrativas, han considerado las autoridades que se hacía precisa una nueva regulación que, supuestamente sin menoscabar los derechos y garantías de los obligados tributarios, permita reducir la conflictividad en esta materia.

II. Efectos de la inactividad administrativa en los procedimientos tributarios.

A. La relación entre la potestad tributaria de comprobación y la inactividad administrativa.

Para la realización de los objetivos de interés general que le confían las Leyes, la Administración tiene reconocida la autotutela. En efecto, a diferencia de lo que sucede con cualquier otra persona, la Administración Pública, y en especial la que aquí nos ocupa, la Administración Tributaria, para hacer efectivas sus decisiones en sus relaciones jurídicas con los contribuyentes, no necesita someter éstas a ningún juicio declarativo de carácter previo, ya que estas decisiones tienen tal carácter por su propia autoridad, y lo hace a través de actos jurídicos, que son expresión de sus potestades como ya sabemos del capítulo anterior.

Excluyendo ahora las potestades legislativa y reglamentaria (que son de alcance general y tienen eficacia normativa), nos estamos refiriendo a la potestad tributaria manifestada a través de sus funciones de comprobación⁴⁶², esto es, a la actividad jurídica de la Administración Tributaria que tiene por objeto la

⁴⁶² Tal y como advertimos en su momento en relación a la potestad tributaria, los presupuestos sustantivos dedicadas a la potestad de comprobación, se analizarán ahora en torno a la inactividad administrativa en los procedimientos tributarios.

comprobación de la situación jurídico-tributaria de un administrado-contribuyente a fin de determinar si éste ha cumplido adecuadamente con sus obligaciones fiscales, a través de la emisión de declaraciones administrativas de contenido diverso, destinadas a producir efectos jurídicos y, que tienen lugar en el seno de un procedimiento tributario⁴⁶³ (recordemos, así lo exige el artículo 105.c) de la CE “*La Ley regulará (...) el procedimiento a través del cual deban producirse los actos administrativos (...)*”).

Siguiendo a PÉREZ ROYO, la potestad administrativa de comprobación tributaria puede desarrollarse en dos direcciones⁴⁶⁴. Por una parte, en cuanto a la comprobación de elementos de hecho, establecida en el artículo 115 de la LGT 58/2003. En dicho artículo se faculta a la Administración Tributaria para comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, con el objetivo de verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto. A partir de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, el tiempo de estas facultades para los procedimientos tributarios que se inicien por parte de la Administración Tributaria tras la entrada en vigor de esta Ley, contarán con un nuevo plazo de tiempo ampliado respecto de los anteriores procedimientos.

En efecto, sobre dichas facultades de comprobación solamente adelantamos ahora que se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o períodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66.bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido (que es de 10 años)⁴⁶⁵. En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o períodos tributarios respecto de los que

⁴⁶³ Vid. GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración... op. cit.*, p. 511. El autor considera que el procedimiento es “el cauce jurídico formal” por el que se realiza la actividad declarativa de la Administración, en nuestro caso, la de comprobación.

⁴⁶⁴ Vid. PÉREZ ROYO, FERNANDO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General... op. cit.*, p. 266.

⁴⁶⁵ Incluyéndose esta referencia, en todo caso, para los procedimientos inspectores de alcance general.

se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o períodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

En todo caso, en el desarrollo de estas funciones, la Administración Tributaria califica hechos, actos y/o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos. Y, por otra parte, la potestad de comprobación tiene por objeto también la de examinar y constatar la correcta aplicación de las normas jurídico tributarias por el contribuyente, pues como es sabido, en ocasiones, para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no sólo basta con la declaración de hechos y actos, sino que han de realizarse operaciones de interpretación y aplicaciones de las normas con importantes consecuencias prácticas⁴⁶⁶. También hemos de señalar que la nueva Ley 34/2015 se ha pronunciado a este respecto como veremos a lo largo del presente capítulo, ya que introduce una matización temporal en torno a la calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación, ya que no sólo recoge (como su predecesor) que la calificación independiente de los órganos administrativos extiende sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos, sino que también, en su caso, se hace extensible ésta respecto de aquellas otras de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

En cualquier caso, observamos que el desarrollo más significativo de las facultades de comprobación o investigación con las que la Ley faculta a la Administración Tributaria, se produce en los procedimientos tributarios de gestión e inspección, sancionador y, en menor medida, o mejor dicho, con menor frecuencia, en el procedimiento recaudatorio⁴⁶⁷.

Por tanto, cuando ahora hablamos de inactividad formal de la Administración Tributaria nos referimos a la falta de ejercicio de alguna de estas funciones legalmente exigidas en un tiempo determinado en el curso de un

⁴⁶⁶ Es el caso evidente de las autoliquidaciones tributarias, en donde es el sujeto pasivo el encargado de determinar su cuota tributaria, con expresión de las razones que sustentan tales circunstancias.

⁴⁶⁷ Reducimos la importancia del uso de las facultades de comprobación e investigación en el procedimiento de recaudación en tanto en cuanto opera en reducidos supuestos, como por ejemplo, en la averiguación de bienes y derechos tendentes al cobro de una deuda o, en supuestos de derivación de responsabilidad, que ahora se ven ampliados a ejercicios prescritos en la nueva redacción contenida en la Ley 34/2015.

procedimiento tributario y respecto de hechos pasados o antiguos, estén o no prescritos. Sería el incumplimiento de realizar la potestad tributaria de comprobación mediante la omisión de actos o hechos que son debidos al contribuyente por Ley en un procedimiento tributario⁴⁶⁸.

En adelante, el objeto material de este trabajo se encuadra en el análisis de las consecuencias que se desprenden para la Administración Tributaria provenientes de las instituciones que la normativa prevé ante la propia quietud administrativa en los diferentes procedimientos tributarios desde una doble perspectiva, que no puede ser otra que la que distingue hechos acaecidos durante la vigencia de la Ley 58/2003, tal y como la conocíamos y, los desarrollados a partir de la entrada en vigor en fecha 12 de octubre de 2015 de la Ley 45/2015 que la modificó. La finalidad de nuestro estudio a partir de este punto sí es la misma, y consistirá en sumergir al lector en esta problemática, haciéndole partícipe del interés y los obstáculos que la misma plantea, mostrándole las múltiples aristas de un tema que, a buen seguro, requerirá todavía el esfuerzo de varias generaciones de juristas para ser resuelto habida cuenta de los constantes avances legislativos, doctrinales y jurisprudenciales.

B. El procedimiento de Gestión tributaria.

1. La inactividad en las funciones de Gestión tributaria.

Para la LGT de 1963, la gestión tributaria comprendía el conjunto de actuaciones y procedimientos tributarios cuyas actuaciones se encaminaban a la liquidación y a la recaudación de los tributos, a los que se podía añadir la inspección como una actividad auxiliar de las anteriores (*ex* artículos 109 y 110). Este procedimiento sólo tenía una singularidad por razón de objeto, que era determinar la

⁴⁶⁸ *Cfr.* GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración... op. cit.*, p. 512. Considera que, dado que la actividad reglamentaria de la Administración es también una actividad formalizada, por tanto, de igual forma podría incluirse la inactividad reglamentaria entre los supuestos de inactividad procedimental en sentido amplio.

existencia y la cuantía de la obligación tributaria, por lo que la gestión tributaria (o la inspección tributaria) equivalía a la liquidación⁴⁶⁹.

No es preciso hacer un esfuerzo de memoria para recordar los importantes cambios en la actividad de la Administración Tributaria acontecidos en materia tributaria desde la entrada en vigor de esta Ley hasta la configuración actual de la misma, para comprender que, poco a poco, las labores de gestión tributaria se fueron concretando en otro tipo de actuaciones administrativas, ordinarias, más propias de la recepción de declaraciones y autoliquidaciones de los obligados tributarios y de funciones de aplicación de los tributos, pero cuya extensión no abarcaba todas las tareas de comprobación e investigación en relación a la comprobación de hechos y la verificación de la aplicación normativa⁴⁷⁰.

De esta manera, fueron sesgándose las funciones y competencias liquidadoras entre el procedimiento de gestión y el de inspección tributaria y, en particular, se establecieron las actuaciones y procedimientos a realizar por la Administración en sede de la propia gestión tributaria. Del mismo modo, se independizó el procedimiento de recaudación de ambos.

⁴⁶⁹ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *El silencio administrativo en el Derecho... op. cit.*, pp. 54 y 55. Este autor cita a su vez a PALAO TOBOADA, C., “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho Español”, en *Estudio preliminar al vol. III de los Principios de Derecho Tributario* de BERLIRI, A., Madrid, 1974, pp. 13 y ss., para referirse al término de procedimiento de gestión tributaria como “*toda actividad tendente a la aplicación de los tributos*”.

⁴⁷⁰ A este respecto:

- Vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General... op. cit.*, p. 280.
- Vid. CASADO OLLERO, G., “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”, en *Estudios de Derecho Tributario. En memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Ed. Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, p. 159. Para este autor, tras las profundas transformaciones producidas en la gestión tributaria, la Administración pasó a desempeñar un rol de “*policía fiscal*”.
- Vid. JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Ed. Institutos de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 39. Expone que las potestades que actuaban en el ámbito tributario sufrieron una mutación de carácter que dió un vuelco a la situación preexistente, pasando de actuar a controlar.

El resultado de este lento y largo proceso de transformación normativa es la actual regulación de la LGT 58/2003⁴⁷¹ cuya última modificación por la Ley 34/2015 es objeto de consideración en la presente investigación, en donde se dedica, un capítulo específico y diferente a cada procedimiento, de Gestión, de Inspección y de Recaudación Tributaria.

⁴⁷¹ Así es, hasta su entrada en vigor el uno de julio de 2004, la LGT de 1963 sufrió 34 modificaciones legislativas cuyos períodos de vigencia en orden cronológico invertido fue el siguiente: 06-07-2003 a 30-06-2004; 01-01-2003 a 05-07-2003; 23-05-2002 a 31-12-2002; 01-01-2002 a 22-05-2002; 21-12-2001 a 31-12-2001; 01-01-2001 a 20-12-2001; 15-12-2000 a 31-12-2000; 25-06-2000 a 14-12-2000; 14-01-2000 a 24-06-2000; 01-01-2000 a 13-01-2000; 01-01-1999 a 31-12-1999; 15-07-1998 a 31-12-1998; 20-03-1998 a 14-07-1998; 15-02-1998 a 19-03-1998; 01-01-1998 a 14-02-1998; 01-01-1997 a 31-12-1997; 23-07-1995 a 31-12-1996; 27-07-1994 a 22-07-1995; 17-06-1992 a 26-07-1994; 01-01-1992 a 16-06-1992; 01-01-1991 a 31-12-1991; 30-06-1990 a 31-12-1990; 16-04-1989 a 29-06-1990; 01-01-1989 a 15-04-1989; 20-08-1988 a 31-12-1988; 01-01-1988 a 19-08-1988; 01-01-1987 a 31-12-1987; 01-01-1986 a 31-12-1986; 27-04-1985 a 31-12-1985; 18-07-1980 a 26-04-1985; 09-12-1975 a 17-07-1980; 29-11-1974 a 08-12-1975; 01-07-1969 a 28-11-1974; 20-01-1967 a 30-06-1969.

En lo que hace al procedimiento que aquí nos ocupa, la gestión tributaria, es el actual apartado primero del artículo 117 de la LGT el que regula su contenido⁴⁷². Sin querer entrar a su análisis (por quedar fuera de nuestro objeto de estudio), la actividad de gestión tributaria consiste, de forma genérica, en la percepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones y solicitudes de los obligados tributarios (subapartado a)), en la tramitación de las mismas a través de los diferentes procedimientos (subapartados de la b) a la i)) y, otras diversas labores de tipo censal (subapartado l)) y, de información y asistencia al obligado tributario (restantes subapartados).

Particularmente, el artículo 123.1 de la LGT enumera cuáles son los procedimientos de gestión tributaria: a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos; b) El procedimiento iniciado mediante declaración; c) El procedimiento de verificación de datos; d) El procedimiento de comprobación de valores; y, e) El procedimiento de comprobación limitada. Esta enumeración no es, sin embargo, de carácter taxativo o excluyente, dado que el propio tenor del precepto menciona tales procedimientos de gestión tributaria, “entre otros”.

⁴⁷² “La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.

b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.

c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.

d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.

e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.

f) La realización de actuaciones de verificación de datos.

g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.

h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.

i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.

j) La emisión de certificados tributarios.

k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.

l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.

m) La información y asistencia tributaria.

n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.”

Como puede apreciarse, la gestión tributaria es sinónimo de una actividad consistente en la aplicación de tributos en diversos aspectos vinculados con el obligado tributario, al servicio del cual, existen varios procedimientos en donde se regulará y constatará la correcta actuación administrativa en particular, ya sea en relación con los tributos u otras funciones y/o deberes relacionados con el obligado tributario⁴⁷³. Sin embargo, lo relevante para nuestra investigación es lo que esta Ley recoge en el apartado segundo del citado artículo 117. En él se establece que las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior que se acaba de comentar, se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en su normativa de desarrollo.

Así, ya podríamos indicar que, existe inactividad de la Administración Tributaria cuando se produce la omisión de cualquiera de estas actuaciones de aplicación de los tributos en el tiempo legalmente previsto al efecto. Es decir, en adelante, estudiaremos los efectos de la pasividad de esa Administración por el transcurso de un lapso de tiempo previsto en las normas jurídicas en vigor para la terminación de los procedimientos de gestión tributaria y, observaremos las instituciones extinto temporales de nuestro Derecho Financiero y Tributario que pretenden reaccionar ante dicha inactividad formal que es perjudicial para los administrados tributarios (aunque no necesariamente siempre intervienen en las respectivas relaciones jurídicas como sujetos pasivos de los tributos).

Con el establecimiento de estas figuras, el legislador trata, en definitiva, de fijar un plazo que delimite el período de tiempo en el que pueden llevarse a cabo las actuaciones de la Administración Tributaria en los procedimientos tributarios, todo ello con la única o principal preocupación de garantizar el mandato constitucional de la seguridad jurídica de los administrados, pues se trata de posiciones que están caracterizadas porque la situación jurídica de una de las partes en el procedimiento tributario, el administrado, depende de la voluntad de la otra parte.

Efectivamente, su fundamento deviene de la necesidad de establecer unas consecuencias para la Administración Tributaria por el incumplimiento de un plazo y reside en la protección del interés del interesado, el cual no puede verse sometido a

⁴⁷³ Además, a esto hay que unir que constituyen un presupuesto de hecho para el resto de procedimientos, recaudación, sanción, inspección (con la continuación de sus actuaciones en esta vía) e incluso, con otros órdenes jurídicos como el Derecho Penal en aquellos casos en los que la Administración Tributaria actuante considere los hechos comprobados e investigados constitutivos de ilícito penal.

una dilación injustificada en la emisión de una norma que regula la actuación administrativa que le afecta o en la resolución de un procedimiento tributario que pende sobre él, lo que puede presumirse siempre que de la resolución del mismo pudieran derivarse efectos que le fueran desfavorables⁴⁷⁴.

No podemos abandonar este apartado sin indicar una previsión en sentido negativo, y es que, esta consideración acerca de la inactividad, no será de aplicación en aquellos procedimientos tributarios relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario o, también, en otras causas como son: la pérdida del objeto, la renuncia, el desistimiento y, los supuestos de derivación de responsabilidad tributaria⁴⁷⁵.

2. La caducidad en el procedimiento de Gestión tributaria.

⁴⁷⁴ Mientras que, respecto de aquellos procedimientos tributarios que producen efectos favorables para el contribuyente, la consecuencia de la inactividad de la Administración es el silencio administrativo negativo, que abre al obligado tributario otras vías impugnatorias en defensa de sus intereses y no la caducidad del procedimiento, que únicamente le permite, en tanto en cuanto no haya concurrido la prescripción de la correspondiente obligación tributaria, instar de nuevo el mismo tipo de procedimiento que fue declarado caducado.

⁴⁷⁵ Del mismo modo, antes de continuar con la exposición, debemos recordar una precisión más que apuntamos en la introducción de este trabajo, y es que, a efectos didácticos, se ocupa de señalar la importancia que tiene declarar la caducidad, y la prescripción como formas temporales de terminación de los procedimientos tributarios (de gestión, inspección, sancionador y de recaudación), poniendo de manifiesto sus efectos generales, y los particulares y, también resaltar los supuestos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración que los alteran, y que se encuentran previstos tanto en la LGT como en sus normas de desarrollo para cada uno de esos procedimientos. Por lo que el análisis final o completo de esta institución no lo obtendremos hasta completar el estudio de cada uno de ellos.

La caducidad ni venía específicamente definida en la LGT 58/2003⁴⁷⁶, ni tampoco la Ley 34/2015 modificativa de la anterior lo ha hecho, sino que se hace mención de la misma en distintos artículos a los que debemos acudir para entender y conocer su regulación⁴⁷⁷. Por medio de la consideración conjunta de éstos artículos comprenderemos los efectos de la caducidad en cada uno de los procedimientos tributarios en una doble perspectiva: primero, no sólo los de gestión que aquí nos conciernen (esto es, los surgidos con anterioridad y posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015 el 12 de octubre de 2015), sino que también lo serán, en segundo

⁴⁷⁶ Desde la aparición del concepto de caducidad tributaria se han aportado numerosas definiciones por la doctrina, no todas ellas acertadas, pues ni siquiera se contenía una regulación específica de esta figura en la LGT de 1963, recordemos (*Vid.* CORTES DOMINGUEZ, M. y MARTIN DELGADO, J. M., *Ordenamiento Tributario Español*, Ed. Civitas, Madrid, 1977, pp. 463 y 464; *vid.* AMOROS RICA, N. y GONZALEZ GARCIA, E., “Notas al Capítulo VII del Título Segundo de Principios de Derecho Tributario” en BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, vol. II, Ed. Edersa, Madrid, 1971; *vid.* SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Ed. ICM, Madrid, 1993, p. 303; *vid.* FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 424).

Fue MANTERO SAENZ, A., *Procedimiento en la Inspección Tributaria. Tercera Edición. Escuela de Hacienda Pública*, Ed. Ministerio de Administración y Hacienda, Madrid, 1987, p. 154, quien hace referencia por primera vez, de la prescripción y las instituciones similares y, de la dificultad objetiva de trasladar la prescripción civil al ordenamiento tributario en relación a su encaje con la figura de la caducidad. Era necesario, dice, “*un replanteamiento nuevo y original*”. Y, PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario... op. cit.*, 8ª Edición, 1998. pp. 259 y 260, quien por vez primera relaciona la prescripción como concepto separado de la caducidad, aunque ambas son formas de extinguir derechos o facultades por su falta de ejercicio; señala sus diferencias a semejanza e identidad con los demás autores y admite que los supuesto de la LGT recogen algunos elementos de ambas.

Hoy día, destacamos la de (*vid.*) GARCÍA NOVOA, C., *El silencio administrativo en el Derecho... op. cit.*, p. 76. En donde dispuso que “*la caducidad es un atributo legal que se vincula apriorísticamente a determinados tipos de procedimentales, a los que se atribuye la función de ser cauce para imponer cargas u obligaciones temporales a la Administración*”.

⁴⁷⁷ Por razones materiales de espacio no abordaremos la anterior regulación de la caducidad tributaria. No obstante, para ampliar esta información (*vid.*) FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., “La ambigua regulación de la caducidad en el Ordenamiento Tributario”, *Revista de Jurisprudencia Tributaria*, nº 21, diciembre, 2002.

lugar, para los de inspección, recaudación y sancionador en aquellas consideraciones comunes sobre esta institución⁴⁷⁸.

Así, el artículo 100 de la LGT, que está dedicado a la terminación de los procedimientos tributarios, establece que la caducidad es una de las causas anormales previstas para el fin de los mismos⁴⁷⁹. Ésta forma de terminación de los procedimientos tributarios, que es la cualidad principal de esta institución, se plasma en el artículo 104 de la LGT, dedicado a los plazos de resolución con carácter general y los efectos por la falta de resolución expresa de la Administración Tributaria en los procedimientos iniciados de oficio por esta.

En este último precepto se regulan dos tipos de caducidad:

- La caducidad para los procedimientos iniciados a instancia de parte, esto es, por el contribuyente, los cuales dan lugar a la caducidad del procedimiento debida a la inactividad del propio obligado tributario, llamada por la doctrina “*caducidad de la*

⁴⁷⁸ Por contra, con anterioridad como ya sabemos, el tenor del artículo 105.2 de la LGT de 1963 consideraba que:

1º. La inobservancia de los plazos no implicaba la caducidad de la acción administrativa, puesto que sólo autorizaba a los sujetos pasivos para reclamar en queja. Norma que se completaba con lo dispuesto por el artículo 106.1 de tal LGT (de 1963), según el cual “*en todo momento podrá reclamarse en queja contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización del procedimiento*”, añadiendo su apartado 2 que “*la estimación de la queja daría lugar, si hubiera razones para ello, a la iniciación de expediente disciplinario contra el funcionario responsable*”, y por otra parte;

2º. Que no era procedente, dado el tenor de la D. Ad. Quinta de la Ley 30/1992 (LRJPAC), que se aplique a los procedimientos tributarios las normas sobre caducidad del procedimiento contenidas en tal Ley, puesto que el carácter supletorio de tal D.Ad. Quinta determinaba que sólo se aplicase en caso de laguna de la norma tributaria específica. Laguna que no existía, puesto que el RD 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modificaban determinados procedimientos tributarios disponía que los mismos se dilatarían por todo el tiempo que fuese necesario para dictar resolución por parte del órgano encargado del asunto.

⁴⁷⁹ *Vid.* MARTÍN QUERALT, J. B., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario... op. cit.*, p. 341 *in fine*. Estos autores califican de “*anormal*” a la caducidad como forma de terminación de los procedimientos tributarios.

Capítulo Tercero.- Los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos

*instancia o de instancia*⁴⁸⁰, “*caducidad en perjuicio del administrado*”⁴⁸¹, “*caducidad sanción*”⁴⁸² o “*caducidad carga*”⁴⁸³ (artículo 104 apartado 3º). En cuanto a éstos, en la medida en que no son atribuibles a la Administración Tributaria, no será objeto de desarrollo en el presente trabajo, de ella sólo diremos que, con carácter general, cuando tenga lugar una inactividad imputable a la inacción del propio obligado tributario, y ésta sea advertida por los órganos tributarios ante los que se insta, podrá ser declarada la caducidad mediante el archivo de actuaciones. Su aplicación es directa en cualquier procedimiento tributario iniciado a instancia de parte, entendido en un sentido estricto dada la significación de los procedimientos de aplicación de los tributos, es decir, es aplicable esta figura a algunos procedimientos de gestión y recaudación (artículo 83 apartado 3º de la LGT) siempre que, según su normativa reguladora, se inicien a instancia de parte⁴⁸⁴. Dentro de este tipo de caducidad, se distingue la “*caducidad del trámite*” con sanción de la pérdida del procedimiento iniciado por el particular y, la “*caducidad preclusión*” cuando se produce la paralización del procedimiento sin resolución durante un plazo determinado por la norma⁴⁸⁵. Además, todo ello

⁴⁸⁰ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *El silencio administrativo en el Derecho... op. cit.*, pp. 72 y 73.

⁴⁸¹ Vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General... op. cit.*, p. 257.

⁴⁸² Vid. CABALLERO SÁNCHEZ, R., *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, Ed. McGraw Hill, Madrid, 1999, p. 196. Entiende que equivale al desistimiento tácito del particular.

⁴⁸³ Vid. GALÁN SÁNCHEZ, M. R., “La caducidad de los procedimientos... *op. cit.*”, p. 48.

⁴⁸⁴ Vid. MARTÍNEZ GINER, L. A., “La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 1, enero, 2004. A este respecto, el autor comenta que, dado que las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria, tal y como se establece en el artículo 83.2 de la nueva LGT, habrá que atender a la regulación expresa que sobre este particular se lleve a cabo, si así se produjera, en el ámbito de los procedimientos de revisión en vía administrativa.

⁴⁸⁵ Vid. GARCIA NOVOA, C., *El silencio administrativo en Derecho Tributario... op. cit.*, pp. 74 a 94.

hemos de completarlo con lo establecido para la caducidad en la normativa administrativa común (LRJPAC)⁴⁸⁶.

- Y, por otra parte, la caducidad para los procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen⁴⁸⁷, debida a la inactividad de la Administración, la cual no afecta de forma directa como veremos a los derechos sustantivos del contribuyente que se ejercen a través del pertinente procedimiento de reparación de los mismos. Es la llamada “*caducidad*”

⁴⁸⁶ El artículo 92 de dicha Ley (que con idéntico contenido pasará a ser el número 95 a raíz de la entrada en vigor de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), dice que 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, ni 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.

La diferencia más sustancial entre la norma tributaria (artículo 104.3 de la LGT) y la norma administrativa (artículo 92 de la LRJPAC) está en que ésta, transcurridos tres meses tras el aviso de la Administración ante la paralización del procedimiento por causa del interesado, se producirá la caducidad del procedimiento. Sin embargo en aquélla, tal situación lo que provoca es que transcurrido esos tres meses la Administración podrá declarar la caducidad del procedimiento. Da la impresión, por el tenor literal, de que el artículo 104.3 de la LGT otorga una cierta discrecionalidad a la Administración a la hora de entender producida la caducidad. Tal proceder no se corresponde con el sentido y los efectos propios de la caducidad y desatiende el contenido del precepto de la Ley de procedimiento administrativo del que trae su causa (recordemos que su origen es este), en el que se produce automáticamente la caducidad, al igual que contradice el mismo significado que la regulación de esta institución tiene para la Administración Tributaria.

En todo caso, esta cuestión es un simple formalismo que se encuentra plenamente superado por la interpretación doctrinal y jurisprudencial de los Tribunales de nuestro país, pues la caducidad por inactividad del obligado tributario opera de manera instantánea y automática desde el momento en el que se produzca el supuesto normativo del que se desprenda ésta, aunque con ello no obviamos que habría sido mucho más correcto que el legislador hubiese empleado otra redacción de la caducidad del contribuyente para investirla también de este carácter inmediato que se desprende de la propia naturaleza del precepto. Y que, en casos excepcionales, tal y como regula el artículo 92.4 de la LRJPAC, se pudiera renunciar a la caducidad por parte de la Administración cuando la cuestión en concreto afectara al interés general.

⁴⁸⁷ Sin embargo, como establece el propio artículo 104.4.a), si la falta resolución de resolución del procedimiento puede producir efectos positivos en los interesados, el término de aplicación es el silencio negativo, salvo disposición expresa en contrario, como ya se verá en el epígrafe dedicado al silencio administrativo tributario.

*procedimental*⁴⁸⁸, “*caducidad perención*”⁴⁸⁹ o “*caducidad en perjuicio de la Administración*”⁴⁹⁰. Viene regulada en los artículos 100 y 104 apartados cuarto y quinto de la LGT. En dichos artículos es donde se establece que, en los procedimientos de aplicación de los tributos iniciados de oficio por la Administración Tributaria y, al vencimiento del plazo máximo establecido en la normativa reguladora de cada uno de esos procedimientos sin que se haya notificado al administrado una resolución expresa del mismo, se producirá el efecto consistente en la terminación del procedimiento.

Ésta es la caducidad en la que nos centraremos⁴⁹¹. Cuando transcurre ese lapso de tiempo en el curso de un procedimiento tributario, es cuando ésta se produce, no permitiendo el ordenamiento la continuación o finalización de dicho procedimiento a la Administración Tributaria. Debe ponerse de relieve que no nos encontramos ya ante una causa de extinción de algún Derecho Tributario de la Administración actuante, si no simplemente de una causa de terminación de un procedimiento, pues a tenor de dichos artículos la caducidad no extingue ningún derecho⁴⁹² (salvo una excepción que comentaremos en su momento⁴⁹³). Por esta razón hay quien cataloga a esta caducidad perención como un modo de terminación de los

⁴⁸⁸ *Vid. Supra*, pp. 72 y 73.

⁴⁸⁹ *Vid. CABALLERO SÁNCHEZ, R., Prescripción y caducidad en el ordenamiento... op. cit.*, p. 196.

⁴⁹⁰ *Vid. PÉREZ ROYO, F., Derecho Financiero y Tributario. Parte General... op. cit.*, p. 257.

⁴⁹¹ Antes de abordar el estudio de este tipo de caducidad, conviene señalar que se habló durante un tiempo de un tercer tipo de caducidad tributaria. Fue denominada “*caducidad de la acción*”. Este tipo de caducidad fue puesto de manifiesto en una STS de fecha 21 de septiembre de 2002 por influjo de la jurisprudencia. Era aquella que se produciría durante el curso de un procedimiento ya iniciado cuando tuviese lugar la inactividad por un período de tiempo determinado que estuviese señalado en la norma. Por ejemplo, a causa de la necesidad de solicitar un informe técnico o más información a otros órganos de la Administración Pública (española o extranjera). Rápidamente fue desestimada por los tribunales esta idea en la medida en que, no nos encontramos aquí ante un tipo de caducidad en sentido propio, sino ante uno de los efectos que la misma produce, sea cual sea el tipo de caducidad de que se trate.

⁴⁹² Por lo que sus efectos son distintos a los de la prescripción.

⁴⁹³ En el procedimiento sancionador, en donde si que se extingue el derecho de la Administración a sancionar por la misma conducta. Es lo que se denomina la caducidad del procedimiento, que es distinta a la caducidad de la acción, tal y como veremos más adelante en este trabajo.

procedimientos, cercano al desistimiento administrativo⁴⁹⁴. Pues bien, esta es la primera característica de la institución de la caducidad.

Este artículo 104.5 de la LGT se refiere, en realidad, a que con la caducidad no se produce la extinción del derecho de la Administración Tributaria, a determinar la deuda tributaria, sino que, lo extinguido, o mejor dicho, lo que ha terminado, es, sencillamente, el procedimiento de gestión tributaria que se estaba desarrollando, pero, en tanto que no se haya cumplido el plazo de prescripción de esa obligación tributaria, podría iniciarse otro nuevo⁴⁹⁵. Esto es, la caducidad no interrumpe el plazo de prescripción de la obligación tributaria y del derecho de la Administración a comprobarla.

Con independencia de la mención expresa de la caducidad en los preceptos que regulan cada uno de los procedimientos que a continuación veremos, debemos poner de manifiesto que el avance que supuso esta forma de legislar, entendemos que no fue todo lo amplio que podría haber sido. En efecto, el legislador tributario incorporó a la LGT 58/2003 (tendencia mantenida sustancialmente por la reforma de la Ley 34/2015), más que el instituto de la caducidad, algunos de los efectos que esta produce en los procedimientos en los que se aplica, pero sólo en el supuesto del procedimiento sancionador, la caducidad es donde aparece en toda su extensión en cuanto a imposibilidad y terminación total del procedimiento, sin que sea unánime la opinión en la doctrina acerca del acierto de esta medida.

Por contra, esta forma de regulación conllevó, en opinión de la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto LGT de 2003, una actividad suficiente para “*el cumplimiento de las recomendaciones vertidas en el Informe 2001 sobre esta materia*”, pues se admitió e incorporó por primera vez, aún cuando se trataba de un régimen subsidiario, la caducidad de los procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen por inactividad de la Administración. Aparentemente, esta circunstancia junto con la eliminación del antiguo artículo 105.2 de la LGT de 1963, fueron los pasos decisivos, y sin vuelta

⁴⁹⁴ Vid. MARTÍNEZ GINER, L. A., “La caducidad de los procedimientos tributarios... *op. cit.*”

⁴⁹⁵ Vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General...* *op. cit.*, pp. 257 y 258.

atrás, para la regulación de la institución de la caducidad de los procedimientos tributarios, con la que quedaron complacidos⁴⁹⁶.

La segunda nota característica que diremos sobre la caducidad, que resulta común a cualquiera de los procedimientos de gestión en los que acontezca, es que si y sólo si se ha de producir en el seno de un procedimiento abierto, esto es, que se encuentre pendiente de conclusión, dicho de otro modo, en el que aún reste por realizar al menos una actuación formal por parte de la Administración Tributaria que lo concluya. Y es que, de otro modo, carecería de sentido esta institución, cuya consecuencia principal es la terminación del procedimiento tributario que la Administración estuviese llevando a cabo, pues si no estuviese “vivo” o “en curso”, de poco importaría que éste haya o no caducado por inactividad. Lo trascendente es que, producida la caducidad, se impide a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento.

Con ello, lo que se reconoce como rasgo esencial de este tipo de caducidad, es la necesidad de que exista una previa declaración administrativa formal de carácter constitutivo de inicio de procedimiento de gestión tributaria, de tal modo que, mientras no se produzca otra que lo finalice en el plazo legalmente previsto en cada caso, ésta no es susceptible de que se produzca (ni que el administrado tributario pueda instarla). Sin embargo, puede que ello no siempre ocurra así, pues podría ser que la Administración Tributaria notifique en el mismo acto la práctica del procedimiento de gestión tributaria y el resultado del mismo, esto es, la liquidación que considera oportuna (pues contaba con datos suficientes para practicarla)⁴⁹⁷. En dicho caso, nunca tendría cabida la institución de la caducidad.

En relación con esta cuestión, hemos de hacer hincapié en la importancia de lo dispuesto por el apartado segundo del artículo 104 de la LGT, según el cual, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de la Administración Tributaria de notificar la resolución que pone fin dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Por lo que, el simple intento de

⁴⁹⁶ *Vid.* MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios... op. cit.*, pp. 545 y 546 en relación con el informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva LGT redactado por la Comisión para el Ministerio de Hacienda, Madrid, el 23 de enero de 2003, p. 44.

⁴⁹⁷ Por ejemplo, en el caso del procedimiento de verificación de datos. *Vid.* Artículo 132.1 de la LGT.

notificación cuenta para el cómputo del día final. En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la modificación de la Ley 34/2015 establece la novedad de que la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada. Huelga decir, que a estos efectos deberán tenerse en cuenta, caso por caso, las reglas de notificación de actos aplicables a las actuaciones administrativas.

Su finalidad, como se ha dicho, es asignar seguridad a los procedimientos tributarios, ya que permite que se dé por terminado cuando el órgano de la Administración que lo promueve pierde interés en el mismo, circunstancia que se deduce del dato objetivo de la falta de actuaciones en el plazo que la normativa de aplicación determina. Por tanto, la caducidad perención es, en último término, un instrumento que incentiva el cumplimiento de los plazos y la diligencia de la Administración Tributaria en resolver los procedimientos en los plazos señalados⁴⁹⁸. Pero, ¿cómo computamos esos plazos que hemos mencionado de inicio y fin del procedimiento tributario? Pues bien, el momento inicial del cómputo de este plazo está constituido por la fecha de notificación al interesado del acuerdo de inicio del procedimiento (tanto los que la Administración inicie de oficio, como los que hayan sido instado de parte del contribuyente), y el final de este procedimiento, por la fecha de notificación de la resolución expresa que ponga fin al mismo, con o sin liquidación tributaria⁴⁹⁹.

Sin embargo, en la regulación actual, el artículo 104.2 de la LGT, y el artículo 104 RGGI⁵⁰⁰, introdujeron un cambio sustancial en la configuración de la circunstancia genérica que, de concurrir, se excluye del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones administrativas, estamos hablando las dilaciones por causa no imputable a la Administración Tributaria. Somos conscientes de que esta expresión merece un análisis detenido, y ello porque su carga semántica y su regulación jurídica la diferencian claramente de las otras incidencias también merecedoras de estudio detallado, las llamadas interrupciones justificadas, tanto

⁴⁹⁸ Si bien, no es el único método para ello.

⁴⁹⁹ *Vid.* Artículo 104.1 de la LGT.

⁵⁰⁰ También los supuestos de interrupción previstos en la LRJPAC son de atender en el presente, dado el carácter supletorio que tienen (artículo 42.5), los cuales igualmente dan lugar a que se deba suspender el transcurso del plazo máximo legal para resolver un procedimiento y notificar la resolución que le pone fin.

iniciadas de oficio como a solicitud del interesado, no nos detendremos en su apreciación en ninguno de los dos casos ya que por razón de nuestro único objeto de estudio se ciñe, exclusivamente, a los efectos de la inactividad de la Administración en el seno de los procedimientos.

De éstas sólo diremos que operan como eventualidades que no computan a efectos del transcurso temporal de la obligación de resolver los procedimientos por parte de la Administración actuante, pues para la Teoría General del Derecho, las causas interruptivas de la inactividad administrativa⁵⁰¹ tienen su fundamento en la existencia de una actividad destinada al reconocimiento o ejecución del derecho que está en juego para la Administración. Esta idea es la que se refleja en la LGT 58/2003 (mantenida pese a las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015), al enunciar las actuaciones de la Administración Tributaria en el curso de los procedimientos, de manera que no todo acto administrativo tiene eficacia interruptiva de esa inactividad administrativa, sino sólo aquellos conducentes al ejercicio del derecho a comprobar la obligación tributaria⁵⁰².

Dicho de otra manera, no son supuestos de inactividad administrativa mientras éstos ocurran (o transcurran), sino todo lo contrario, pues en realidad son supuestos de actividad administrativa, pero en pausa, latente o en espera de otros hechos o actuaciones, por ello mismo, tampoco las hemos tratado en el capítulo anterior.

La tercera característica de la caducidad es que opera automáticamente, es decir, puede y debe, por tanto, ser declarada de oficio por la propia Administración Tributaria que estaba desarrollando un procedimiento y en quien recaía el deber de concluirlo, lo que no obsta para que pueda ser alegada por los administrados en defensa de sus intereses, ya sea en el curso de ese mismo procedimiento en el que se produce, como en cualquiera de los mecanismos de oposición al mismo. Así, la automatización de sus efectos es lo que legitima a todos los intervinientes de la relación jurídico-tributaria a instarla.

Y, por último, la cuarta característica guarda relación con el desarrollo normativo de las previsiones señaladas en la LGT acerca de este tipo de caducidad, que se encuentran, tanto en la subsección 4ª del Capítulo III (artículos 101 a 104) del

⁵⁰¹ Interruptivas a su vez de la prescripción de la obligación tributaria.

⁵⁰² Como se advierte en el apartado a) del artículo 68.1 de la LGT 58/2003 y, se reitera en el nuevo apartado 9º de dicho artículo incorporado por la Ley 34/2015.

RGGI, relativos a la “*terminación de las actuaciones y procedimientos tributarios*”, como en el RGRVA y en el RGS⁵⁰³.

En efecto, el legislador incorporó a la LGT de forma clara algunos de los efectos clásicos de la caducidad que veremos a continuación, por contra, hemos de señalar que, en lo referente a los plazos máximos para resolver cada uno de los procedimientos tributarios, así como en lo relativo al incumplimiento de tales plazos, el objetivo pretendido por la LGT era evitar así la excesiva dispersión de los mismos en la normativa tributaria, para lo cual, dispuso que en defecto de regulación específica en cada uno de ellos, se aplicaría el plazo de 6 meses. En nuestra opinión, el objetivo perseguido no quedó cumplido, pues encontramos que, en realidad, existe una amplia dispersión que podría verse reducida con las modificaciones de la Ley 34/2015 pero que, sin embargo, como es sabido, no ha sido alterada. Veámoslo caso a caso.

a) Procedimiento de verificación de datos.

Este procedimiento, solamente iniciado por la Administración Tributaria actuante en los supuestos en los que existan defectos de carácter formal o errores aritméticos en la declaración-liquidación presentada por el obligado tributario, o que aquella contenga discrepancias con los datos que obren en poder de esa Administración, o que supongan una aplicación indebida de la norma y/o se requiera de aclaración o justificación de algún dato presentado por el contribuyente, tiene un plazo máximo de resolución de 6 meses. Así se deduce de la remisión que el artículo 133.1.d) de la LGT 58/2003⁵⁰⁴ (conservado intacto en por la Ley 34/2015) establece en favor del artículo 104 referido anteriormente.

El incumplimiento del plazo de seis meses sin haberse notificado liquidación provisional u otra comunicación formal de terminación del procedimiento,

⁵⁰³ Tal artículo 104, se encuentra ubicado en el Título III de la LGT, dedicado a “*La aplicación de los tributos*”, cuya Sección 1ª, está referida a los “*Procedimientos tributarios*” (artículos 83 y ss.), referida en exclusiva a las actuaciones de información y asistencia a los contribuyentes y a los tradicionales procedimientos de gestión, inspección y recaudación tributaria. Ello supone que deja fuera de su ámbito de influencia de los actos de gestión tributaria al procedimiento sancionador y a los procedimientos relativos a la revisión en vía administrativa, motivo por el cual les dedicaremos su correspondiente apartado en este estudio.

⁵⁰⁴ Y artículos 155 y ss. del RGGI.

determinará la finalización del procedimiento de verificación de datos “*por caducidad (...) sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo estos procedimientos dentro del plazo de prescripción*”⁵⁰⁵.

Por tanto, con carácter general, se declarará la caducidad de procedimiento de verificación de datos del artículo 133 de la LGT siempre que se iniciase tal procedimiento con propuesta de liquidación y que, por inactividad de la Administración actuante, éste no terminase de ninguna de las formas previstas en las letras a), b) y c) del apartado primero del artículo 133 citado. Por lo que, la no conclusión del procedimiento de verificación de datos de ninguna de las formas señaladas, determina la caducidad del mismo⁵⁰⁶.

b. Procedimiento de comprobación limitada.

En el procedimiento de comprobación limitada regulado en el artículo 136 y ss. de la LGT, cuyas actuaciones se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente⁵⁰⁷ de la Administración Tributaria para poder comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria⁵⁰⁸. Para ello, hay que distinguir entre procedimientos anteriores a la entrada en vigor de la reforma contenida en la Ley 34/2015 en donde la Administración Tributaria se encuentra limitada en el ejercicio de sus potestades de comprobación, admitiéndose únicamente el examen de los datos y documentos⁵⁰⁹ y,

⁵⁰⁵ *Vid.* Artículo 133.1 d) de la LGT. En opinión de MARTÍNEZ GINER, no parece acertada, en este punto, la introducción del instituto perentorio dado que la inactividad de la Administración podría suponer “*una injustificada inseguridad jurídica en el contribuyente expuesto a una situación pendiente de la continuación de la actuación administrativa*”. *Vid.* MARTÍNEZ GINER, L.A., “La caducidad de los procedimientos tributarios... *op. cit.*”, siguiendo a BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad en el Ordenamiento tributario español*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 136.

⁵⁰⁶ Es por ello que será nulo toda notificación al administrado de una liquidación o resolución administrativa en el seno de este procedimiento sin que mediara previamente su inicio. Así lo dice expresamente la resolución del TEAR de las Islas Canarias de fecha 2 de julio de 2009 (Reclamación nº 38/1078/2007).

⁵⁰⁷ *Vid.* Artículo 137.1 de la LGT.

⁵⁰⁸ *Vid.* Artículo 136.1 de la LGT.

⁵⁰⁹ *Vid.* Artículo 136.2 de la LGT 58/2003.

actuaciones de comprobación posteriores a dicha Ley, ya que se han visto tímidamente incrementadas⁵¹⁰.

El plazo para la resolución de este procedimiento se produce por remisión al artículo 104 de la LGT, y será de seis meses. Por lo que su incumplimiento determinará la caducidad del mismo. Es por ello que se establece en el artículo 139 de la LGT⁵¹¹, que regula las formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada, que estos terminarán “b) *Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta Ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración Tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción*”⁵¹².

c. Procedimiento de comprobación de valores.

Lo mismo ocurre con el artículo 134 de la LGT en relación con el plazo máximo para notificar la valoración y, en su caso, la liquidación del Impuesto a la luz de esa valoración efectuada. Por lo que, el plazo general para concluir las actuaciones de la Administración Tributaria será el del artículo 104 de la LGT, esto es, de seis meses. Esta aplicación se produce por remisión expresa del párrafo tercero de esta norma hacia, el que hemos denominado, régimen general subsidiario del artículo 104

⁵¹⁰ En concreto, esta reforma (Ley 34/2015) añade una previsión para que, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

Del mismo modo, establece que el examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección. Parece una cuestión intrascendente, pero no lo es, pues entendemos que en este caso, se rompe el tradicional efecto preclusivo que las actuaciones de comprobación limitada tenían aparejadas.

⁵¹¹ Y artículos 163 y ss. del RGGI.

⁵¹² Este precepto tiene idéntico tenor literal, en lo referente a la terminación de este procedimiento de comprobación limitada por caducidad, que el establecido para el procedimiento de verificación de datos.

de la LGT⁵¹³, pues no habla de la caducidad como forma de terminación de estos procedimientos para la Administración Tributaria.

En cambio, dentro de este procedimiento, encontramos un “subprocedimiento”, el de tasación pericial contradictoria, desarrollado en el artículo 162 del RGGI. En el que sí que se hace mención expresa a los efectos de caducidad cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario (artículo 104.3 de la LGT). Asimismo, con la Ley 34/2015, se establecen nuevas consecuencias temporales derivadas de la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, pues de ahora en adelante se suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de esta Ley se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación. En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación.

d. Procedimiento iniciado mediante declaración.

Este procedimiento iniciado mediante declaración del obligado tributario en el que manifiesta la realización de un hecho imponible tiende a que la Administración Tributaria cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional. Tendrá aplicación este procedimiento en aquellos tributos

⁵¹³ Es un dato curioso a destacar que, en la primera redacción de la LGT de 2003 (vigente desde el 1 de julio de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2006), no se hacía una referencia expresa a dicho artículo, por lo que tal circunstancia obligaba a entender que el incumplimiento del plazo de seis meses para la resolución del procedimiento de comprobación de valores, debía tener asignada la misma consecuencia que el resto de procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen. En efecto, la similar configuración del procedimiento de comprobación de valores –en esencia– con el procedimiento de verificación de datos y de comprobación limitada, aconsejaba mantener la misma solución de caducidad que en tales procedimientos se ha establecido expresamente.

cuya normativa reguladora así lo admita (estatales o, más usualmente, de ámbito autonómico y local). Se trata, por lo tanto, de un procedimiento iniciado a partir de la presentación de una declaración por parte del contribuyente a la que se encuentra obligado, pero en el que el desarrollo e impulso del mismo se lleva a cabo de oficio, de tal manera que la inactividad de la Administración Tributaria o el incumplimiento del plazo debe reportarle un efecto perentorio del procedimiento.

De nuevo, opera la regla general del artículo 104 de la LGT para el plazo de resolución de los procedimientos tributarios en defecto de previsión expresa, con lo que, en este caso será también de seis meses. Dentro de los cuales la Administración deberá notificar la liquidación provisional correspondiente a los datos que fueron declarados. En caso contrario de los anteriores, la LGT si establece que este procedimiento terminará *“por caducidad una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior (seis meses) sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción”*⁵¹⁴.

Transcurridos seis meses sin resolución firme administrativa, este procedimiento caducará y se extinguirá a pesar de haberse iniciado mediante declaración del obligado tributario, es decir, pese a no ser la Administración Tributaria quien puso en marcha el cómputo del plazo, sin embargo, la titularidad de este procedimiento es suya, y en ella redundan los efectos de su inactividad. No obstante, el párrafo segundo de este precepto, admite de igual modo la iniciación de oficio de este procedimiento para la liquidación del tributo cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad⁵¹⁵.

e. El procedimiento de devolución iniciado mediante auto-liquidación, solicitud o comunicación de datos.

Se inicia por el contribuyente mediante, o bien, una declaración o autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver, o bien, con un solicitud de devolución, o bien, mediante la presentación de una comunicación de datos de la que se desprenda una cantidad a devolver en su favor⁵¹⁶.

⁵¹⁴ Vid. Artículo 130.b) de la LGT y artículos 133 y ss. del RGGI.

⁵¹⁵ Vid. Artículo 128 de la LGT.

⁵¹⁶ Vid. Artículo 124 de la LGT.

El plazo para su resolución y la práctica de las devoluciones derivadas de la presentación de esas solicitudes o comunicaciones de datos dependerá de lo establecido en la normativa de cada tributo y, en su defecto, el plazo general de seis meses⁵¹⁷.

En principio, durante la tramitación de este procedimiento, la inactividad de la Administración Tributaria en este caso no producirá la caducidad del procedimiento, esta no existe, sino solamente el devengo de intereses de demora previstos en el artículo 31 de la LGT que, además, éstos tendrán como límite el propio importe de la devolución que ha sido solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud⁵¹⁸.

En efecto, transcurrido el plazo de seis meses sin que se haya practicado la devolución solicitada o, la devolución que la Administración Tributaria considere precedente, el obligado tributario adquiere un crédito, que sólo devenga intereses⁵¹⁹, frente a ésta, y lo hace por el importe de la devolución inicialmente solicitada y con el límite máximo de dicha cantidad para los intereses generados. Pero en ningún caso se entiende que, por el transcurso del tiempo de quietud administrativa la devolución haya sido reconocida automáticamente para el contribuyente (cualidad atribuible al silencio positivo tributario como veremos), sino todo lo contrario, pues se permite a la Administración Tributaria la posibilidad de revisar posteriormente la adecuación a Derecho de la misma⁵²⁰.

La forma de terminación de estos procedimientos se produce por medio de tres formas:

En primer lugar, la aceptación de la devolución por parte de la Administración Tributaria. En estos casos, el artículo 125.1 del RGGI, dispone que no

⁵¹⁷ *Vid.* Artículo 126 de la LGT.

⁵¹⁸ *Vid.* Artículo 125.2 del RGGI.

⁵¹⁹ Este es el criterio mantenido por la DGT en su resolución de 19 de septiembre de 2005 (referencia westlaw nº JUR 2005/227.225) (consulta vinculante nº V1802-05), que se refiere a las devoluciones del IRPF en los supuestos de exceso de retenciones soportadas sobre la cuota finalmente resultante.

⁵²⁰ *Vid.* Artículo 125.1 del RGGI *in fine*. Este hecho supone que no nos encontremos ante un verdadero supuesto de silencio positivo que confirme la legalidad de una situación para el contribuyente.

es necesario realizar una notificación formal del acuerdo de devolución cuando se accede a la devolución solicitada, sino que dicho acuerdo se entiende notificado al contribuyente por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque. Pero si no se devuelve efectivamente, o no se devuelve la cantidad solicitada, es necesaria la notificación expresa del correspondiente acuerdo de devolución que ponga fin a su solicitud de devolución realizada.

En segundo lugar, por caducidad, que sólo se prevé para la inactividad del obligado tributario, como resulta del propio tenor literal de la norma, que se refiere a la “*caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta ley*”⁵²¹. Es decir, la caducidad producida como consecuencia de la paralización de este procedimiento por causas que son imputables exclusivamente al contribuyente tras solicitud de la Administración Tributaria de una actuación de hacer por su parte que éste incumple.

Y, en tercer lugar, la devolución solicitada puede concluir por el comienzo de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección por los órganos de la Administración Tributaria competente referido a la comprobación e investigación sobre la procedencia de la misma.

En este último caso, se plantea por parte de algún sector de la doctrina la problemática de qué ocurre, o qué consecuencias tiene para el contribuyente solicitante de la devolución si, una vez trasladada la discusión de la cuestión a la esfera de actuación de la Administración Tributaria, ésta permanece inactiva y tales procedimientos de aplicación de los tributos caducasen (salvo el caso del de inspección como veremos) e, incluso, prescribiesen. Dicho de otro modo, si el contribuyente puede verse perjudicado en su derecho a obtener (o a solicitar⁵²²) la devolución, que solicitó, a causa de que la Administración Tributaria incumpla la obligación de resolver en plazo la misma, al haber sido ésta incluida en un procedimiento de aplicación de los tributos.

En tales supuestos, estamos de acuerdo con el profesor FALCÓN Y TELLA, en que “*la pretensión de devolución se traslada al nuevo procedimiento de gestión o*

⁵²¹ *Vid.* Artículo 104.3 de la LGT. Este artículo dispone en su último párrafo que “*cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo*”.

⁵²² Si se considera una prescripción distinta a la de obtener, tal y como hace la propia LGT en su artículo 66.

inspección que se haya iniciado, con la consecuencia de que el mismo no puede considerarse ya un procedimiento sólo susceptible de producir consecuencias desfavorables para el interesado”. Concluye con ello que “la pretensión de devolución inherente a toda autoliquidación a devolver sigue viva en tanto no se resuelva sobre la misma. Y ello es así aunque el procedimiento de devolución iniciado con la autoliquidación haya finalizado por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de una comprobación limitada o de una inspección. Por tanto, si ha transcurrido el plazo máximo para resolver en este último procedimiento, no bastará con una mera declaración de caducidad sino que es necesario pronunciarse sobre la devolución solicitada. Es decir, para declarar caducado el procedimiento por haber transcurrido el plazo máximo de resolución, la Administración deberá denegar motivadamente la devolución solicitada. Sólo si se hace esto, podrá declararse la caducidad del procedimiento e iniciarse otro si no ha prescrito el derecho a liquidar”⁵²³.

Es clara la consecuencia que este autor establece. Habla de la necesidad de que la Administración Tributaria actuante no pueda mantener abierto un procedimiento de comprobación e investigación en el que se determina la procedencia o no de una pretensión de devolución que fue ejercitada en tiempo y forma por el contribuyente con anterioridad y, transcurrido el plazo de declarar caducado el procedimiento y, en caso de que así fuese, también declarar prescrita la devolución que fue instada.

A este parecer nos sumamos. Por contra, a continuación desarrollaremos el origen de los motivos a los que este autor alude en su reflexión al respecto que son: la falta de caducidad del procedimiento de devolución por estar vivo y la interrupción del derecho a solicitar la devolución mientras el procedimiento de aplicación de los tributos esté abierto. Y es que, entendemos que éstos se deriva de la consecuencia principal de la inactividad ocasionada por la caducidad del procedimiento de aplicación de los tributos que discuta sobre la procedencia de la devolución solicitada, que no es más que la propia ausencia de efectos, esto es, la terminación del procedimiento que estaba abierto y la carencia de efectos interruptivos del mismo. Efectivamente, al devenir inútiles las actuaciones de aplicación de los tributos por inactividad de los órganos administrativos, lo que ha caducado (e, incluso, prescrito si se quiere) es el procedimiento correspondiente a su derecho a determinar la deuda (artículo 66.1.1) de la LGT), con lo que el único acto que tendría efectos válidos y

⁵²³ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “El silencio negativo y las devoluciones derivadas de la normativa propia de cada tributo”, *Quincena Fiscal*, nº 19, mayo, 2015, pp. 12 y 13.

eficaces sería el inicial del contribuyente cuando instó a la devolución por medio de la presentación de la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud que concluyó por el inicio de un procedimiento que, ahora, carece de efectos.

Es por ello que, lejos de ver una problemática práctica, entendemos que no es más que una simple consecuencia de la institución extinto temporal de la caducidad que estamos comentando.

3. Los insuficientes efectos de la caducidad para los contribuyentes: mecanismos de control.

De la exposición legislativa y doctrinal expuesta sobre la caducidad en cada uno de los procedimientos de gestión tributaria no finalizados en plazo legal a causa de la inactividad culposa de la Administración Tributaria en su desarrollo, se desprende la existencia de una evidente intención o un cierto matiz sancionador sobre aquellos y para ésta última, materializada, en nuestra opinión, en tres insuficientes efectos:

En lo primero que afecta al contribuyente es que cuando se produce la caducidad de un procedimiento, se anula uno de los efectos que nacieron con su inicio, y es que, se anula el carácter de no espontáneas de aquellas actuaciones de los contribuyentes que se hubiesen producido con posterioridad al inicio de actuaciones administrativas tendentes a la regularización tributaria. En especial, estamos hablando de la presentación de auto-liquidaciones o declaraciones que versasen sobre el mismo objeto tributario que la Administración había incluido con el inicio de un procedimiento que finalmente ha devenido caducado.

Así es, cuando el contribuyente presenta una auto-liquidación o declaración complementaria fuera de plazo, subsanando una omisión o una incorrección anterior (voluntaria o involuntaria), recibe el tratamiento de espontánea, esto es, son voluntarios por parte del contribuyente ya que no media requerimiento previo de la Administración Tributaria. Pues bien, la apertura de un procedimiento sobre un objeto tributario tiene la facultad de anular esta consideración y, por tanto, hablamos de pagos efectuados extemporáneamente.

Sin embargo, si dicho procedimiento caduca, se reabre nuevamente esta posibilidad para el contribuyente y, los nuevos pagos derivados de estas

autoliquidaciones y declaraciones son considerados como realizados en período voluntario, es decir, con exclusión de sanciones y recargos (a excepción del recargo único). Lo cual se incardina en la línea de eliminar cualquier efecto colateral activo derivado del procedimiento que es declarado caducado.

En segundo lugar, existe un efecto que no menciona el aludido artículo 104.5 de la LGT, pero que se deriva de la regla general sobre el devengo de intereses contenida en el artículo 26 de la LGT, pues a partir del momento en que se supera el plazo de resolución de los órganos de la Administración sin haberla dictado de forma expresa, dejan de devengarse intereses de demora⁵²⁴.

Y, por último, la ya comentada imposibilidad de permitir a la Administración Tributaria que continúe el desarrollo del mismo procedimiento en cuestión que ha caducado⁵²⁵.

Sin embargo, esta pretensión entendemos que resulta insuficiente porque, en realidad, lo único que implica para la Administración Tributaria es eso mismo, sencillamente la no continuación del mismo procedimiento gestor en el que la caducidad ha tenido lugar, pero nada impide, y de hecho así ocurre habitualmente en la práctica tributaria, la posibilidad de que la Administración Tributaria inicie de nuevo un procedimiento de gestión⁵²⁶ para la liquidación de un tributo dentro del plazo de prescripción del que dispone, tal y como recoge el artículo 104.5 y, posteriormente, el artículo 128.2 de la LGT para el inicio de procedimientos de declaración⁵²⁷. En efecto, ello es así en tanto en cuanto, dicha caducidad no produce, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración Tributaria a comprobar e investigar los tributos, sino que, únicamente, las actuaciones realizadas

⁵²⁴ Vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General... op. cit.*, pp. 257 y 258.

⁵²⁵ Además de dejar sin efecto la interrupción inicial de la prescripción del procedimiento en el que esta tenga lugar.

⁵²⁶ Expediente, si se prefiere.

⁵²⁷ “La Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad.”

en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción, pero nada más⁵²⁸.

Lo cierto es que la caducidad se regula como una forma anormal de terminación de los procedimientos tributarios, determinante de su extinción por la inactividad de las partes durante el plazo dispuesto por la norma, aunque aquí sólo nos interese la de una de ellas, la de la Administración Tributaria, con el efecto añadido de que no perjudica el derecho de ésta última a reiniciar el procedimiento u otro distinto nuevamente de no haber prescrito el derecho a determinarlo. Es decir, el vicio de la

⁵²⁸ No siempre este efecto fue aceptado por toda la doctrina, sino que hubo algún sector que antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003, apoyado en la SAN de 25 de febrero de 1997 (referencia westlaw nº JT 1997/66), mantuvo que con la enervación del efecto interruptivo de la prescripción se producía la caducidad del procedimiento. *Vid.* GÓMEZ PUENTE, M., “¿Caducan los expedientes tributarios de inspección por causa de la Administración? (Sobre la perención y prescripción tributarias)”, *Revista de Actualidad Jurídica*, nº 283, febrero, 1997, p. 2.; y *Vid.* ARIAS VELASCO, J., *Caducidad del procedimiento y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras*, Informe 9, nº 2, Ed. Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1998, pp. 1 a 6.

No obstante, poco después, la propia AN se encargó de negar de forma consecutiva tales hechos en ulteriores sentencias de 29 de enero 1998 (referencia westlaw nº JT 1998/580), de 10 de febrero 1998 (referencia westlaw nº JT 1998/663), de 19 de marzo de 1998 (referencia westlaw nº JT 1998/677), de 23 de marzo 2000 (referencia westlaw nº JT 2000/951), de 1 de marzo 2001 (referencia westlaw nº JT 2001/474), de 14 de junio 2001 (referencia westlaw nº PROV 2001/293.645), de 24 de septiembre 2001 (referencia westlaw nº JT 2001/1628), de 19 de diciembre 2002 (referencia westlaw nº JT 2003/133). En todas ellas se desliga claramente la enervación del efecto interruptivo de la prescripción de la caducidad como forma de terminación del procedimiento, negando la caducidad del procedimiento tributario.

Del mismo modo, y de forma paralela a las sentencias antedichas, otras opiniones científicas se encargaron de deslindar claramente este efecto de la caducidad de los procedimientos tributarios de gestión. *Vid.* DE LA NUEZ, APARICIO, O., “Alcance de la interpretación del artículo 31.4 RGIT según las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 y de la Audiencia Nacional de 25 de septiembre de 1997”, *Carta Tributaria*, Colección Monografías, nº 269, 1997, p. 6; *Vid.* PÉREZ ROYO, I., “La prescripción en las actuaciones... *op. cit.*, p. 571; *Vid.* SOLER ROCH, M^a. T., “Plazo. Artículo 29”, en *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999, p. 500; *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., “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”, *Quincena Fiscal*, nº 5, marzo, 1997, p. 7; *Vid.* BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad en el Ordenamiento tributario español... op. cit.*, pp. 127 y ss.

caducidad no se comunica o traslada al derecho a comprobar o regular que la Administración ejercita. Así, en tanto la prescripción está asociada a la pérdida de un derecho como veremos más adelante, la caducidad lo estaría a la pérdida de un acto determinado en ejercicio de ese derecho, esta es la principal diferencia entre ambas instituciones.

Esta es la razón por la que se parte siempre de la conexión⁵²⁹ existente entre caducidad y prescripción del derecho a comprobar e investigar, y en su caso, liquidar, a través del ejercicio de las respectivas acciones de la Administración Tributaria. De forma que, si la caducidad declarada mantiene viva la posibilidad de iniciar la correspondiente nueva acción administrativa, ello lo es sin perjuicio también de que el contribuyente pueda ganar la prescripción como efecto de la propia caducidad.

Es decir, cuando un procedimiento tributario caduque, el período de prescripción no se habrá interrumpido, pero la Administración Tributaria podrá abrir de nuevo expediente por el mismo concepto y ejercicio dentro de un nuevo plazo de prescripción. Esto es, siempre que no haya prescrito el derecho de esa Administración a comprobar o investigar un tributo, la caducidad del primer procedimiento no supone nada más que la simple molestia administrativa para la Administración actuante de tener que comenzar otro nuevo, es más, puede ser el mismo procedimiento, u otro distinto⁵³⁰, por el mismo concepto/s o, incluso, ampliado.

A mayor abundamiento, esta ausencia de intención “sancionadora” de la institución de la caducidad frente a la pasividad administrativa se manifiesta si la comparamos con los efectos de ésta a causa de un incumplimiento por parte de los administrados contribuyentes, en donde sí que tiene un verdadero efecto sancionador absoluto, ya que si la acción no se ejercita por parte de éstos en los plazos previstos, conlleva la pérdida definitiva de su derecho. La llamada caducidad de la instancia no es otra cosa que la caducidad que acabamos de exponer para la Administración, pero con plenos efectos extintivos del procedimiento ante la inactividad del contribuyente

⁵²⁹ Sobre la conexión entre caducidad y prescripción *vid.* PÉREZ DE AYALA Y BECERRIL, M., “La prescripción en la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Jurídica General*, nº 28, febrero, 2004, pp. 79 a 96.

⁵³⁰ Al final, esta idea se resume en que la Administración puede iniciar cualquier otro procedimiento de gestión tributario y/o uno de inspección, de forma autónoma o sucesiva con el que declaró la caducidad, porque, ya adelantamos ahora la idea de que, un procedimiento de verificación de datos puede concluir por caducidad o por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

en el desarrollo de los procedimientos iniciados a instancia de parte con derechos a su favor⁵³¹, ya sea por aplicación del régimen general del artículo 104.3 de la LGT comentado, o por aplicación de los concretos preceptos de las normas tributarias reguladoras de diferentes procedimientos⁵³².

El perjuicio y agravio surge para el obligado tributario de la simple comparación de los efectos que la caducidad origina para éstos en detrimento de la Administración Tributaria. La arbitrariedad en la regulación de la consecuencia extintiva de la caducidad es manifiesta entre, la ausencia de ésta para la Administración, y, su establecimiento para los contribuyentes. Entendemos que hubiera sido más correcto equiparar ambas situaciones, esto es, que ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria perdiesen el derecho a ese procedimiento caducado o, que ambos pudiesen iniciarlo de nuevo, pero no una situación diferente para cada uno. Consideramos que no existen razones que justifiquen el incumplimiento del deber de actuar en el caso de la Administración, y menos aún, como para premiarle con la posibilidad de reiniciar sus actuaciones, que en el caso de incumplimiento del contribuyente en el que no se le permite tal conducta ante la falta de atención de plazos legales.

Así es, si la finalidad de la caducidad dijimos que era la protección del interés del contribuyente y su seguridad jurídica, puesto que éste no puede verse sometido a una dilación injustificada en la resolución de un procedimiento tributario que pende sobre él, del que pudieran derivarse efectos que le fueran desfavorables en el futuro, de poco parece que sirvan éstas intenciones si no se establecen unas consecuencias para la Administración Tributaria por el incumplimiento de un plazo, siquiera parecidas a las que se disponen para los contribuyentes por los mismos hechos omisivos. Estas finalidades se diluyen claramente.

El párrafo primero del artículo 105 de la LGT establece que, producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, “ordenándose el archivo de las actuaciones”⁵³³. Pues bien, otra manifestación más de esta situación de desigualdad en cuanto a la previsión legislativa de los efectos de la caducidad entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, se aprecia si tenemos en cuenta que,

⁵³¹ Es decir, es aplicable esta figura a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación siempre que, según su normativa reguladora, se inicien a instancia de parte.

⁵³² Para conocer más sobre la inactividad del contribuyente, (vid.) MARTÍNEZ GINER, L. A., “La caducidad de los procedimientos tributarios... *op. cit.*”

⁵³³ En clara sintonía con lo previsto (vid.) en los artículos 44.2 y 92.1 de la Ley 30/1992.

además, las actuaciones realizadas en un procedimiento caducado, así como los documentos obtenidos y otros elementos de prueba, no es que se archiven y con ello no tengan ya validez en el procedimiento que ha devenido caducado, sino que ocurre lo contrario, pues el tercer párrafo del artículo 104.5 de la LGT establece que pueden ser reutilizados como medio de prueba en otros procedimientos tributarios⁵³⁴.

En concreto, esta regulación implica que las actuaciones realizadas por aquella en el curso de un procedimiento tributario caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad, en relación con el mismo u otro obligado tributario y, por el mismo u otros conceptos.

Concretar cuáles y de qué forma estos elementos permanecen útiles para las posteriores actuaciones administrativas de comprobación no es una tarea fácil en absoluto. Y es que, como ha manifestado PÉREZ ROYO en alguna ocasión⁵³⁵, “*no está claro que parte de lo actuado en un procedimiento caducado no sirva o pueda utilizarse posteriormente en un nuevo procedimiento que se abra con idéntica finalidad que el anterior*”.

A este respecto, FALCÓN Y TELLA, apunta a que esta habilitación de documentos y elementos probatorios procedentes de un procedimiento caducado

⁵³⁴ *Vid.* Artículo 104.5 de la LGT.

⁵³⁵ *Vid.* PÉREZ ROYO, I., “La prescripción en las actuaciones inspectoras”, *REDF*, nº 96, octubre - diciembre, 1997, p. 569.

resulta a todas luces contradictoria con la interpretación literal y significado de la previsión de “*archivo*” que simultáneamente se ordena⁵³⁶.

La clave en la práctica tributaria se traduce en saber específicamente cuáles de los elementos de un procedimiento tributario caducado, que determina el archivo de actuaciones, pueden ser empleados en uno nuevo o sucesivo que se reinicia dentro del plazo prescriptivo no caducado.

Tradicionalmente, la doctrina ha manifestado posiciones encontradas sobre este particular que abren un debate interesante siempre latente y que nos obliga a pronunciarnos sobre este efecto de la caducidad.

De un lado encontramos a quienes admiten la utilización y validez, en un nuevo procedimiento, de la totalidad de los actos y pruebas obtenidas en el procedimiento caducado. Éstos se basan en la vigencia de determinados principios del ordenamiento tributario, y en el carácter supletorio de la LRJPAC, en donde algunos

⁵³⁶ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., “Los recursos tendentes a obtener la declaración de caducidad del procedimiento y la interrupción de la prescripción: el voto particular a la STSJ Madrid de 19 de noviembre de 2013 y las SSTS de 5 y de 23 de octubre de 2012”, *Quincena Fiscal*, nº 9, mayo, 2014, p.12.

Con apoyo de las SSTS de 24 de febrero de 2004 (referencia westlaw nº RJ 2005/5.662) y de 6 noviembre 2012 (referencia westlaw nº RJ 2012/10.598), a las que hace extensibles al ordenamiento tributario pese a ser de ámbito laboral, que el archivo de actuaciones conlleva:

- a) *Que en el nuevo expediente pueden surtir efectos, si se decide su incorporación a él, actos independientes del expediente caducado, no surgidos dentro de él, aunque a él se hubieran también incorporado.*
- b) *Que no cabe, en cambio, que en el nuevo procedimiento surtan efecto las actuaciones propias del primero, esto es, las surgidas y documentadas en éste a raíz de su incoación para constatar la realidad de lo acontecido, pues entonces no se daría cumplimiento al mandato legal de archivo de las actuaciones del procedimiento caducado.*
- c) *Que cabe, ciertamente, que en el nuevo procedimiento se practiquen otra vez las mismas actuaciones que se practicaron en el primero para la constatación de los hechos. Pero habrán de valorarse por su resultado o contenido actual y no por el que entonces hubiera podido obtenerse.*
- d) *Que por excepción, pueden surtir efecto en el nuevo procedimiento todas las actuaciones del caducado cuya incorporación solicite la persona frente a la que se dirige aquél, pues «la caducidad sanciona el retraso de la Administración no imputable al administrado y no puede, por ello, desenvolver sus efectos en perjuicio de éste».*

de sus preceptos recogen tales principios⁵³⁷. Para este sector de la doctrina, entre los múltiples principios generales que deben inspirar el procedimiento de gestión tributaria⁵³⁸, destaca, a efectos de la caducidad perención como forma de resolución del procedimiento, el de economía procesal, según el cual la actuación administrativa se desarrollará con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia, que habilitan a la Administración Tributaria para adoptar cuantas medidas repercutan en la economía, celeridad y eficacia de los servicios y, entre ellas, la conservación de las actuaciones de comprobación e investigación efectuadas en un procedimiento que, por su propia inactividad, ha quedado concluido por caducidad.

Así, el principio de eficacia en el funcionamiento de las Administraciones Públicas, el principio de economía procesal o el principio de conservación de los actos administrativos determinarían que las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado puedan servir, sin objeción alguna (en cuanto a su trasvase, transformación o adaptación) y no tengan que repetirse dentro del procedimiento que se inicie posteriormente sobre esa misma cuestión. Y, a ello, debemos añadir con carácter supletorio lo dispuesto en el artículo 64 de la LRJPAC: “*La nulidad o anulabilidad de un acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero. La nulidad o anulabilidad de parte del acto administrativo no implicará la de las partes del mismo independientes de aquélla salvo que la parte viciada sea de tal importancia que sin ella el acto administrativo no hubiera sido dictado*”; y en el artículo 66 LRJPAC: “*El órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción*”.

⁵³⁷ Entre estos autores destacamos:

- Vid. FENELLÓS PUIGSERVER, V., “La duración de las actuaciones inspectoras. El nuevo artículo 29 de la Ley 1/1998. Una concesión a los intereses particulares”, *Tribuna Fiscal*, nº 96, octubre, 1998, p. 79.
- Vid. BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad en el Ordenamiento tributario español... op. cit.*, p. 132.
- Vid. PÉREZ ROYO, I., *La prescripción en las actuaciones inspectoras... op. cit.*, pp. 569, 570 y 571.

⁵³⁸ Tales como el principio de carácter contradictorio del procedimiento, el de *in dubio pro actione*, el de oficialidad, el de legitimación, el de imparcialidad, el de transparencia en las actuaciones, el de gratuidad... Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo... op. cit.*, pp. 452 a 469.

Sobre esta posición cabe destacar lo dicho por FENELLÓS PUIGCERVER, y es que, 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, pues pueden y deben conservarse aquellos que resulten trascendentes en la actuación de comprobación o investigación de la Administración⁵³⁹.

Frente a esta opinión, otro sector doctrinal opina radicalmente lo contrario, esto es, que lo actuado en el procedimiento caducado no debe poder utilizarse en el nuevo procedimiento que se inicie. Esta doctrina entiende que es improcedente el tercer párrafo del artículo 104.5 de la LGT. Y ello, fundamentalmente, porque la caducidad del procedimiento viene a ser como si el procedimiento “se borrara” y, en consecuencia, todas las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado se deben tomar por inexistentes o por no producidas nunca⁵⁴⁰. Estos autores han concluido que la normativa tributaria, al igual que la administrativa, suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de aquel procedimiento que haya sido declarado caducado, en una clara voluntad de eliminar todo rastro jurídico del procedimiento instruido, salvaguardando, eso sí, el derecho sustantivo del órgano administrativo actuante para revisar la obligación tributaria (por supuesto, con los límites de las instituciones de la prescripción y la prohibición de la *reformatio in peius*).

En estos casos, estos autores entienden que la Administración Tributaria no podrá servirse en ulteriores procedimientos de datos jurídicamente relevantes y de todo aquello que traiga causa de unas actuaciones caducadas⁵⁴¹.

Estos autores niegan la posibilidad de aplicar el principio de conservación de los actos administrativos puesto que no se produce un supuesto de nulidad o anulabilidad parcial del acto administrativo que pueda dar entrada a los citados

⁵³⁹ Vid. FENELLÓS PUIGCERVER, V., “La duración de las actuaciones inspectoras. El nuevo artículo 29 de la Ley 1/1998.... *op. cit.*, p. 80:

⁵⁴⁰ Vid. HERNANDEZ MARTÍN, A., “El tiempo en las actuaciones inspectoras”, *Impuestos*, nº 8, 2003, p. 21.

Vid. HERNANZ MARTÍN, A. y RÍO RODIL, C., “Comentarios al Proyecto de Ley General Tributaria”, *Impuestos*, nº 13, 2003, p. 19 y 20.

⁵⁴¹ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *El silencio administrativo en Derecho Tributario... op. cit.*, pp. 93 y 94.

principios recogidos en el artículo 64 y 66 LRJPAC y que el anterior sector de la doctrina pretende aplicar de forma supletoria. Afirman que es precisamente la caducidad del procedimiento la que impide que el acto administrativo llegue a nacer y, en consecuencia, no cabe hablar de convalidar o conservar algo que todavía no ha nacido (en el nuevo procedimiento). La caducidad pone fin al procedimiento, impidiéndose con ello que el acto administrativo de liquidación que limita derechos e impone cargas al contribuyente llegue a nacer, por lo que, a su vez, se impide también la utilización y transmisión de lo actuado en el procedimiento caducado al nuevo procedimiento.

Se apoyan para ello en la jurisprudencia tradicional que atribuye nulos efectos jurídicos al acto administrativo viciado de nulidad de pleno derecho, en la medida en que los mismos nulos efectos suponen la inexistencia del acto. Esto es, equiparan el acto tributario anulado por caducidad a un acto inexistente, es decir, nulo de pleno Derecho. En este sentido, el TS, en su sentencia de 31 de enero de 1989⁵⁴², ante el enjuiciamiento de una liquidación tributaria que adolecía de la falta del mínimo contenido y requisitos para calificarse como acto tributario válido, concluye estar ante “*un acto inexistente*”, afirmando que dicho acto inexistente “*no puede producir efecto alguno, ni directo ni indirecto*”, efecto éste que también concurriría, según ese Tribunal, de sostener que estamos ante un acto tributario afectado de nulidad de pleno derecho, que es, precisamente, la condición que estos autores equiparan a la caducidad.

El posicionamiento práctico de la Administración Tributaria sobre esta cuestión hoy en día es incuestionable, confirmado además hasta la saciedad por la práctica totalidad de la jurisprudencia del los Tribunales de nuestro país. En ella impera el principio de conservación de las actuaciones practicadas en los procedimientos tributarios caducados para su posterior uso en nuevos o sucesivos procedimientos. Sin embargo, en nuestra opinión esta práctica no puede ser generalizada, sino que exige valorar en su justa medida los intereses en conflicto, que son la finalidad de reproche de la caducidad por la inactividad de la Administración Tributaria, frente a la aplicación de los principios de economía procesal y celeridad en la resolución de los procedimientos de gestión tributaria. Tendremos que matizar algunos aspectos y optar por una solución fundada en Derecho en cada caso en particular, pues realmente existen razones para mantener ambas posturas. Significa esto que intentaremos que la utilización por la Administración Tributaria de lo obtenido en el curso de un procedimiento caducado a los efectos de otro distinto

⁵⁴² Referencia westlaw nº RJ 1989/620.

posteriormente iniciado o continuando otro idéntico, no suponga una debilitación del instituto de la caducidad.

a) La forma de la caducidad: una propuesta de mejora.

Como se ha dicho, la caducidad desempeña cierta función de sanción para la Administración Tributaria a causa de su inactividad administrativa con el objetivo de incentivar a ésta a que realice siempre una actuación en los procedimientos tributarios que esté presidida en todo momento por la diligencia y agilidad en su tramitación. Por contra, ese efecto sancionador se manifiesta claramente insuficiente cuando al día siguiente de que se produjese la caducidad de un procedimiento tributario, y dentro del plazo de prescripción, se iniciase el mismo u otro procedimiento empleando todos los datos obtenidos en el procedimiento anterior que había quedado concluido, pues en ese caso, no existe para la Administración actuante mayor interés en cumplir con los plazos de resolución. Le resultaría completamente indiferente cumplirlos o no, y, de hecho, así sucede en la práctica tributaria, en donde se suceden una y otra vez la caducidad de procedimientos seguidos de un nuevo inicio.

Y es que, con la figura de la caducidad se instaura en los procedimientos tributarios de gestión una especie de doble contador para el contribuyente, que van discurriendo de forma paralela, uno con la prescripción, en el que se tendrán en cuenta sus causas de interrupción y el reinicio del cómputo desde cero cada vez que se produzca una de ellas, y otro con la caducidad, en el que también se deberán tener en cuenta sus limitados supuestos en los que se suspende el cómputo de la misma y los momentos en los que se procede a reanudar el citado cómputo en el mismo punto en el que se encontraba cuando acaeció la causa de suspensión de la misma.

De esta forma, aunque es una premisa cierta que siempre uno de los dos contadores llegará a su punto final, cuatro años en el caso de la prescripción o seis meses en el de la caducidad (como plazo general), por contra, sólo hasta el momento en que se complete el primero de ellos, se habrá extinguido la posibilidad de que la Administración Tributaria determine la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en el caso concreto, mientras tanto, el segundo de los contadores que aquí estudiamos, puede reiniciarse sin ningún límite.

Pues bien, entendemos que esta solución administrativa de continuidad de los procedimientos caducados vulnera frontalmente el principio de la confianza legítima del contribuyente en la actuación de la Administración Tributaria, que provoca la desaparición de ese efecto de la caducidad. En este orden, encontramos que la falta de efecto interruptivo de la institución prescripción por parte de la caducidad, conduce a reforzar la idea de que ésta supone la desaparición del mundo jurídico de todo lo realizado en el procedimiento caducado, lo que aconsejaría negar la utilización de lo obtenido en él procedimiento caducado en el que se iniciará posteriormente. Y es que, si se tiene por no producido dicho procedimiento para el cómputo de la prescripción, lo lógico es que tampoco se tuviesen por producidas las actuaciones que en el se han desarrollado. Nuevamente, el legislador ha premiado el comportamiento inactivo de la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus funciones.

Empero, no es menos cierto que exigir que hayan de repetirse todos y cada uno de los trámites del procedimiento caducado, que ya no tendrían ninguna virtualidad en el nuevo procedimiento, quizás supondría una excesiva carga para el contribuyente (sobre todo en los procedimientos de inspección tributaria en donde su comparecencia a través de diligencias que obligan a la comparecencia y a la aportación de documentación es más usual). En ese caso, los efectos de la inactividad de la Administración actuante en el procedimiento son dobles para el administrado, para el que no sólo permanece sin resolución su situación, sino que le acarrearía la reiteración de todos aquellos trámites que ya fueron realizados. Por no mencionar además que, en ese caso estaríamos ante una actuación ineficiente de la Administración Tributaria en el nuevo procedimiento y se incumpliría la obligación de que los mismos se resuelvan de forma ágil y rápida. Circunstancias a las que el obligado tributario, sin duda, está interesado que sucedan, pues no olvidemos que sobre el pende un posible agravio futuro.

Dicho de otro modo, que el nuevo procedimiento tributario se desarrolle con celeridad y agilidad sin reiteraciones y más dilaciones indebidas, es algo que beneficia a ambas partes. En este punto la Administración Tributaria y los administrados-contribuyentes tiene el mismo interés, esto es, que el nuevo

procedimiento se resuelva cuanto antes, sin más demoras que las estrictamente necesarias⁵⁴³.

Por ello, aportaremos razones fundadas en Derecho y su relación con la aplicación en la práctica tributaria en este marco del efecto sancionador de la caducidad, derivado del incumplimiento de los plazos legales para la resolución de los procedimientos tributarios por parte de la Administración por causas imputables a ella misma. Es lo que hemos llamado <<mecanismos de control sobre la caducidad tributaria>>.

Quizá la forma de evitar la pasividad de la Administración en la resolución de procedimientos de gestión tributaria, y admitiendo la utilización de aquello que ha obtenido en el procedimiento caducado, sea limitar el número y el tipo de procedimientos que pueden iniciarse progresivamente tras la caducidad de los anteriores procedimientos en función de las actividades de comprobación e investigación que se hubiesen desarrollado ya. De este modo, al menos, se reducirían: de un lado, las infinitas posibilidades de inicio de procedimientos tributarios frente a los contribuyentes con los que cuenta la Administración mientras no transcurre el plazo de prescripción (claro está) y, de otro lado, disminuirían las funciones que cada tipo de procedimiento habilita a la Administración a desarrollar para la continuación con la regulación tributaria frente a los contribuyentes. Veamos una a una las medidas que proponemos.

En primer lugar, que la facultad de inicio de la Administración Tributaria actuante de practicar nuevos procedimientos tributarios tras uno que ya ha sido declarado caducado, no debe ser absoluta, sino que debería restringirse a un número concreto de repeticiones posteriores. Las razones en las que nos basamos para concluir tal regla son las de la, coloquial, “*doctrina del tiro único*” aplicada al ámbito del Derecho Financiero y Tributario, por lo que, a ellas nos remitimos sin necesidad

⁵⁴³ Vid. MARTÍNEZ GINER, L. A., “La caducidad de los procedimientos tributarios... *op. cit.*, p. 11.

Vid. *Supra.*, “La suspensión del plazo de los procedimientos tributarios”, *Revista de contabilidad y tributación*, Comentarios, casos prácticos, nº 343, octubre, 2011, pp. 5 a 48.

de hacer aquí particular alguna puesto que ello nos desviaría de nuestro análisis jurídico⁵⁴⁴.

Simplemente sostenemos que, la declaración de caducidad de un procedimiento de gestión iniciado de oficio por la Administración Tributaria, ha de impedir a ésta iniciar sin límite cuantos nuevos procedimientos en relación con el mismo asunto que no quedó resuelto en el procedimiento caducado con el único límite que el de la prescripción del derecho de la Administración Tributaria actuante a determinar la deuda. Este principio, recordemos, no es desconocido ni para la Administración, ni para el contribuyente, ni para los órganos jurisdiccionales, puesto que lleva años siendo aplicado por los Tribunales de Justicia en relación a la práctica de nuevas liquidaciones tributarias de la Administración tras declaraciones de anulación de otras anteriores por motivos formales y de fondo, en especial, nos viene a la memoria su aplicación en los procedimientos de comprobación de valores (bien como un procedimiento autónomo, o bien, inmerso en el curso de otro procedimiento del que forma parte), fijando el número de intentos administrativos en dos (como máximo, impidiendo una tercera actuación nuevamente viciada).

No obstante, en este sentido, y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, hay que precisar que la facultad de la Administración Tributaria de liquidar de nuevo dicha deuda no es absoluta, pues el TS viene negando todo efecto jurídico a aquella liquidación que incurre de nuevo en el mismo error que se cometió en otra precedente, de modo que, bien podría aplicarse esta doctrina al presente caso de la caducidad. Así, en la sentencia de 26 de marzo de

⁵⁴⁴ En este sentido, resultan significativas las STS de 26 de marzo de 2012, (dictada en el Recurso de Casación 5.827/2009) (referencia westlaw nº RJ 2012/5.101) y de 14 de junio de 2012 (Recurso de Casación 6.219/2009) (referencia westlaw nº RJ 2012/8.262), que resumen la posición de la Sala, basada en la doctrina de la conservación de los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido de no haberse cometido la infracción procedimental que dió origen a la nulidad, así como en la posibilidad de convalidación por la Administración Tributaria de los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan (artículos 66 y 67 de la Ley 30/1992), aunque recuerdan los límites establecidos a partir de la sentencia de 7 de octubre de 2000 (dictada en el Recurso de Casación 3.090/1994) (referencia westlaw nº RJ 2000/7.877), a los que ahora nos referimos nosotros a los efectos de la doctrina del tiro único en la reiteración de procedimientos tras la caducidad de otros, que son: la prescripción y la santidad de la cosa juzgada, que impide reconocer una tercera oportunidad, en aras del principio de buena fe, al que están sujetas las Administraciones Públicas en su actuación (artículo 3.1 de la Ley 30/1992), por la proscripción del abuso de derecho y por el principio de seguridad jurídica proclamado en el artículo 9.3 de la Constitución.

2012⁵⁴⁵, en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración tributaria una tercera oportunidad se deriva del principio de buena fe al que están sujetas todas las Administraciones Públicas en su actuación (artículo 3.1 de la LRJPAC) y, es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del Sistema Tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la LGT 58/2003 (conservado tras la reforma introducida por la Ley 34/2015), entendido como la adecuación entre medios y fines. Esta idea, además, es un corolario de la proscripción del abuso de Derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las Administraciones Públicas a la Ley y al Derecho (ex artículo 103.1 de la Constitución)⁵⁴⁶.

De esta forma, tendríamos que, transcurridos dos procedimientos tributarios caducados a causa de la inactividad administrativa, es cuando decaería el derecho de la Administración Tributaria en relación con ese concepto tributario, como viene ocurriendo con otros vicios repetidos por la Administración Tributaria en sus liquidaciones. A partir de ese instante, y sin que haya transcurrido el plazo de prescripción de la obligación tributaria, a ese concepto se le anudarían los efectos preclusivos de la cosa juzgada material (artículo 140.1 de la LGT⁵⁴⁷), o lo que es lo mismo, que la Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el concepto tributario que fue objeto de dos procedimientos caducados, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dichos procedimientos caducados⁵⁴⁸.

No compartimos las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración Tributaria está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aún cuando su potestad siga viva, y ello, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional. Por contra, sí que entendemos que de no adoptar ésta u otra medida al efecto, supondría que el no cumplimiento de la obligación o mandato que la LGT hace a la Administración Tributaria de resolver los procedimientos tributarios en un plazo de tiempo

⁵⁴⁵ Referencia westlaw nº RJ 2012/5.101, Fº. Jº. 3º.

⁵⁴⁶ *Vid.* el Fº. Jº. 3º de tres STS de fechas: 3 de mayo de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2011/3.911), 15 de septiembre de 2014 (referencia westlaw nº RJ 2014/5.117) y 16 de diciembre de 2014 (referencia westlaw nº RJ 2014/6.779).

⁵⁴⁷ Redacción conservada tras la modificación de la Ley 34/2015.

⁵⁴⁸ Interpretación del artículo 140.1 de la LGT.

determinado, los procedimientos de aplicación de los tributos no se tornarían más justos y equiparados a los contribuyentes y, no se haría efectivo el estímulo de la institución de la caducidad para que la Administración Tributaria resuelva con celeridad los procedimientos, con lo que, de ahí, el sentido de que hayamos efectuado su propuesta.

Pero no sólo esta medida hemos expuesto, sino que también nos hemos referido a limitar el acceso de la Administración Tributaria actuante a los nuevos procedimientos tributarios. Esto es, podríamos pensar que no deben poder variarse las razones que motivaron a la Administración a iniciar en primera instancia un tipo concreto de procedimiento de gestión tributaria que acabó por caducidad a causa de inactividad y, por tanto, limitado estaría también el acceso los nuevos procedimientos tributarios, máxime si pretendemos admitir que la Administración conserve las actuaciones que en el se desarrollaron. Pues, si un procedimiento caducado se entiende por no producido, y las actuaciones de investigación que en el se desarrollaron se tornan válidas por las razones que ya hemos expuesto, parece consecuente que, en buena lógica jurídico-tributaria, si la Administración desea retomar su derecho de comprobación o investigación, lo sea en el seno de, o bien el mismo tipo de procedimiento de gestión tributaria que lo fue el caducado del cual obtuvo dichas conclusiones, o bien, en el curso de otro procedimiento de gestión tributaria de facultades inferiores, pero no iniciar directamente otro procedimiento que le atribuya competencias superiores a las del procedimiento por el que obtuvo dichas conclusiones. Más aún cuando, los plazos de caducidad pueden resultar diferentes entre el primer procedimiento que caducó (menor plazo) y el segundo que se inicia con las actuaciones válidas del anterior (con un mayor plazo).

Es importante aclarar en esta limitación que sólo nos referimos al nuevo tipo de procedimiento con el que la Administración Tributaria re-iniciaría sus facultades de verificación, comprobación o investigación, empleando para ello lo que obtuvo en el procedimiento caducado. No queremos decir con ello que la Administración Tributaria ya no pueda acceder a otro procedimiento de gestión tributaria que le reporte mayor capacidad de actuación, pues una vez iniciado el segundo procedimiento (tras la caducidad del primero) dispone de todas sus facultades plenamente y, entre ellas, obviamente la conclusión de procedimientos por el inicio de cualquier otro procedimiento distinto que lo ampliase con mayores facultades.

Y decimos cualquier procedimiento de gestión tributaria porque compartimos la idea fundada de que un procedimiento de verificación de datos puede

concluir por caducidad o por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o, incluso, de inspección, que incluya el mismo objeto del procedimiento de verificación de datos o, cualquier otro tipo de combinaciones que se nos ocurran entre procedimientos de facultades (que no rango) inferior que den paso a otros de competencias superiores⁵⁴⁹.

Es decir, el límite que planteamos supone un efecto preclusivo para el inicio de un segundo procedimiento, pero no con ello expresamos la imposibilidad de que si la Administración actuante encuentra nuevas causas o hechos que motivan su ampliación a otro procedimiento mayor, no pudiese.

Las razones que entendemos que defienden nuestra teoría radican en que, si se quiere que las actuaciones, documentos y elementos de prueba del procedimiento caducado tengan validez y eficacia en el nuevo procedimiento que lo sucede, será porque el objeto es único y única es también la controversia, que no ha variado aparentemente. Y, aún más, pues entendemos que contribuyen a fortalecer al principio de eficacia administrativa (artículo 103.1 de la CE) y al logro de un Sistema Tributario justo en el que la seguridad jurídica queda salvaguardada mediante el respeto de los plazos de los procedimientos tributarios y las garantías de defensa del contribuyente en la figura de la caducidad estarían debidamente satisfechas (y no sólo en la prescripción).

⁵⁴⁹ Cosa distinta es cuando la Administración Tributaria, pretende subsanar actuaciones tributarias anteriores que, o bien fueron declaradas erróneas por resolución de un TEAR, TEAR u órgano judicial, e inicia un nuevo procedimiento de rango superior (que suele ser de comprobación limitada o de inspección, de alcance general o parcial), pues, en este caso, además de violar el principio constitucional de seguridad jurídica, esta originando una retroacción encubierta de actuaciones y, en caso de que exista una liquidación provisional firme derivada de un procedimiento y dicte otra nueva como resolución del nuevo procedimiento sobre el mismo objeto tributario comprobado o investigado, actúa en contra de sus actos propios.

A este respecto *vid.* MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.:

- “La comprobación limitada y el procedimiento inspector: La interpretación jurisprudencial auténtica y única del art. 140 LGT: cosa juzgada administrativa versus la reformatio in peius”, *Revista Impuestos, de doctrina, legislación y jurisprudencia tributaria*, nº 5, mayo, 2014, pp. 29 a 44.
- “La comprobación e inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: Seguridad jurídica. Actos Propios. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014. Recurso de casación núm. 4336/2012)”, *Quincena Fiscal*, nº 18, octubre, 2015, p. 123.

Capítulo Tercero.- Los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos

Así las cosas, con la implantación de dichas medidas que proponemos, dicho principio constitucional y sus manifestaciones más importantes no se ven menoscabados, puesto que, una vez ejercitada una potestad administrativa por el órgano actuante y, anulado el acto a través del que se manifiesta por caducidad, no planteamos la posibilidad de que dicha potestad no pueda ejercitarse ya nunca más, ni tampoco se fija un plazo de tiempo (dentro de de la prescripción) para que éstas se ejerzan nuevamente.

Y es que, insistimos en que sólo se trata de que la Administración Tributaria no corrija sus actos caducados una y otra vez hasta acertar sin el menor límite, sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado por esta figura, dicha Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, proceda a ejercer nuevamente la potestad que el legislador le ha atribuido si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello con los límites que planteamos y, con plenas garantías de defensa del contribuyente respetando el sentido de esta institución.

Queremos dejar de hablar de “privilegio exorbitante” de la Administración Tributaria, para que no se le otorgue una ventaja injustificada consistente en la continuidad indefinida de renovaciones de procedimientos tributarios caducados idénticos o de mayores funciones, sino una habilitación en su actuar tras la declaración de la caducidad de procedimientos, para hacer cumplir el sentido del mandato que el legislador incorporó en la actual LGT de acuerdo con los artículos 31.1 y 103.1 de la CE.

De lo expuesto es fácil deducir que nos resulta intolerable premiar la actitud obstinada de la Administración Tributaria en la repetición de idéntico yerro en varios procedimientos tributarios continuados en el tiempo, esto es, la caducidad de los mismos, por cuanto que ello atenta contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de nuestra Norma Fundamental.

Con estas medidas se determina el auténtico alcance de la norma tributaria de la caducidad y, se atiende a su finalidad y naturaleza “sancionadora” del incumplimiento por parte de la Administración Tributaria autora del acto de dos de sus principales obligaciones: en primer lugar, la de respetar el plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios establecido en la LGT; y, en segundo lugar, la de apreciar de oficio la caducidad.

En cambio, ello no es así, sino que la realidad actual es bien distinta como se ha expuesto, y permite el inicio de un nuevo procedimiento de regularización tributaria, cualquiera que fuese el elegido por la Administración, sin más límites que los ya mencionados del plazo de prescripción de la obligación tributaria que se revise y la prohibición de *reformatio in peius*. Es decir, los efectos sancionadores de la caducidad perención se diluyen, pues la LGT mantiene siempre viva la posibilidad de iniciar la correspondiente acción administrativa, esto es, sin perjuicio de la prescripción ganada por dicha caducidad (declarada), se pueden iniciar nuevas acciones en tanto no haya prescrito la facultad de liquidación de la Administración Tributaria, teniendo en cuenta que las actuaciones, documentos y elementos de prueba del procedimiento caducado tiene validez y eficacia en el sucesivo de gestión (y/o inspección) que se re-inicie de nuevo.

Ahora bien, nos surge la controversia de la adecuación a Derecho de la falta de audiencia al contribuyente en un procedimiento finalizado por caducidad y, a raíz del cual, la Administración Tributaria decide continuar con el inicio de un nuevo procedimiento tributario de control de la misma obligación tributaria con mayor trascendencia (facultades), pues frente a éste no existe ninguna presión normativa ni en la LGT ni en el RGGI que permita al contribuyente interponer un recurso o reclamación ante ese acuerdo, sino que hay que esperar a que finalice este último que es sucesivo al primero que caducó y en el que se incluyen las actuaciones de comprobación e investigación que en él fueron realizadas frente al contribuyente. La razón de esta imposibilidad de recurso frente al inicio del segundo procedimiento es, por una parte, porque contra el acuerdo de inicio no cabe acción de recurso o reclamación alguna, si acaso, podrá el contribuyente comparecer en el trámite de audiencia si está reglamentariamente previsto para hacer ahí las primeras manifestaciones que a su Derecho convengan y, por otra parte, porque *in natura*, no ha finalizado ningún procedimiento tributario, sino que es el segundo, el único que tiene que finalizar en el plazo normativo que esté previsto.

Recordamos que existen procedimientos que, en cuanto que cuantificadores de valor iniciados de oficio, son auxiliares o complementarios (como por ejemplo los de comprobación de valores) de otros de gestión que pueden ser autónomos o carecer de carácter independiente por formar parte inseparable de otro (procedimiento de declaración, comprobación limitada, o de inspección) a los que complementan formando parte integrante de ellos. Por ello, en caso de utilización independiente, habrá de procederse a su incorporación posterior a los procedimientos a los que complementan. Y, debido precisamente a su carácter complementario y de subordinación es, o debería ser, el mismo que el del procedimiento principal

correspondiente que fue declarado caducado con anterioridad. El problema decimos, se plantea si, debido precisamente al carácter complementario y de subordinación del segundo procedimiento el plazo restante para la resolución es, o debería ser, el mismo que el del procedimiento principal correspondiente al que se incorporan para dar sustento⁵⁵⁰.

Esta es una practica administrativa abusiva de la Administración Tributaria que en muchas ocasiones intenta obviar el plazo genérico de caducidad de seis meses, o más precisamente, evitar la declaración de prescripción en supuestos en que el mismo plazo no ha sido cumplido (y se ha declarado la caducidad en una primera ocasión), con lo que todo lo actuado ha perdido virtualidad interruptiva de la prescripción. La misma radica en considerar que el inicio por un órgano de gestión o revisión de la Administración Tributaria sobre la procedencia del inicio de un nuevo procedimiento (del de comprobación limitada al de inspección; o de comprobación de valores a comprobación limitada o inspección) se considere como una continuación del anterior del que trae causa y no como un procedimiento distinto, para que siempre estén sometidos al plazo máximo de duración de aquel. Con lo que, transcurridos los meses de plazo previstos para la resolución del procedimiento, no se resuelve y se produce la caducidad, queda sin efecto la inicial y única interrupción de la prescripción producida por el inicio del único procedimiento (o del expediente, si prefiere entenderse así)⁵⁵¹.

El RGGI trata de evitar esta situación por medio de la previsión contenida en el artículo 159. En él se establece que cuando la comprobación de valores se realice como una actuación concreta en algún otro procedimiento (iniciado mediante declaración, o el procedimiento de comprobación limitada, o el procedimiento de inspección) y dicha comprobación no se realice por el órgano que tramita el procedimiento, el valor comprobado se incorporará al procedimiento del que trae causa y, el plazo máximo de resolución será el del procedimiento que se esté tramitando.

⁵⁵⁰ Sobre subordinación de procedimientos *vid.* CALVO VERGEZ, J., “Principales características de los procedimientos de comprobación del cumplimiento material de obligaciones tributarias a la luz de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio”, *Quincena Fiscal*, nº 14, julio, 2009, pp. 13 a 44.

⁵⁵¹ *Cfr.* MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, A., “La caducidad tributaria. La desconocida e ignorada causa de resolución de los procedimientos tributarios... *op. cit.*, p. 11.

Pero no siempre se consigue este efecto, con lo que, para oponerse con razón jurídica a esta forma de proceder de la Administración Tributaria, entendemos que es en base al criterio o principio de celeridad y eficacia en la actuación administrativa general y tributaria de la Administración en su concepto unitario consagrado por la Constitución y por las sucesivas Leyes de la materia⁵⁵².

No obstante, como un nuevo intento desde dentro para hacer más eficaz el pretendido efecto sancionador de la caducidad, han aparecido recientes criterios de doctrina tributaria (TEAC) y jurisprudencia (TS) tendentes a la reforma de la actuación administrativa tributaria en los procedimientos tributarios, a fin de que se coordinen en mayor medida, y para que sus efectos no se enfrenten, aún más, a los intereses generales de los ciudadanos-contribuyentes.

4. Cuestiones problemáticas sobre la caducidad.

En este apartado se estudiarán los recientes pronunciamientos jurisprudencia y doctrinales más destacados sobre la obligación de declarar la caducidad de los procedimientos de gestión tributaria por parte de la Administración Tributaria sobre los requisitos formales que han de cumplirse a la hora de efectuarlo y, del nuevo cómputo de plazos de la obligación de resolver en caso de que la misma vaya a iniciar un nuevo procedimiento respecto del mismo concepto y períodos que el anterior.

a) Los efectos de la caducidad *pre* LGT 58/2003.

La primera de las cuestiones que vamos a analizar es una resolución del TEAC de 26 de abril de 2012⁵⁵³ que tiene su base en un previo recurso extraordinario

⁵⁵² *Vid.* FALCON Y TELLA, R., “El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retracción de actuaciones”, *Quincena Fiscal*, nº 15 - 16, septiembre, 2007, pp. 5 a 8. El mismo autor amplía el comentario de su editorial anterior, comentando la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26-1-2009 que deniega el criterio y actuación de la Administración tributaria, en (*vid.*) FALCON Y TELLA, R., “El nuevo art. 197.8 del Reglamento de Gestión e Inspección: un intento de vaciar de contenido el plazo máximo para ejecución”, *Quincena Fiscal*, nº 6, marzo, 2010, pp. 7 a 11.

⁵⁵³ Referencia westlaw nº JT 2012/595.

de alzada para la unificación de doctrina, sobre el criterio seguido en relación con el efecto sancionador de la caducidad perención expresado en anteriores resoluciones⁵⁵⁴ que tienen que ver, como era de esperar, con la determinación de manera definitiva de los efectos del incumplimiento de plazos máximos de resolución de los procedimientos de gestión tributaria (y/o inspección) por causas imputables a la Administración Tributaria en los supuestos en los que la fecha de su inicio fue anterior al 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de LGT 58/2003, pues hasta ahora, aún han coleado sus efectos prácticos habida cuenta de la lentitud de los órganos judiciales colapsados.

El TEAC en esta resolución unificadora, estableció un criterio uniforme de obligado cumplimiento para estos supuesto *pre* LGT de 2003, con evidente efecto sancionador ante la inactividad de la Administración Tributaria por causas imputables a ella, pues el incumplimiento del plazo máximo de seis meses de resolución en un procedimiento de gestión iniciado de oficio por causas imputables a los órganos administrativos actuantes, que hasta entonces estaba previsto en la redacción del artículo 23.1 de la LDGC de 1998 (antes vigente), decaía dando paso a nuevas consecuencias como la no caducidad del procedimiento, sino la simple no interrupción de la prescripción de la obligación tributaria.

Esta resolución supuso un cambio de criterio respecto el anteriormente mantenido por este Tribunal Central para estos supuestos *pre* LGT 58/2003. En ella se expone la evolución histórico legislativa de absoluta carencia de consecuencias jurídicas de la caducidad para la inactividad de la Administración en los procedimientos tributarios, hasta la incorporación de las actuales, tendentes a proteger los derechos de los obligados tributarios, o reducir al menos, la tradicional situación de indefensión en que se encuentran. Y señala que, admitir lo contrario, supondría un grave atentado a la seguridad jurídica, en detrimento de los derechos reconocidos al

⁵⁵⁴ Resolución del TEAC de fechas 26 de octubre de 2010 y de 27 de septiembre de 2011. Para ello se sustentó en la jurisprudencia y la doctrina legal expuesta hasta ese instante por la STS de 16 de mayo de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2011/4360) que incorporaba a su vez otras dos sentencias de fechas 4 de abril de 2006 (referencia westlaw nº RJ 2006/1944) y 11 de julio de 2007 (referencia westlaw nº RJ 2007/6703). Y por la Audiencia Nacional en sentencias de 30 de noviembre de 2007 (referencia westlaw nº PROV 2008/3.443) y de 29 de octubre de 2009 (referencia westlaw nº PROV 2009/451.841) y, por diferentes TSJ, entre ellos, el de Cataluña (sentencias de 4 de diciembre de 2008 y 27 de enero de 2011), Canarias (sentencia de 5 de mayo de 2009), Andalucía (sentencia de 16 de mayo de 2008), Castilla y León (sentencia de 22 de octubre de 2008), Galicia (sentencia de 31 de marzo de 2010), Castilla- La Mancha (sentencia de 30 de junio de 2011), Madrid (sentencia de 12 de mayo de 2010).

contribuyente frente a la Administración Tributaria, pues supondría dar entrada a la arbitrariedad de los Poderes Públicos, con quebranto de la interdicción de la arbitrariedad al efecto establecida en el artículo 9.3 de la Constitución. La nueva regulación de la institución jurídica de la caducidad en los procedimientos de gestión es la que delimitará, a partir de su entrada en vigor el 1 de julio de 2004, el tiempo en que pueden realizarse temporalmente las actividades administrativas, consagrándose así un autentico derecho del contribuyente.

Esta resolución parte de la base de las diferencias, entre: la caducidad que afecta al procedimiento como forma anormal de terminación de la que dice que “*se asocia a la perdida de un acto determinado en ejercicio de ese derecho*” (distinguiéndola de la prescripción a la que asocia la perdida de un derecho propiamente), y el tema de la nulidad radical o de pleno derecho o anulabilidad de un acto administrativo y su incidencia sobre la interrupción de la prescripción⁵⁵⁵, cosa que no ocurría hasta ese momento por parte de la jurisprudencia⁵⁵⁶.

⁵⁵⁵ Textualmente dice: “*En efecto, siguiendo al Tribunal Supremo y trazando un paralelismo entre ambas regulaciones, el artículo 150 y el 104 LGT, nos conduce a la misma conclusión que este TEAC ya estableció en su Resolución anteriormente transcrita 00/433/2009, de fecha 26 de octubre de 2010, según la cual el artículo 104.5 de la LGT 58/2003 suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de aquel procedimiento caducado, con una clara voluntad de eliminar todo rastro jurídico del procedimiento instruido, salvaguardando, eso si, el derecho sustantivo del órgano administrativo actuante para el que, simplemente, el procedimiento caducado es inocuo, ni lo perjudica ni interrumpe el plazo de prescripción. La preservación de esos efectos legales, derivados de la propia caducidad del procedimiento, exigen que tampoco se interrumpa el computo del plazo de prescripción del derecho sustantiva determinar la deuda, el recurso o reclamación dirigido a que sea declarada la caducidad del procedimiento, pues de lo contrario, vaciando de contenido el artículo 104.5 LGT, resultaría totalmente diferente que la Administración finalizase o no las actuaciones de procedimiento de gestión en el plazo de seis meses o no y que cumpliera o no con su obligación de apreciar de oficio tal caducidad, pues bastaría con que los interesados, aún ostentando la razón, dedujesen recursos o reclamaciones para conseguir tal declaración de caducidad, pues en todo caso siempre permanecería interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria”.*

⁵⁵⁶ Por ejemplo, en las SSAN de fechas 1 de diciembre de 2011 (referencia westlaw nº JT 2011/1.248), 7 de diciembre de 2011 (referencia westlaw nº JT 2011/1.252) (recurso 446/2008), 14 de diciembre de 2011 (referencia westlaw nº JT 2011/1.350). En esta misma línea se habían pronunciado varios TSJ de distintas ccaa, entre ellos destacamos el de La Rioja en sentencia de 22 de noviembre de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2011/42.87); el de Cataluña en sentencias de 17 de noviembre de 2011 (referencia westlaw nº JT 2012/43) y de 26 de abril de 2012 (referencia westlaw nº JT 2012/688); o el de Madrid, en sentencia de 3 de mayo de 2012 (referencia westlaw nº JT 2012/690).

Para concluir, señalar que, afortunadamente, esta situación de hecho no se verá repetida para los contribuyentes tras la entrada en vigor el 12 de octubre de 2015 de la Ley 34/2015 de reforma de la la LGT 58/2003. Y es que, entre las reformas por ella introducida no se encuentra el cómputo de plazos de finalización de los procedimientos de gestión tributaria antes vistos, esto es, conservarán idénticos plazos.

b) La necesaria declaración de caducidad.

En este apartados estudiaremos la resolución del TEAC de 19 de febrero de 2014⁵⁵⁷. Esta resolución afecta a un expediente en el cual la Administración Tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada de un contribuyente en relación con el cuarto trimestre de IVA del año 2009, que caducó a causa de la inactividad de la misma. Posteriormente, sin que transcurriese el plazo de caducidad de la citada obligación, inició un nuevo procedimiento de comprobación limitada, pero en esta ocasión, respecto de todos los trimestres de IVA de ese mismo año (2009).

La particularidad que guarda este caso analizado es que, tanto la declaración de caducidad del primer procedimiento, como el inicio del nuevo procedimiento, se le notifican al contribuyente en el mismo acto, esto es, en el mismo documento. Es decir, no se le notifican estos actos de forma separada y progresiva en el tiempo, en primer lugar la declaración de caducidad y, posteriormente, el inicio del nuevo procedimiento de comprobación limitada heredero del anterior. Con esta forma de proceder, realmente la Administración Tributaria podía alargar el mismo procedimiento de gestión de forma casi ilimitada⁵⁵⁸. Simplemente, el procedimiento caducado es inocuo, pues no perjudica a la Administración Tributaria, ni tan siquiera le estorba en sus capacidades.

Esta es una práctica habitual de la Administración Tributaria (al menos en su Delegación de Murcia) que, sin lugar a dudas, el TEAC se ha encargado de

⁵⁵⁷ Referencia westlaw nº JT 2014/630.

⁵⁵⁸ Piénsese, por ejemplo, en un procedimiento de gestión tributaria referente al ejercicio 2012 de IRPF que se inicie en septiembre de 2013. Si cada vez que transcurren los meses sin haber dictado resolución la Administración inicia un nuevo procedimiento, conservando trámites, aunque lo actuado no interrumpa la prescripción, la comprobación podría alargarse hasta junio de 2017, fecha en la que sí o sí, Hacienda debería resolver el procedimiento.

suprimir por cuanto que atenta contra la seguridad jurídica de los contribuyentes, quienes deben saber perfectamente cuándo ha finalizado el anterior procedimiento y cuándo se inicia el nuevo, y, además, porque esta actuación no se corresponde con la exigencia de una apariencia de legalidad en la actuación de la Administración Tributaria. En el Fº. J.º 3º de esta resolución que comentamos, este Tribunal determina lo siguiente: “*A juicio de este Tribunal Central, no existe la obligación de resolver expresamente, declarando de oficio la caducidad, sólo en aquellos supuestos en los que esta vaya a ser la forma de terminación definitiva del procedimiento, esto es, en aquellos casos en los que la Administración no vaya a iniciar de nuevo otro procedimiento respecto del mismo concepto y períodos.*”.

Teniendo en cuenta lo anterior, cabe preguntarnos si entonces, ¿es necesaria siempre la existencia de una declaración de caducidad? El TEAC concluye en esta resolución que no, y que ésta sólo será necesaria si la Administración Tributaria pretende iniciar un nuevo procedimiento de gestión.

Así es, pues los procedimientos de aplicación de los tributos pueden finalizar: o bien por caducidad, efecto que se produce *ex lege*⁵⁵⁹, por el transcurso del plazo máximo de resolución sin que se haya notificado, o al menos intentado notificar, su resolución expresa, con lo que la Administración Tributaria actuante deberá declarar el archivo de actuaciones; o bien, también pueden finalizar por el inicio de otro procedimiento, que incluya su objeto y que tiene que ser necesariamente de diferente naturaleza. En este caso, es preciso que el procedimiento iniciado en primer lugar no esté terminado cuando se notifica al obligado tributario interesado el inicio del segundo procedimiento que, siendo de naturaleza distinta, incluye el objeto de aquel. Esto es, es preciso, para que opere esta concreta forma de terminación de forma válida, que el procedimiento primero no haya caducado (pues en tal caso ya habría terminado, de una forma distinta, por la caducidad).

En otras palabras, este Tribunal Central estima que estas dos formas de terminación son excluyentes.

Por tanto, una vez producida la caducidad, la Administración Tributaria siempre puede volver a iniciar el mismo procedimiento u otro de diferente naturaleza, con el mismo o con otro alcance distinto, si no ha mediado prescripción recordemos y sin que medie la prohibición de resultar más gravosa que la anterior, pues al no haber finalizado el mismo no cuenta con una cuantía preestablecida que lo limite (salvo que

⁵⁵⁹ Esto es, *ope legis*, es decir, por ministerio de la Ley.

no sea el primero). Así lo prevé el artículo 104.5 de la LGT. En estos casos, en los que un procedimiento tributario haya caducado y la Administración Tributaria decida iniciar un nuevo procedimiento sobre el mismo concepto y períodos, es obligatoria la declaración de la caducidad del primer procedimiento.

Sin embargo el TEAC no se queda ahí, sino que va un paso más allá, circunstancia que hace más importante si cabe esta resolución. Afirma en el F.º J.º 4º la forma en que ha de realizarse esta: “(...) en el caso de la notificación en “unidad de acto”, se están notificando al obligado tributario en un mismo documento en realidad dos realidades diferentes, que tienen un régimen distinto de recursos, uno recurrible (la declaración de caducidad) y otro no recurrible (el inicio del procedimiento). (...) Esa situación hace que no sea compatible la notificación en un sólo documento de la declaración de caducidad y del inicio del nuevo procedimiento, pues o bien no se incluye la correspondiente advertencia de los recursos posibles –como aconteció en el supuesto de hecho que dio origen a la Resolución del TEAR cuyo criterio se discute-, o bien se advierte al interesado de los recursos posibles, con el riesgo de cierta confusión pues habría que indicar que el único acto notificado, que exclusivamente puede recurrir es la declaración de caducidad. Cualquiera de las dos situaciones descritas (no otorgar pie de recurso cuando lo que se notifica es un acto recurrible, o darlo para una parte del acto sí o otra no) son ciertamente anómalas y no tienen encaje en nuestro ordenamiento jurídico. De ello resulta que no es admisible la notificación en unidad de acto, en el mismo documento, de la declaración de caducidad de un procedimiento anterior junto con el inicio de un nuevo procedimiento.”

De esta forma, el TEAC deja claro que no es posible notificar dos realidades diferentes al contribuyente en el mismo acto, como son la declaración de caducidad de un procedimiento y el inicio de un nuevo procedimiento. Pues como es sabido, la declaración de caducidad es un acto recurrible y, el inicio de un nuevo procedimiento tributario, no lo es. Así pues, el TEAC afirma que no tiene cabida en el ordenamiento jurídico que la Administración Tributaria no otorgue pie de recurso o bien lo otorgue únicamente para una parte del acto y para otra no, es más, sin hacer mención expresa a qué parte se corresponden dichas acciones de recurso, sino que lo establece de modo genérico.

Por todo ello, el Tribunal declara de manera tajante la inadmisibilidad de la notificación en el mismo documento de la declaración de caducidad de un procedimiento junto con el inicio de uno nuevo, fallando de esta forma a favor del contribuyente y, obliga por tanto a la Administración a que se incluya de manea

expresa en las notificaciones tributarias esta circunstancia con las que se inician los ulteriores procedimientos tributarios de gestión, independientes y autónomos o sucesivos en el tiempo respecto de los caducados previamente, como un dato necesario para su validez.

Ahora bien, también hemos observado que, desde la emisión de esta resolución, la Administración Tributaria ha venido modificando formalmente su comportamiento para adaptarlo a la misma aunque no a la legalidad ahí establecida, pues en el fondo, su intención ha permanecido invariable, esta es, la de alargar los procedimientos de forma indefinida (sin más límite que la prescripción de las obligaciones tributarias objeto de comprobación e investigación).

En efecto, actualmente si bien es cierto que la Administración notifica ambos actos (caducidad e inicio de un nuevo procedimiento), por separado, en documentos distintos, no es menos cierto que ahora lo hace de forma simultánea, en dos actos notificados a la vez pero de forma consecutiva, recibándose así los mismos efectos que si se hubiese establecido en el mismo acto, como antaño. Las cuestiones que se plantean de admitir esta práctica son evidentes, ¿qué importa en ese caso la figura de la caducidad tributaria de los procedimientos? ¿de qué sirve?

En nuestra opinión, habrá que analizar en cada caso si, realmente, la Administración Tributaria con este proceder de notificación conjunta de la declaración de caducidad y el inicio de un nuevo procedimiento, está actuando en el ejercicio de sus competencias con la intención de finalizar un procedimiento de gestión tributaria de forma real, como podría ocurrir en el caso en el que declarada la caducidad, al día siguiente prescribiese el derecho a comprobar la obligación tributaria (con lo que en ese caso no habría más remedio que recurrir a una notificación conjunta de ambos actos), o si por el contrario, lo que está realizando, de forma encubierta, es una ampliación del plazo de comprobación del primer procedimiento (y sucesivos) en claro fraude de Ley, que es una facultad (la de ampliación) sólo prevista para los procedimientos de inspección tributaria y de forma motivada, más aún cuando, recordemos lo ya dicho sobre la conservación y validez de las actuaciones desarrolladas en el primer procedimiento caducado (y sucesivos, si los hubo).

Esta parece ser la tendencia actual de los Tribunales de Justicia. Destacamos en este sentido dos sentencias del TSJ de Cataluña, ambas de fecha 31 de

marzo de 2014⁵⁶⁰. Este Tribunal afirma que podría estar justificada esta práctica conjunta de notificaciones de caducidad y reactivación de actuaciones de comprobación en otro procedimiento por parte de la Administración Tributaria, sin que la misma merezca ser rechazada por interesada habida cuenta de que, en materia de notificaciones de actos de la Administración Tributaria practicadas a través del servicio de correos, es trascendente considerar el hecho de que la notificación pueda no ser considerada defectuosa si se debe a un mal funcionamiento del servicio de Correos, y, de otro lado, por la elevada carga de trabajo de los órganos resolutorios de estas cuestiones. Por tanto, estas circunstancias no deben ser óbice para que se notifiquen ambos actos de forma conjunta, pues reduce con ello la Administración Tributaria el riesgo de quedarse sin ejercitar sus derechos (a causa del efecto no interruptor de la prescripción que pudiera derivarse).

Literalmente dice: *“A mayor abundamiento, adviértase además que el haberse superado o no el plazo máximo de duración de un procedimiento, a veces por un sólo día, puede depender de un deficiente funcionamiento del servicio de correos, ajeno a la Administración tributaria, o de una apreciación a menudo no exenta de dificultad de si un período está o no justificado o una dilación en el procedimiento es o no imputable la Administración Tributaria, y dada la carga de trabajo de los órganos económico-administrativos y de los órganos judiciales de esta jurisdicción contencioso-administrativa, en la realidad la tesis que preconiza el TEAC vendría a suponer la prescripción del derecho a liquidar en todos los supuestos en que el procedimiento de gestión tributaria excede del plazo máximo de duración”*.

Por contra, frente a estos argumentos, podemos decir que, al igual que la superación por un día del plazo máximo de duración de un procedimiento de gestión entraña caducidad, si se trata de un recurso o reclamación interpuesto por los contribuyentes, si lo interponen un día fuera de plazo, ello supone la extemporaneidad de su recurso o reclamación y que no se entre, por un sólo día, a conocer del asunto; sería difícil fijar qué exceso del plazo de duración se permite para no aplicar la caducidad prevista por la LGT, en función de si sólo se incumple el plazo por un sólo día, o por tres o por cinco,...; y, en cuanto a la carga de trabajo de los órganos resolutorios, sin duda es enorme, y sin duda existen también muchas dificultades a la hora de apreciar si existen o no dilaciones o períodos de interrupción justificada, pero como bien advierte el artículo 239.1 de la LGT respecto de los Tribunales Económico-Administrativos *“Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda*

⁵⁶⁰ Referencias westlaw nº JUR 2014/151.423 y nº JUR 2014/151.526.

racional o deficiencia en los preceptos legales”, con lo que tienen la obligación de apreciar la caducidad.

Pero, si nos encontramos en el caso de que lo que está realizando la Administración Tributaria con la notificación conjunta de estos actos es una ampliación del plazo de comprobación del primer procedimiento que dejó caducar, no podemos sino más que decir que se trata de un auténtico fraude de Ley, o cuanto menos, su aplicación torticera, pues aún cumpliendo los requisitos formales de notificación separada de ambos actos tal y como exige el TEAC, entendemos que la verdadera intención de la Administración Tributaria es concluir la comprobación de un objeto tributario, ya que fue incapaz de hacerlo en el primer procedimiento caducado por su propia inactividad. Con ello se está dilatando el plazo de caducidad previsto en la LGT para el procedimiento de gestión tributaria que estaba llevando a cabo, y ello, más allá de los supuestos de ampliación de plazo e interrupciones motivadas o no imputables a la Administración Tributaria que se recogen como excepción a la duración de los mismos. El nuevo procedimiento sucesor del caducado, en nada difiere de este, pues es una continuación del mismo pero con un mayor plazo de actuación. El fundamento jurídico de la institución de la caducidad se reduce a la nada, pues para la Administración Tributaria, un primer (o sucesivo) procedimiento durará cuanto ella quiera (si es que ha habido otro anterior caducado y no ha mediado lapso de tiempo entre ellos).

Finalmente, podríamos señalar que ante este desprecio sobre el efecto sancionador de la caducidad que se produce con esta treta administrativa, y en aplicación rigurosa de numerosos criterios jurisprudenciales del TS sobre el instituto jurídico de la caducidad⁵⁶¹, podríamos entender la procedencia de imposición de consecuencias a la Administración Tributaria cuando con estas actuaciones su conducta se aparta del principio constitucional de seguridad jurídica que realmente se pretende con la notificación independiente pero conjunta de la caducidad de un procedimiento tributario y el inicio del siguiente, ya que esta conducta no se ampara en la intención de no vulneración del principio de celeridad en la actuación administrativa por la elevada duración del procedimiento⁵⁶². Pero, ¿qué consecuencias tiene? Pues ni más ni menos que los límites a los reinicio de procedimientos vistos ad

⁵⁶¹ STS de 16 de enero de 2012 (referencia westlaw nº JT 2012/610).

⁵⁶² Como ya han hecho en alguna ocasión algunos TSJ en situaciones de aplicación torticera de la Ley por parte de la Administración Tributaria en su favor; véase por ejemplo la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de fecha 16 de enero de 2012 (referencia westlaw nº JT 2012/610).

supra, unido a la imposición de costas judiciales en los procedimientos contenciosos administrativos.

No obstante, hay también un supuesto muy habitual que se produce cuando la Administración Tributaria ni declara la caducidad, ni tampoco inicia un nuevo procedimiento, sino que simplemente resuelve el procedimiento cuyo inicio notificó cuando ya han transcurrido los seis meses a que nos venimos refiriendo. Es decir, estamos hablando de un procedimiento tributario en curso, que los órganos de la Administración Tributaria iniciaron pero que nunca llegaron a concluir en el plazo de duración establecido, sino después. Es preciso aclarar que no hablamos de otro procedimiento de gestión tributaria distinto aunque del mismo tipo, sino del mismo que no concluyó. En este caso, entendemos que es claro que el contribuyente puede recurrir la liquidación resultante del procedimiento, solicitando su anulación por haberse producido la caducidad del procedimiento, con total garantía de éxito.

Eso es lo que ocurre en este caso, donde no sólo se debe apreciar la caducidad de un procedimiento tributario de forma automática, sino también la finalización del mismo no con un acuerdo de terminación en el que se declarase esta caducidad, con los consiguientes efectos de dicha declaración (que son: el archivo de las actuaciones del procedimiento de liquidación y la carencia de efectos de dicho procedimiento incluso los interruptivos de la prescripción), sino que el mismo es finalizado con una liquidación, pero que por el contrario, cabe reputar de ella su condición de inexistente en Derecho, en la medida que tal liquidación se ha producido en el seno de un procedimiento inhábil para producir dicho efecto por estar caducado de facto.

Por contra, ¿qué ocurre si el contribuyente no recurre en plazo la citada liquidación? ¿Puede hacerse valer la existencia de caducidad en cualquier momento, más allá de los plazos ordinarios de recurso? En este caso, hemos de recordar que la caducidad se produce *ope legis*, como se ha señalado anteriormente. Así, la inexistencia de una declaración expresa de la Administración Tributaria actuante, entendemos que no supone que la caducidad no se haya producido. Del mismo modo, tampoco se ha interrumpido la prescripción por las actuaciones realizadas, ya que, como afirma el propio TEAC en la resolución que venimos comentando, “*sin declaración expresa de caducidad del procedimiento iniciado, las actuaciones realizadas con posterioridad se entienden practicadas en el seno del mismo procedimiento, caducado y por tanto sin virtualidad interruptiva de la prescripción (...)*” Además, añade lo que ya dijo en otra resolución anterior (que acabamos de comentar): “*en los supuestos de caducidad del procedimiento de aplicación de los*

*Capítulo Tercero.- Los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos tributos, los recursos y reclamaciones formulados contra las liquidaciones derivados del mismo no interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a liquidar (...)*⁵⁶³.

Pues bien, en estos casos, la caducidad se ha producido automáticamente y despliega igualmente sus efectos, por lo que el hecho de que el contribuyente no reaccionara en su día, creemos que no debería ser obstáculo para que la misma fuera reconocida por los Tribunales Económico-Administrativos (Regionales o Central) o, por la Sala Contencioso-Administrativa del TSJ de la Comunidad Autónoma oportuna o, incluso, por la misma Administración Tributaria actuante que desarrolló el procedimiento cuya declaración de caducidad el contribuyente solicita, pues puede y debe ser declarada de oficio.

El resultado entendemos que deber ser la consiguiente anulación de la liquidación dictada en los procedimientos caducados aún vigentes, entendiéndose como tales, todos aquellos procedimientos que la Administración no ha resuelto en plazo, y por tanto, están caducados, pero sobre los que aún no se ha declarado y comunicado ésta expresamente al contribuyente. En ese sentido hemos de tener presente lo que ya dijo el TS, en la ya citada sentencia de 31 de enero de 1989⁵⁶⁴: *“Que el sujeto pasivo, erróneamente, creyese hallarse ante una verdadera liquidación, y reclamase contra ella, no puede convertir en liquidación lo que nunca lo fue.”*

c) El recurso o la reclamación económico-administrativa frente a la caducidad y la interrupción de la prescripción.

Un supuesto distinto de los anteriores es el caso de los eventuales efectos interruptivos de la prescripción que el reconocimiento de esa caducidad conllevan para el contribuyente si es que este instó su reconocimiento mediante la interposición (en plazo o fuera de él para el caso que acaba de exponerse) de un recurso o reclamación económico-administrativa, pues el artículo 68.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, establecía que dicho plazo se interrumpía *“por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase”*. Dicho de otro modo, es preciso

⁵⁶³ Vid. Resolución del TEAC de fecha 26 de abril de 2012 (referencia westlaw nº JT 2012/595).

⁵⁶⁴ Referencia westlaw nº RJ 1989/620.

determinar los eventuales efectos interruptivos del plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, derivados de las actuaciones llevadas a cabo por el contribuyente por los recursos o reclamaciones interpuestos frente al acto administrativo de liquidación emanado de aquel procedimiento que ha devenido caducado.

Esto es, en este apartado resolveremos ¿qué sucede con el cómputo del plazo de prescripción de las liquidaciones derivadas de procedimientos declarados caducados tras la interposición de recursos o reclamaciones? Ya sabemos que la LGT castiga la caducidad con la no interrupción de la prescripción, pero, siendo así, ¿para qué serviría la caducidad si recurrir una liquidación por este motivo va a interrumpir la prescripción?

La cuestión expuesta no es nueva, sino que viene de largo para casos similares pero que se encontraban sometidos a la anterior regulación de la LGT de 1963⁵⁶⁵ en relación con el contenido del artículo 66.1.b) de dicha Ley (equivalente al actual artículo 68.1.b) de la Ley 58/2003), cuando señalaba que los plazos de prescripción a que se referían las letras a), b) y c) del artículo 64 (referidas a los derechos a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, la acción para exigir el pago de las deudas tributarias y la acción para imponer sanciones tributarias) se interrumpían “*por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase*”.

En efecto, declara el actual artículo 68 de la LGT que los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b), c) y d) del artículo 66 de la LGT se interrumpen por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase y que, producida la interrupción, se reiniciará de nuevo el cómputo del plazo de

⁵⁶⁵ En efecto, el TEAC ya resolvió esta cuestión en su resolución nº 00/4337/2009, de fecha 26 de octubre de 2010, en un caso sometido a la anterior LGT de 1963 y, en la más reciente sentencia de 26 de abril de 2012 (referencia westlaw nº JT 2012/595), resolución 00/4979/2011, que inadmitía un recurso de unificación de criterio. Ahora bien, dichas resoluciones no eran suficientes para determinar el eventual efecto interruptivo de la prescripción, del derecho de la Administración tributaria a liquidar, que podía otorgarse a un recurso o a una reclamación económico administrativa ante el TEAR y, posteriormente, ante este Tribunal Central en recurso de alzada.

prescripción⁵⁶⁶. Es de observar que en tal precepto, ni en el resto de los existentes en la LGT, se prevé salvedad alguna referida a la caducidad del procedimiento. Por tanto, durante largo tiempo, entendieron los Tribunales de Justicia que debía concluirse que la interposición por el obligado tributario de recursos o reclamaciones frente a liquidaciones acaecidas en el seno de procedimientos tributarios, producían el efecto de interrumpir la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda, por lo que, si dicho procedimiento hubiera caducado y en la fecha en que se hubiera producido la caducidad no hubiera transcurrido el plazo de prescripción, la interposición por el obligado tributario de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa evitaría la prescripción del derecho de la Administración Tributaria, al interrumpirla, y, por tanto, la extinción de dicho derecho, colocando el contador de tiempo a cero, o lo que es lo mismo, el plazo de prescripción se ha renovado.

Frente al carácter taxativo que se infería de este precepto, la tendencia jurisprudencial de reiterados pronunciamientos del TS posteriores a la entrada en vigor de la LGT 58/2003 vinieron a matizar esa regla general para casos muy concretos, empleando para ello la relación entre la caducidad y las causas de anulabilidad o nulidades relativas, frente a las nulidades absolutas o de pleno Derecho. La solución adoptada fue excepcionar para estas últimas aquella regla general del citado artículo 66.1.b). El Alto Tribunal fijó como nueva doctrina legal que la anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad (por motivos formales o materiales) no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente a consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos-Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con

⁵⁶⁶ Como se verá en el apartado relativo a la institución de la prescripción en el presente trabajo, con la entrada en vigor de la Ley 34/2015, los efectos de dicha interrupción de la prescripción en los procedimientos iniciados con posterioridad a esta Ley se han visto alterados en perjuicio del contribuyente, pues se ha introducido en el citado artículo 68 de la LGT un nuevo apartado (noveno) que establece que, la interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o vaya a producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación (ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios) de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto.

plenitud de efectos, lo que era de aplicación a la institución de la caducidad tributaria⁵⁶⁷.

La *ratio decidendi* aludida por el TS en estas sentencias, se basaba en la distinción de efectos entre la nulidad radical o absoluta (fundada en causas tasadas por el ordenamiento jurídico), que determina la inexistencia *ab initio* del acto tributario que le afecta desde su aparente nacimiento y que supone que no se tenga por producido éste nunca, y ello, frente a la anulabilidad (por motivos formales) o nulidad relativa (por motivos materiales o de fondo), que supone una mera infracción del ordenamiento jurídico que produce efectos exclusivamente desde la fecha en que así se declara.

Por tanto, entendía este Tribunal que no puede predicarse actividad alguna del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria cuando se está ante un vicio de nulidad absoluta o radical, en tanto que aquella actuación administrativa deviene inexistente, situación ésta que no concurre cuando media una nulidad relativa o anulabilidad (con independencia de la naturaleza del vicio que originó su determinación)⁵⁶⁸.

Así, la actuación administrativa tendente a determinar la deuda tributaria mediante una liquidación, cuando ésta incurre en una causa de nulidad de pleno Derecho, no perjudica los efectos interruptivos de la prescripción de aquella actividad administrativa, toda vez que los efectos de dicha liquidación viciada no se retrotraen, hecho éste que no puede predicarse de los actos de nulidad relativa o anulabilidad. Y lo que es más trascendente a nuestros efectos, los nulos efectos jurídicos de los actos

⁵⁶⁷ Sirva de ejemplo de entre todos los pronunciamientos del TS, su sentencia de fecha 19 de abril de 2006 (referencia westlaw nº RJ 2006/6.758), recaída en el recurso de casación en interés de Ley nº 58/2004. En ella se decía que: *“La doctrina afirmada en la sentencia de instancia, en el sentido de que es irrelevante el que la anulación de los actos de la Administración sea por causa de anulabilidad, o, por razón de nulidad, es claramente inasumible. En primer término, porque contradice la doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su sentencia de 19 de junio de 2004 - referencia westlaw nº RJ 2004/7.633-, sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos pueda derivarse; en segundo lugar, porque tal distinción no es irrelevante para el ordenamiento jurídico que considera no convalidables los actos nulos, siendo imprescriptible (en principio) la acción para exigir su anulación. Por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos”*.

⁵⁶⁸ Hay que destacar que este criterio del TS fue nuevamente confirmado en su sentencia de 4 de abril de 2013 (referencia westlaw nº RJ 2013/3.553).

administrativos que incurren en nulidad de pleno derecho, concretamente en lo que supone su carencia de fuerza interruptiva, igualmente se extienden a los posteriores recursos o reclamaciones interpuestos frente a ellos.

La resolución administrativa o judicial que declara aquella nulidad radical, absoluta o de pleno Derecho, goza de eficacia *ex tunc*, haciendo desaparecer del panorama jurídico aquel acto tributario, por lo que no podía sostenerse que los procedimientos seguidos, en los que se producía aquella declaración de nulidad, pudieran interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria, dada la comentada ausencia *ab initio* del propio acto dictado por el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

En definitiva, concluía que la genérica redacción de aquel artículo 66.1.b) de la derogada Ley 230/1963 (actual artículo 68.1.b) de la LGT) al señalar que la prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, decae cuando no existe un previo acto administrativo, como son todos aquellos caducados. Lo contrario sería una interpretación claramente contraria a las normas que regulan la institución de la caducidad.

Esta lógica no podía ser otra, pues mal podía seguir sosteniéndose la licitud de que las actuaciones realizadas en el seno de un procedimiento caducado no interrumpieran el plazo de prescripción y, simultáneamente, sostener que la interposición de recursos y reclamaciones económico-administrativas frente a un acto administrativo de liquidación dictado ilegalmente en el seno de ese procedimiento caducado sí que eran susceptibles de interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la pertinente liquidación. La tesis contraria perjudicaría de manera desproporcionada los intereses del contribuyente.

Y es que, como bien aclaró la resolución del TEAC de 27 de septiembre de 2012⁵⁶⁹, aunque declarar la caducidad constituye un deber de la Administración Tributaria, ello no impide que el interesado-contribuyente pueda promoverla *motu proprio*, es más, así lo establece la redacción del artículo 105 de la LGT en su párrafo primero. De este modo, resulta cuando menos paradójico que la petición del interesado destinada a obtener una declaración de caducidad que luego es estimada,

⁵⁶⁹ Referencia westlaw nº JT 2012/1.1430.

esté privada de todo vínculo con el procedimiento declarado caducado por el mero hecho de haber adoptado la forma de recurso o reclamación económico-administrativa. No es en absoluto coherente que ningún acto de la Administración Tributaria interrumpa la prescripción por motivo de caducidad y sí que lo haga el acto del interesado tendente a lograr ese efecto⁵⁷⁰, aún cuando el artículo 104.5 de la LGT contemplase la conservación de la validez y eficacia de los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el seno de ese procedimiento caducado, dado que tal previsión responde a una adecuada ponderación del legislador entre los principios de eficacia administrativa, por un lado, y el de seguridad jurídica por otro, como ya hemos comentado *supra*.

Desde esta óptica, añadimos, carece de justificación razonable la tesis contraria amparada en una interpretación literal y descontextualizada del artículo 68 de la LGT respecto del resto de preceptos del ordenamiento jurídico-tributario que atañen a la prescripción, porque el hecho de que instar la declaración de caducidad por el contribuyente implique su perjuicio, en realidad, lo que hace es poner de manifiesto la infracción del deber de resolver en plazo de la Administración Tributaria, esto es, la inactividad de concluir en tiempo y forma el procedimiento cuya declaración de caducidad se insta. Y es que, la caducidad no se declaró de oficio y el interesado el que tuvo que hacer valer su derecho a través de los correspondientes recursos o reclamaciones. Esta inactividad de la Administración Tributaria no puede ser premiada con la conservación de su derecho interrumpiéndose la prescripción en detrimento del contribuyente.

Además, como dice el ponente Ilmo. Sr. D. José Félix Martín Corredera en la STSJ Madrid de 19 de noviembre de 2013⁵⁷¹, *“para la teoría general del Derecho, las causas interruptivas de la prescripción extintiva tienen su fundamento en la existencia de una actividad destinada al reconocimiento o ejecución del derecho en juego. Esta idea se recoge en la LGT al enunciar las actuaciones de la Administración que interrumpen la prescripción, de manera que no todo acto administrativo tiene eficacia interruptiva, sino sólo aquellos conducentes al ejercicio del derecho a liquidar, como se advierte en el apartado a) del artículo 68.1 de la LGT. El recurso del contribuyente instando la anulación de la liquidación que, entre otras causas, puede serlo por caducidad del procedimiento en que fue dictada, no constituye un reconocimiento de deuda, sino precisamente su negación. Y sobre todo,*

⁵⁷⁰ Argumento empleado por el ponente Ilmo. Sr. D. José Félix Martín Corredera en la STSJ Madrid de 19 de noviembre de 2013 (referencia westlaw nº JT 2014/494).

⁵⁷¹ *Vid. Supra.*

me permito añadir, no provoca una situación de litigio o discusión sobre la cuantía o existencia del crédito tributario, sino sobre el incumplimiento o no del plazo máximo de duración del procedimiento”.

Podríamos añadir, inclusive, otra razón o justificación más que ahonda en la falta de efectos interruptivos de la declaración de caducidad y que, manifiesta, una vez más, que la inactividad de la Administración Tributaria en sus funciones no puede perjudicar aún más al contribuyente. Efectivamente, esta forma de instar a la declaración de la caducidad, guarda relación con la obligación de resolver de la Administración Tributaria el propio procedimiento en el que ésta se ha producido, lo que se conoce como el principio *non liquet*⁵⁷², con lo que se demuestra que nunca hubiera sido necesario instar a su declaración por la vía de recursos o reclamaciones económico-administrativas por parte del contribuyente. Es importante aclarar que esta obligación no es coincidente con la de concluir el procedimiento, sino que se refiere a la de resolver, esto es, ofrecer al contribuyente un modo (normal o anormal) de finalización de los procedimientos. De modo que, queda clara otra inactividad administrativa más⁵⁷³.

En suma, si la declaración de caducidad que surgiera tras la solicitud directa del interesado (directamente, o por la vía de recursos o reclamación económico-administrativa) a la Administración Tributaria actuante no produjera la interrupción de la prescripción.

⁵⁷² Entendido como el deber de la Administración Pública de resolver expresamente, expuesto con carácter general en el (*vid.*) artículo 42.2 de la LPAC. Sobre este principio volveremos (*vid. infra.*) en el último capítulo IV de nuestro trabajo.

⁵⁷³ Esta idea, nos plantea, a su vez, otra cuestión problemática relacionada con el carácter interruptivo de la prescripción de la solicitud del contribuyente a la Administración Tributaria actuante sobre la resolución del procedimiento por caducidad fuera de recurso o reclamación económico-administrativa. Y es que, pese a que el párrafo primero del apartado segundo del artículo 103 de la LGT establece que no existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos que, entre otros supuestos, se produzca la caducidad, no es menos cierto que el párrafo segundo de dicho artículo obliga a que, cuando el contribuyente (u otro interesado en el procedimiento gestor) solicite expresamente que la Administración Tributaria declare que se ha producido esta referida circunstancia de terminación del procedimiento de aplicación de los tributos, ésta quedará obligada a contestar a su petición. En consecuencia, ¿esta actuación sí interrumpiría la prescripción de la obligación tributaria? Por las mismas razones que han sido expuestas para los casos de la declaración de caducidad por la vía de recursos, entendemos que la solicitud directa del interesado a la Administración Tributaria actuante no produciría tampoco la interrupción de la prescripción.

Para concluir, conviene precisar que el TEAC ha ratificado nuevamente este criterio en su resolución de 17 de junio de 2014⁵⁷⁴, en donde no ignora los nuevos criterios recogidos en otras sentencias del TS de signo contrario⁵⁷⁵. En concreto, estamos hablando de las sentencias del Alto Tribunal de fechas 5 y 23 de octubre de 2012⁵⁷⁶.

El TEAC entiende que, salvo futuros pronunciamientos del TS indicando lo contrario, estas sentencias ya no son aplicables por las siguientes razones: en primer lugar, porque han sido dictadas por las secciones tercera y cuarta de ese Tribunal en materia de reintegro de subvenciones públicas y no sobre el derecho a liquidar de la Administración Tributaria, cuestión de la que se encarga la sección segunda, y, en segundo lugar, si bien por remisión de la normativa de subvenciones, éstas acaban haciendo referencia a la LGT de 1963, en la que, precisamente, recordemos, no existía aún la institución de la caducidad para los procedimientos de aplicación de los tributos. Por ello, esta decisión del TS no parte de una interpretación sistemática de la normativa actualmente vigente, en la que, como se ha expuesto, el artículo 104.5 de la LGT de 2003 cobra especial importancia en su interpretación conjunta con el artículo 68.1.b) del mismo cuerpo legal.

Asimismo, tampoco sirve para desvirtuar el criterio de este TEAC que acabamos de exponer el argumento de que estas referidas sentencias del Alto Tribunal contemplan supuestos distintos y que no son aplicables por el hecho de que la reclamación o el recurso (cuya eficacia interruptiva de la prescripción se niega) es posterior al incumplimiento del plazo máximo en el procedimiento de gestión, puesto que la propia Administración Tributaria, antes de la interposición del recurso o reclamación, no sólo pudo sino que debió haber estimado por sí misma la caducidad del procedimiento en cualquier momento y haber iniciado otro expediente y tramitarlo sin caducidad, interrumpiendo entonces válidamente el plazo de prescripción, de forma tal que el ejercicio de un derecho (el de recurrir por parte del obligado tributario) no puede beneficiar a quien ha incumplido su obligación (la Administración que debió declarar la caducidad).

⁵⁷⁴ Referencia westlaw nº JT/2014/866.

⁵⁷⁵ Para FALCÓN Y TELLA, estas SSTs, lejos de ser contradictorias, en realidad, resultan “*confusas*”. *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., “Los recursos tendentes a obtener la declaración de caducidad del procedimiento y la interrupción de la prescripción... *op. cit.*, p. 14.

⁵⁷⁶ Referencia westlaw nº RJ 2012/11.310.

Ahora bien, debemos confrontar nuestra opinión con la vertida por la Magistrada Ilma. Sra. D^a. Sandra María González de Lara Mingo en su voto particular vertido en la STSJ de Madrid de 19 de noviembre de 2013⁵⁷⁷, para quien sí es de aplicación el criterio de las referidas SSTs. El motivo que lo sustenta es que, no se debe hacer de peor condición al contribuyente que interpone un recurso contra una liquidación dictada en un expediente caducado y que sería estimado, con la consecuencia de que todas las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado no interrumpirán el plazo de prescripción, *versus* al contribuyente que no lo interpone, pues en este último caso se enfrenta a un acto firme y consentido, y por tanto ejecutable.

Sin embargo, si bien es cierta la diferencia que la Magistrada pone de manifiesto, entendemos que carece de razón por cuanto que:

En primer lugar, porque la aludida igualdad (aunque no expresamente por la Magistrada) que sustenta esta hipótesis no debe establecerse entre contribuyentes que interpongan o no el recurso, sino entre todos aquellos contribuyentes que lo interponen y, entre todos aquellos contribuyentes que no lo interpusieron, pues se encuentra fuera de toda duda que las implicaciones del principio de igualdad consisten en posibilitar la discriminación positiva a quienes son o se encuentran en una situación diferente, así como impedir la discriminación negativa entre los iguales ante una misma situación, que es lo que ocurre en el presente caso. Por tanto, es obvio que no hay una situación fáctica idéntica (que ampare lo dicho por la Magistrada) entre quienes ejercen su derecho al recurso o a la reclamación económico-administrativa, respecto de quienes no lo ejercen.

Lo que sí sería objeto del principio de igualdad sería equiparar los efectos que se derivan del ejercicio de tutela judicial efectiva entre quienes interpusieron el recurso o la reclamación y obtuvieron su estimación con la consecuencia no interruptiva, de aquellos otros contribuyentes que lo/s interpusieron pero, por contra, finalmente no lo obtuvieron.

En segundo lugar, porque lo que sí que es discriminatorio es, precisamente, perjudicar, al considerar como interruptivo de la prescripción los actos de recurso o reclamación, a los contribuyentes que sí ejercitan un derecho respecto de quienes no lo hacen voluntariamente, y ello, con base en las consecuencias perjudiciales que sufrirían estos últimos por el mero hecho de no haber optado a su ejercicio, esto es, la

⁵⁷⁷ Referencia westlaw nº JT 2014/494.

firmeza del acto de liquidación, puesto que es una circunstancia y efecto que ya conocían cuando decidieron no hacer frente al mismo.

En tercer lugar, porque no procede hacerse extensible, amparados en el principio de igualdad entre contribuyentes, los efectos derivados del ejercicio o no del derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes, con el efecto interruptivo en la caducidad una vez que se ha ejercido ese derecho, que se ha materializado en la interposición del recurso tendente a evitar la firmeza, toda vez que ambos son completamente diferentes y se encuentran en dos planos diferentes, uno antes que el otro. Lo que se trata de dilucidar es si el recurso o reclamación que fue interpuesto para obtener la caducidad que finalmente fue aceptada por el órgano competente de su resolución, es o no interruptivo de la prescripción; pero extender los efectos procedentes de contribuyentes que se encuentran en situaciones fácticas distintas supone una mezcolanza.

Y, en cuarto lugar, porque una cosa es que la quietud del contribuyente en el ejercicio de sus derechos se traduzca en su conformidad con los actos, y otra muy distinta es que los actos sean conformes a Derecho. En consecuencia, el hecho de que un contribuyente que no recurrió un acto de liquidación dictado en el seno de un procedimiento caducado se vea perjudicado, agraviado, o en situación desigual, respecto del que si lo hizo y obtuvo la estimación del órgano revisor con el efecto no interruptivo del mismo, carece igualmente de sentido en la medida en que dicho acto procedente de un procedimiento de aplicación de los tributos que estaba caducado y no fue recurrido, no es conforme a Derecho, es firme, sí, pero también es (era) improcedente al estar afectado por la caducidad, lo que hace (no impide) que la Administración Tributaria pueda revisar, revocar dicho acto e iniciar otro procedimiento si no se ha consumado la prescripción⁵⁷⁸.

⁵⁷⁸ En este último punto coincidimos con lo dicho por (vid.) FALCÓN Y TELLA, R., “Los recursos tendentes a obtener la declaración de caducidad del procedimiento y la interrupción de la prescripción... *op. cit.* ,p. 14.

5. La confirmación del nuevo cómputo del plazo de caducidad de los procedimientos tributarios a la luz de la resolución del TEAC de 12 de marzo de 2015⁵⁷⁹ y las SSTs de 29 de septiembre de 2014⁵⁸⁰ y 15 de junio de 2015⁵⁸¹.

Tal y como se ha puesto de manifiesto en los subapartados que anteceden, la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa sobre una liquidación tributaria, en la que se demande la declaración de caducidad del procedimiento en el que esta se engendró por la inactividad de los órganos de la Administración Tributaria actuante, no interrumpe el plazo de prescripción de dicha obligación tributaria, esto es, la caducidad conserva su principal efecto (artículo 104.5 de la LGT), así como su carácter automático. Así mismo, sabemos qué es lo que ocurre después, y no es otra cosa que la permanencia del derecho de dicha Administración a volver a determinar la deuda tributaria en otro procedimiento tributario (el que desee), con un plazo de terminación de actuaciones renovado, con la total conservación de las actuaciones que se hubiesen desarrollado en el procedimiento anterior caducado y, siempre que se respeten los límites de la citada prescripción y el principio de la *reformatio in peius*⁵⁸².

En este sentido, hemos expuesto y analizado también las distorsiones que la práctica administrativa originan en la seguridad jurídica del contribuyente cuando se produce el inicio o la reapertura de un nuevo procedimiento tributario tras la declaración por la propia Administración Tributaria actuante de la institución de la caducidad, aportando aquellas soluciones que hemos considerado oportunas para evitarlo.

⁵⁷⁹ Referencia westlaw nº JT 2015/589.

⁵⁸⁰ Referencia westlaw nº RJ 2014/4.502.

⁵⁸¹ Referencia westlaw nº RJ 2015/2.525.

⁵⁸² Este principio dispone que en aquellas nuevas liquidaciones, en las que se haya obtenido un importe superior al inicialmente estimado en un previo procedimiento de comprobación o investigación anterior que sirvió de base a la liquidación anulada, debe mantenerse el valor que sirvió para el cálculo de la liquidación inicialmente propuesta en virtud del principio “*non reformatio in peius*”, que aparece recogido expresamente en la Ley 30/1992, por el cual la resolución de la Administración será congruente con las peticiones formuladas por los interesados, sin agravar su situación inicial.

Sin embargo, recientemente, en fecha 12 de marzo de 2015, el TEAC ha confirmado un nuevo criterio en cuanto al cómputo de la duración de los procedimientos de gestión tributaria, con importantes efectos a partir de esa fecha para la caducidad y, por ende, de la prescripción, dado el efecto de no interrupción de ésta última que posee la primera. En dicha resolución se ha confirmado como nuevo criterio el que ya estableciese en Pleno de este Tribunal por primera vez en su resolución de 27 de octubre de 2014⁵⁸³, a la luz de otras resoluciones pioneras en este campo, surgidas por parte del TEAR de la Comunidad Valencia nº 03/8374/2013 y 03/5333/2013.

En efecto, en todas ellas, pese a que el objeto de las interposiciones de reclamaciones económico-administrativas planteadas por los contribuyentes en nada tenían que ver con la doctrina que analizaremos a continuación, este Tribunal económico-administrativo entró de oficio⁵⁸⁴ a analizar con carácter previo la corrección procedimental de las liquidaciones practicadas en cumplimiento de las resoluciones que ya habían sido dictadas previamente por ellos mismos (Tribunales Económico-Administrativos Regionales y TEAC) en torno a la misma obligación tributaria en la que se acordaba retroacción de actuaciones por defectos formales⁵⁸⁵ y de la que traía causa la nueva reclamación económico-administrativa que ante ellos tenían.

Estamos hablando del cómputo del plazo de resolución en la emisión de segundos o ulteriores procedimientos de gestión tributaria de cualquier tributo por parte de la Administración Tributaria en los que, se emiten nuevas liquidaciones tras entender que la declaración o auto-liquidación efectuada por el contribuyente continuaba sin ser la correcta pese a que en una previa reclamación económico-administrativa (o recurso contencioso-administrativo) formulada por el contribuyente frente a otro procedimiento anterior fue estimada con base en la existencia de defectos

⁵⁸³ En este caso, la falta de motivación de una comprobación de valores de un segundo procedimiento de de la misma naturaleza.

⁵⁸⁴ Y lo hace en atención a la obligación establecida en el artículo 239.2 de la LGT de 2003 (como antes el 169 de la Ley de 1963), que impone al órgano competente resolver la reclamación y la obligación de decidir todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados (cuya redacción se ha conservado intacta tras la Ley 34/2015 de modificación de la LGT).

⁵⁸⁵ Que, en ese caso en particular, era el acuerdo de liquidación provisional con comprobación de valores dictado por el órgano gestor de la Administración Tributaria con causa en la resolución dictada por ese TEAC al que se dirigían los contribuyentes en Reclamación económico-administrativa directamente.

formales de dicho procedimiento (distintos de la caducidad), ordenándose en ella la retroacción de actuaciones al momento anterior al de la emisión del acto que se recurre nuevamente.

Pues bien, hemos de comenzar nuestro análisis exponiendo como es sabido que, el alcance de las resoluciones que adopten los órganos de revisión económico-administrativos⁵⁸⁶ puede ser estimatorio, desestimatorio o de inadmisibilidad. Por tanto, cabe que la resolución estimatoria anule total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales (artículo 239, apartado tercero, primer párrafo, de la LGT). Es decir, tanto la anulación (por motivos formales) como la anulación por motivos materiales (por motivos de fondo⁵⁸⁷) de liquidaciones tributarias son las causas por las que los órganos económico-administrativos pueden resolver los expedientes planteados ante ellos, sin olvidar los supuestos tasados de declaración de nulidad de pleno derecho (artículo 217 de la LGT, que ha permanecido inalterado pese a las modificaciones introducidas a raíz de la entrada en vigor de la Ley 34/2015).

Hasta ahora, independientemente de los motivos adoptados por estos órganos en los casos de estimación total o parcial, el órgano gestor actuante disponía, nuevamente, de dos plazos renovados: de un lado, el ya mencionado plazo de prescripción de la obligación tributaria y, de otra parte, el de resolución del nuevo procedimiento de gestión tributaria frente al contribuyente en el que enmendase los vicios detectados por estos órganos (si así lo creía conveniente) sin más límite que el

⁵⁸⁶ TEAR, TEAC y Consejos Económico-Administrativos de Entidades Locales.

⁵⁸⁷ Incluyéndose aquí los específicamente establecidos en el artículo 217 de la LGT como supuesto de nulidad de pleno Derecho, que son todos aquellos que:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*
- c) Que tengan un contenido imposible.*
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.*
- f) Los actos expesos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.*
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.”*

de la prohibición de *reformado in peius*. De tal forma, y por las razones que ya aportamos, la seguridad jurídica del contribuyente quedaba reducida a la mínima expresión con esta solución de continuidad en favor de la Administración Tributaria, toda vez que la exigibilidad de una deuda por un hecho imponible podía extenderse, y de hecho se extiende en la actualidad en la práctica tributaria, durante más de 10 años, sin que el contribuyente la vea resuelta (a favor o en contra de sus intereses) (y ello, sin contar la demora que añadiríamos en caso de acudir a la vía contencioso-administrativa).

Por contra, con esta novedosa doctrina tributaria esta situación parece que va a cambiar, pues se restringen las facultades de resolución en el tiempo de los órganos de la Administración Tributaria ejecutora en los segundos procedimientos de gestión que nazcan tras las resoluciones de los órganos económico-administrativos y/o judiciales contencioso-administrativos, en los que se hayan declarado nulas o fuesen anuladas unas liquidaciones pertenecientes a anteriores procedimientos de gestión tributaria.

Es necesario puntualizar que, el origen del sentido de esta doctrina radica en trasladar a la esfera de los procedimientos de gestión tributaria lo que ya ocurre en el procedimiento de inspección tributaria, para el cual la LGT 58/2003 dedica específicamente a esta cuestión la regla especial que se contenía en el antiguo apartado 5º del artículo 150 (trasladado y modificado al apartado 7º tras la reforma legislativa de la Ley 34/2015, la cual tendremos ocasión de examinar con todo detalle más adelante), fijando el plazo máximo en que debe concluir el procedimiento de inspección en caso de que una resolución o sentencia ordene la retroacción, ya que, en los procedimientos de gestión tributaria no existe ninguna norma que vaya referida a ese mismo supuesto.

Es decir, la cuestión se circunscribe a determinar si en un supuesto como el descrito, en el que en una resolución económico-administrativa el órgano acuerda la nulidad o anulación con o sin retroacción de actuaciones en el marco de un procedimiento de gestión, resulta o no de aplicación analógica el artículo 150.7 (ex apartado 5º) de la LGT que, para procedimientos de inspección tributaria, señala que, acordada la retroacción de actuaciones, las mismas deben finalizar en un plazo máximo de seis meses.

Este Tribunal Central estima que no es susceptible de aplicación analógica del antiguo artículo 150.5 de la LGT (nuevo apartado 7º) a los procedimientos de gestión tributaria, por varias razones:

1. Porque aún cuando este precepto no tiene por qué ser objeto de interpretación restrictiva, se encuentra ubicado, sistemáticamente, dentro de un precepto referido exclusivamente a las actuaciones inspectoras y no entre las normas comunes a los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos.
2. Porque en sede del procedimiento inspector, a diferencia de los procedimientos de gestión, no existe caducidad, por lo que resultan distintos en uno y otro caso los efectos jurídicos que nuestro ordenamiento jurídico tributario anuda al incumplimiento del plazo máximo de duración de cada uno de los procedimientos.
3. Porque carecería de lógica otorgar en caso de retroacción para procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses, plazo éste que coincidiría con el nuevo plazo máximo que inicialmente tenía la Administración Tributaria para llevar a cabo el procedimiento, por contraposición a lo prevenido para la retroacción en caso de procedimiento inspector, donde el legislador sí prevé un posible plazo máximo adicional para la retroacción (de seis meses) para un procedimiento que tiene una duración inicial prevista de al menos el doble (doce, o incluso veinticuatro meses en los que antes de la retroacción se hubiera acordado en el procedimiento la ampliación o, dieciocho o, incluso, veintisiete meses de ampliación para procedimientos inspectores surgidos tras la modificación de la Ley 34/2015). Preservar el mismo espacio de tiempo para el nuevo o retrotraído procedimiento de gestión tributaria, entiende que supone desvirtuar claramente la figura de la caducidad, dejándola sin sentido a partir de ese segundo, y para procedimientos tributarios posteriores.

Existe, pues, una laguna legal que este Tribunal Central se ve obligado a integrar, acudiendo a los artículos 239.3 de la LGT 58/2003 (modificado por la nueva Ley 34/2015 con efectos desde el día 12 de octubre de 2015), 66 del RGRVA y al 61.3, segundo párrafo, del RGGI.

A tales efectos⁵⁸⁸ y, con carácter previo al estudio de las soluciones del cómputo de los nuevos plazos (segundos y ulteriores) de resolución tras las anulaciones por resoluciones económico-administrativas de otros procedimientos relativos a una liquidación tributaria, se hace necesario distinguir aquellos supuestos

⁵⁸⁸ Y como tenía señalado con anterioridad el TS en sentencia de 9 de diciembre de 2013 (referencia westlaw nº RJ 2014/102).

sobres los que puede aplicarse y sobre los que no, ya que, si bien la jurisprudencia y la doctrina no terminaban de consagrar un modelo único, parece que han quedado definitivamente afianzadas a la luz de las modificaciones contenidas en la reciente Ley 34/2015:

a) Resoluciones administrativas o judiciales que estiman en parte, sin entrar a conocer del fondo del asunto, con o sin ordenar la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula.

La naturaleza de estos supuestos es que el órgano encargado de la resolución aprecia la existencia de defectos o vicios en el procedimiento de gestión tributaria que ponen, o han puesto, en peligro los derechos de defensa del contribuyente, anulando el acto recurrido (no necesariamente por el contribuyente y, ni tan siquiera si se ha alegado dicho vicio), y ello, tanto si manda como si no ordena retrotraer el expediente al momento en el que éste se produjo para que sea enmendado, con el fin de restituir así las garantías y derechos del contribuyente (apartado 3º artículo 239 de la LGT).

En estos casos no se inicia un nuevo procedimiento, sino que la consecuencia es la retroacción de actuaciones del mismo procedimiento que se anula (ordenada o no por el órgano que resuelve), quedando de nuevo éste abierto y, por tanto, que deban realizarse las correspondientes actuaciones de instrucción tendentes a su adecuada terminación conforme a lo establecido en su normativa reguladora (artículo 61.3 RGGI).

Esto es, la reiteración de un acto previamente anulado debe entenderse como la repetición del mismo en los mismos términos o trámites (mismo procedimiento, mismo fundamento, con o sin el mismo resultado, pero lo que sí que es seguro es que no con el mismo defecto o vicio). Por ello, cuando la Administración Tributaria en uso de sus facultades y en cumplimiento de sus fines, dicta, como consecuencia de la anulación de un acto previo, un nuevo acto o reforma el anterior adecuándolo a Derecho, no se está incurriendo en una reiteración, la cual se producirá sólo cuando la Administración en su actuación incurra de forma reiterada en el mismo defecto o vicio. Como aclaraba la STS de 29 de diciembre de 1998 en la que se analizaba la validez de una comprobación de valores⁵⁸⁹: “*Ahora bien, la anulación de*

⁵⁸⁹ Referencia westlaw nº RJ 1999/559.

un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados. En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo (LPA 1958) que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan.”

Por último, añadir que cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto por menoscabo de los derechos de defensa del contribuyente y la resolución ordene la retroacción de las actuaciones, también se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora⁵⁹⁰.

b) Resoluciones administrativas o judiciales estimatorias en parte por razones sustantivas o por razones formales, con o sin ordenar la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula.

Es decir, nos referimos a estimaciones por dos tipos de motivos: o bien, formales, siempre que no supongan vicios que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, pues en ese caso estaríamos en un supuesto distinto, el anterior; o bien, por motivos de fondo (materiales o sustantivos), es decir, anulaciones de actos liquidatorios de la Administración Tributaria en los procedimientos de gestión que contienen vicios detectados que infieren directamente en el esquema liquidatorio del tributo que se trate. Así quedan distinguidas en la redacción del aludido artículo 239.3 de la LGT “*La resolución estimatoria podrá anular total o*

⁵⁹⁰ *Vid.* Artículo 66.4 del RGRVA.

Cfr. BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J., “Imposibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente, cualquiera que haya sido el tipo de vicio determinante de la anulación (STSJ de la Comunidad Valenciana nº 693/10, de 17 de junio)”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 90, julio - septiembre, 2010, pp. 23 a 34.

Capítulo Tercero.- Los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.”

Son resoluciones que anulan una liquidación por alguno de estos dos motivos y, a través de las cuales, sólo queda la práctica de otra en sustitución de aquella. En estos casos, se confirma el derecho de los órganos de gestión tributaria de la Administración a la regularización practicada, si bien es cierto, se ha de corregir una parte importante de ella que afecta a la determinación del importe que fue exigido inicialmente al contribuyente, aunque se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación y con mantenimiento íntegro de su contenido⁵⁹¹, por lo que, con independencia de que el órgano emisor de la resolución ordene o no la retroacción de actuaciones, estas resoluciones estimatorias parciales obligan formalmente a una ejecución de dicha sentencia judicial o resolución económico-administrativa, que equivale a la anulación de tal acto impugnado y, a la práctica de otra en sustitución de aquella, que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

Estas conclusiones no se desvirtúan por el hecho de que el fallo del órgano económico-administrativo o la sentencia judicial no ordenen, de manera explícita, tal retroacción de actuaciones para la posterior liquidación, y ello, en la medida en que se trata de una consecuencia que se desliga del propio fallo o sentencia, o de su interpretación ejecutiva. Pese a que no existía una previsión normativa a este respecto que lo estableciese de forma expresa, esta era la lógica imperante entre la jurisprudencia y la doctrina. Así lo tenía reconocido el Pleno del TEAC desde su resolución de 24 de noviembre de 2010, con ocasión de su primera reunión para unificación de la doctrina⁵⁹²: *“En definitiva, ni los Tribunales Económicos tienen que pronunciarse sobre la retroacción en estos casos, ni la Administración necesita que aquellos le habiliten o prejuzguen sobre su actuación futura, pues le corresponde a ésta de forma intrínseca en base al principio de autotutela y a su exclusiva competencia para producir y ejecutar los actos administrativos en cumplimiento de sus fines”*.

Incluso antes, en idéntico sentido, este Tribunal Central en su resolución de 27 de junio de 2006 cuando afirmaba que: *“Al respecto, debemos tener en cuenta, que*

⁵⁹¹ Vid. Artículo 66.3 del RGRVA.

⁵⁹² Referencia westlaw nº JT 2010/1150.

Vid. DE LA TORRE DÍAZ, F., “Novedades sobre las cuestiones procedimentales en el IVA: la Resolución 1/2010 de Unificación de Doctrina”, *Revista Actum Fiscal*, nº 46, diciembre, 2010.

el Real Decreto 520/2005, de revisión en vía administrativa dispone en su artículo 66 que “los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos”, lo que nos indica, que no podemos quedarnos sólo con el signo del fallo dictado, sino que debemos atender al contenido intrínseco de la resolución. En este caso, la estimación venía motivada por la anulabilidad del acto administrativo dictado como consecuencia de la falta de motivación del mismo” (...) Así dicha anulación es susceptible de convalidación conforme a lo dispuesto en el artículo 67 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por lo que, en el presente caso, no procedería anular la liquidación y sustituirla por una nueva sino más bien dictar un acto de convalidación subsanando el vicio de que adoleció, esto es, motivando suficientemente la misma, cuyos efectos se producirán desde su fecha”.

Sin embargo, esta situación parece haber cambiado tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015. Con ella se introduce una nueva redacción para el apartado tercero del aludido artículo 239 de la LGT, en virtud de la cual, como excepción al caso anterior de resoluciones que contengan la anulación por defectos formales que hubieran ocasionado un menoscabo en los derechos de defensa de los contribuyentes (es decir, separándolos en otra categoría distinta), establece que el resto de los actos de gestión tributaria que hayan de desarrollarse tras ellas, incluida la práctica de nuevas liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, “no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación”, sino que serán actos de ejecución. Y, por tanto, en la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos, trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

Es más, dicha regulación ahora anuda dos efectos que no se encontraban contenidos en el precepto anterior. Por un parte, establece que los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Y, por otra parte, regula que no se exigirán intereses de demora desde que la Administración Tributaria incumpla el plazo de un mes. Las consecuencias de ambos efectos las analizaremos en el último subapartado⁵⁹³, sólo adelantaremos ahora que, pese a lo novedosa que pudiera parecer esta regulación, en realidad, no es más que la transcripción o trasvase de la regulación preexistente a este respecto contenida en el

⁵⁹³ Vid. “e.4) solución final”.

apartado segundo del artículo 66 del RGRVA, relativo a los actos de ejecución de las resoluciones administrativas⁵⁹⁴.

Las irregularidades no invalidantes sustantivas.

Existen un tipo de resoluciones económico-administrativas o sentencias judiciales en las que, a pesar de que se detecta uno o varios defectos sustantivos en la liquidación tributaria recurrida, son subsanables por medio de la retroacción de actuaciones en el seno del mismo procedimiento de gestión tributaria en el que éstos aparecieron. Tienen una naturaleza especial que hace que se correspondan con las llamadas “irregularidades no invalidantes sustantivas”⁵⁹⁵. Dicha figura responde a una recóndita categoría que se ubica entre las tradicionales causas de la invalidez de los actos administrativos, es decir, al margen de los formales y los materiales ya vistos.

El principal problema que plantea su estudio es que, a diferencia de las causas o vicios formales y materiales, ni la LRJPAC, ni mucho menos aún la LGT, las regula de forma específica o tan siquiera las agrupa de manera coherente, sino que hemos de deducirlas de la interpretación en contrario de algunas normas o, de la relación jurisprudencial que se ha ido elaborando⁵⁹⁶.

Buena parte de la doctrina⁵⁹⁷, a efectos didácticos, los agrupa en dos o tres vertientes: formales, materiales y, actuaciones administrativas extemporáneas (siendo esta la clase sacrificada para los autores que entienden la existencia de sólo dos disciplinas).

⁵⁹⁴ “2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.”

⁵⁹⁵ Figura establecida por la jurisprudencia emanada del TS en sentencia de fecha 11 de abril de 2002 (referencia westlaw nº RJ 2002/6.998).

⁵⁹⁶ Vid. MESEGUER YEBRA, J., *Las irregularidades no invalidantes de los actos administrativos*, Ed. Bosch, libro electrónico, 2001.

⁵⁹⁷ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Curso de Derecho Administrativo I...*, op. cit., edición 2006, p. 600.; Vid. GAMERO CASADO, J. E. y FERNÁNDEZ RAMOS, S., *Manual Básico de Derecho Administrativo.... op. cit.*, p. 392.

Su exponente normativo aparece en el artículo 105.2 de la LRJPAC, que permite a las Administraciones Públicas, de oficio o a instancia de parte, rectificar errores materiales o formales en el tiempo de desarrollo de los procedimientos tributarios. En el ámbito jurídico-tributario podríamos entender que a ellas se refiere el artículo 66 del RGRVA de forma residual, en concreto, en el último párrafo del apartado tercero que establece que cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. Ya que dispone que en estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados⁵⁹⁸.

Aquí resultan recurrentes algunos de los ejemplos que la doctrina y la jurisprudencia normalmente asocian a estas irregularidades no invalidantes sustantivas tributarias, como son: errores aritméticos en la liquidación del IRPF, errores en la suma (incorrecta) en la obtención de una cuantía cuyos sumandos han sido calculados sin correcciones, la asignación confusa de proporciones de propiedad entre comuneros, o la distribución de ganancias patrimoniales, el reparto de subvenciones, el error en la consideración de los períodos de liquidación en la regularización del IVA⁵⁹⁹, etc. En todos estos casos se enjuicia el carácter del error, pues éste había sido previamente advertido.

Así, en los primeros casos que aquí nos importan, tanto la doctrina⁶⁰⁰ como la jurisprudencia⁶⁰¹ entienden que el error material cometido no atentaría contra la existencia ni contra la legalidad del acto administrativo. La inferencia práctica es que los contribuyentes administrados pueden evitar el error en el que ha recaído la Administración (en nuestro caso la Tributaria), oponiéndose al acto; pero tal error no

⁵⁹⁸ Del mismo modo que, cuando el importe del acto de liquidación que se ha recurrido se hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de LGT.

⁵⁹⁹ *Vid.* GARCÍA SARABIA, F. A., *La liquidación de la Administración por períodos anuales en el Impuesto sobre el valor añadido: distorsión del principio de neutralidad y sus efectos*, Universidad de Murcia, Trabajo Fin de Máster Universitario en Investigación Avanzada y Especializada en Derecho, Universidad de Murcia, Murcia, 2011, p. 75.

⁶⁰⁰ *Vid.* BOQUERA OLIVER, J. M. y MALIÁN GIL, J. L. en GAMERO CASADO, J. E. Y FERNANDEZ RAMOS, S., *vid supra.*, p. 392.

⁶⁰¹ STSJ de Cataluña de 14 de mayo de 2004 (referencia westlaw nº JUR 2004/193.460).

hace incurrir al acto en un vicio de invalidez, puesto que pudiera ser corregido en cualquier momento del procedimiento (tributario). Si sería inválida, en cambio, la ejecución de dicho acto erróneo (y, actuaciones que dimanen posteriormente de ellas, como un procedimiento inspector o sancionador o su remisión a la jurisdicción penal⁶⁰²).

Para la detección de la existencia del error sustantivo como irregularidad y su viabilidad declarativa por los órganos económico-administrativos competentes, sí que podemos establecer ciertas condiciones. Para advertirlos es necesario que tal ejercicio no implique un juicio valorativo, o que se requiera una operación de calificación jurídica, o que la rectificación supusiese una alteración fundamental en el acto o, que no descansase en los datos del expediente administrativo.

Vistas estas condiciones, parece evidente que la controversia en su detección para los órganos económico-administrativos a los efectos de su aplicación y validar la retroacción de actuaciones en el seno del mismo procedimiento de gestión tributaria, radica en la necesidad de efectuar o no un juicio de valor para considerarlo un acto erróneo o no. En el significado de la expresión “juicio de valor”, y en el entendimiento o no de la necesidad de efectuarlo, se ubica el *quid* final de la cuestión para dar viabilidad o no a la mencionada retroacción.

Lejos de consideraciones dogmáticas pertenecientes a la Teoría General del Derecho, que en este caso en nada nos ayudan en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario⁶⁰³, entendemos que es preciso distinguir entre: efectuar un juicio de valor para considerar un error; de realizar un juicio de valor sobre la naturaleza de un error que es patente y se encuentra contrastado toda vez que afecta a los elementos esenciales de la liquidación de un tributo.

c) Resoluciones administrativas o judiciales que estiman totalmente un recurso o reclamación anulándolo sólo por razones sustantivas.

⁶⁰² *Vid.* Artículo 180 de la LGT.

⁶⁰³ Para ampliar estos conocimientos *vid.* DE MENDIZABAL, T., “El juicio de valor”, *Revista de Actualidad Administrativa*, nº 8, 2004, pp. 932 a 939.

En estos casos, tras la anulación del acto por medio de resolución o sentencia, subsiste la posibilidad de que en su caso la Administración Tributaria vuelva a liquidar, pero iniciando siempre un nuevo procedimiento y con las limitaciones conocidas de prescripción, la interdicción de incurrir en el mismo error y prohibición de causar un mayor perjuicio en el contribuyente, así pues la facultad de la Administración Tributaria actuante de volver a liquidar ya no es absoluta e ilimitada.

Al igual que en los supuestos anteriores, con la entrada en vigor de la Ley 34/2015 parece que queda claro que la ejecución se circunscribe a la anulación del acto recurrido, esto es, que salvo en los casos de retroacción (por defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante), los actos de ejecución tras la estimación total y anulación por defectos sustanciales, incluida también la práctica de nuevas liquidaciones, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación, sino que serán actos de ejecución del mismo.

Sin embargo, hasta esta nueva redacción del aludido artículo 239.3 de la LGT no siempre había sido así, pues en la práctica tributaria los órganos de la Administración Tributaria cuyo acto había sido anulado por resolución económico-administrativa o sentencia, en el ejercicio de sus poderes de gestión y revisión, estaba facultada para girar una nueva liquidación que sustituía a la anterior, anulada, en un nuevo procedimiento tributario (idéntico o diferente al anterior) con nuevos plazos y sus garantías y derechos renovados.

El resultado de este proceder es que no han sido, y son, pocas las suspicacias aireadas tanto en la doctrina como en los contribuyentes, que ha ocasionado como resultado el incremento de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia de nuestro país, baste citar, por todas, las SSTS de 29 de septiembre de

2014⁶⁰⁴ y de 15 de junio de 2015⁶⁰⁵ que matiza a su predecesora (con la curiosidad de que la misma, fue producida una vez que el proyecto de reforma de la LGT se encontraba ya publicado por el Gobierno). En ellas, se trata de poner fin a aquellas resoluciones judiciales que, por una mala interpretación de esta doctrina, habían desvirtuado el fin último de la misma y sentando las bases de lo que debe ser, desde ellas en adelante, la ejecución de actos liquidatorios.

⁶⁰⁴ Referencia westlaw nº RJ 2014/4.502. La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN de instancia, en auto de 23 de junio de 2013, la Sección Séptima, da una respuesta positiva, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y que, con el nuevo acto, no se incurra en reforma peyorativa. Esta respuesta es la que combatió la mercantil recurrente considerando que contradecía la doctrina contenida en otras tres sentencias de contraste como eran:

La dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña el 13 de enero de 2011 (referencia westlaw nº JUR 2011/149.404) que abordaba un supuesto en el que, liquidado el impuesto sobre el valor añadido por un período anual, se anula la liquidación porque debió serlo por un período trimestral o mensual. Tras considerar que ese defecto es sustantivo, concluye que no procede la retroacción de actuaciones, prevista para los casos en que la anulación sea consecuencia de defectos formales.

La sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña, dictada el 27 de noviembre de 2008 (referencia westlaw nº JUR 2009/144.717), que refleja una realidad pareja a la anterior: la anulación de una liquidación del impuesto sobre el valor añadido por estar referida al año natural en lugar de a los períodos impositivos trimestrales propios de dicho tributo y la posterior aprobación de nuevas liquidaciones sustitutivas de la anulada. Dicho Tribunal, estimando que la anulación de la primera liquidación se produjo por “*motivos de origen sustancial*”, concluye, sin mayor explicación, que no cabía practicar las nuevas liquidaciones, que anula.

Sobre estas dos sentencias *Vid.* GARCÍA SARABIA, F. A., *La liquidación de la Administración por períodos anuales en el Impuesto sobre el valor añadido... op. cit.*

A igual esquema responde la sentencia pronunciada el 25 de septiembre de 2008 (referencia westlaw nº JUR 2008/320.565) por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, en donde se debatía la anulación por el TEAC de una liquidación del impuesto sobre sociedades por haberse equivocado la Inspección en la determinación del momento del devengo de un ingreso derivado de una relación contractual, pero ordenó al mismo tiempo reponer las actuaciones para determinar el importe de los ingresos devengados.

Así las cosas, estas tres sentencias llegan, por tanto, a pronunciamientos distintos en relación con litigantes en idéntica situación, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, en los términos del artículo 96.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, por lo que resultaron virtuales para realizar el juicio de contraste que requiere el recurso de casación para la unificación de doctrina del TS.

⁶⁰⁵ Referencia westlaw nº RJ 2015/2.525.

El denominador común de todas ellas era saber si, anulada una liquidación tributaria por incurrir en defectos de naturaleza material o formal, la Administración Tributaria podía liquidar de nuevo. Esto es, intentar dar respuesta a un doble interrogante: de un lado, ¿cabe retrotraer las actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas? y, en el caso negativo, si la imposibilidad de dar marcha atrás en el procedimiento, ¿significa que la Administración Tributaria no puede ya dictar una nueva liquidación en sustitución de la anulada? Veámoslas una a una.

Respecto de la primera pregunta, no hay duda de que en nuestro Sistema Jurídico Tributario no se contempla la retroacción de actuaciones para los casos en que se anula un acto por razones materiales (de fondo) o formales que no disminuyan los derechos de defensa del contribuyente, sino que ya hemos visto que ahora la Ley 34/2015 configura expresamente como actos de ejecución todos aquellos que se produzcan tras la anulación por estos motivos.

Pues bien, era jurisprudencia reiterada de esta Sala Segunda del TS que los órganos económico-administrativos no podían a su antojo decretar la retroacción de las actuaciones⁶⁰⁶, haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria y ordenando liquidaciones en las que se determinaban aspectos de aquella que claramente se escapaban a sus competencias⁶⁰⁷. De modo que, en consecuencia, dice la sentencia de 11 de marzo de 2010 que, hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los órganos económico-administrativos competencias en materia de liquidación, más allá de las que sean consecuencia obligada de su tarea de revisar el acto tributario reclamado. En palabras de ese Tribunal “*la facultad de estos órganos económico-administrativos es exclusivamente revisora, que va desde la mera modificación hasta la declaración de nulidad radical de los actos impugnados y que*

⁶⁰⁶ Vid. IBAÑEZ BRILLAS, P., “Tiro único o retroacción de actuaciones”, *Crónica Tributaria*, nº 4, Boletín de Actualidad, 2011, pp. 17 a 21. Fuente: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/boletin_2011_04.pdf.

⁶⁰⁷ Cuyo último pronunciamiento al respecto anterior a esta sentencia que comentamos, se encuentra en la reciente sentencia de 15 de septiembre de 2014 (referencia westlaw nº JUR 2014/253.159) Fº. Jº. 4º). También las STS de 7 de abril de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2011/2.310) Fº. Jº. 3º), de 26 de marzo de 2012 (referencia westlaw nº RJ 2012/5.101) Fº. Jº. 3º) y de 25 de octubre de 2012 (referencia westlaw nº RJ 2013/1.586) Fº. Jº. 3º).

les faculta para decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas por las partes”⁶⁰⁸.

El desarrollo de esta función revisora en esta sentencia del Supremo establece que entre las facultades que estos órganos ostentan están las de declarar la nulidad del acto impugnado, anularlo total o parcialmente e, incluso, ordenar que sea dictado otro acto administrativo de liquidación por el órgano gestor (o inspector) competente con arreglo a las bases fijadas en la propia resolución de revisión. Pueden también aprobar resoluciones que expulsen del mundo del Derecho dicho acto porque ha sido adoptado sin cumplir las garantías formales y procedimentales dispuestas en el ordenamiento jurídico o sin contar con los elementos de juicio indispensables para decidir, ordenando dar marcha atrás, retrotraer las actuaciones y reproducir el camino, ya sin los defectos o las carencias inicialmente detectadas. Pero nada más, cualquier otra actuación fuera de las que hemos citado, extralimita sus funciones y, por tanto, es incorrecta (ilegal si se prefiere).

Ahora bien, no cabe olvidar que en nuestro Sistema Jurídico Tributario la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que sea menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales. O, a lo sumo, para integrar los expedientes de gestión (e inspección) tributaria cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración Tributaria, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los elementos de hecho que resultan imprescindibles para dictar una decisión ajustada a Derecho que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no.

Huelga decir, que tan amplias facultades deben ir acompañadas de las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los derechos de los interesados, dentro siempre de los límites propios de la función que tienen atribuida.

⁶⁰⁸ Citando a otra sentencia suya de fecha 11 de marzo de 2010 (referencia westlaw nº RJ 2010/2.474), Fº. Jº. 4º.

Vid. CAYÓN GALIARDO, A., “Nuevas cuestiones sobre la posibilidad de actuaciones administrativas posteriores a la anulación de un acto”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 92, enero - marzo, 2011, pp. 9 a 26.

Por lo tanto, tal y como ha confirmado la reforma contenida en la Ley 34/2015, en ningún caso cabe la retroacción de actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones materiales (de fondo). Sin embargo, ello no obsta para que la Administración Tributaria que actuó en origen se vea imposibilitada de volver hacia atrás en el tiempo e inicie un nuevo procedimiento de gestión tributaria, sustituto del anterior para liquidar de nuevo la misma obligación tributaria. Esta conclusión nos introduce de lleno en la segunda de las incógnitas a las que hacíamos referencia.

Su respuesta también ha sido ya despejada por nuestra jurisprudencia⁶⁰⁹. En efecto, el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento del órgano económico-administrativo o judicial contencioso-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no implica que le esté vedado a la Administración Tributaria aprobar otra liquidación. Esto es, con carácter general salvo en un supuesto⁶¹⁰, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración Tributaria liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, ni la nueva liquidación resulte más gravosa para el contribuyente que la anulada o se incurra en el mismo vicio, debiéndose recordar a este respecto la conocida jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho⁶¹¹.

⁶⁰⁹ STS de fechas 26 de marzo de 2012 (referencia westlaw nº RJ 2012/5.101), de 19 de noviembre de 2012 (referencia westlaw nº RJ 2012/10.893) y de 15 de septiembre de 2014 (referencia westlaw nº JUR 2014/253.159).

⁶¹⁰ La excepción se produce cuando el acto tributario sea de carácter sancionador, pues en tal caso la posibilidad de que, una vez anulado el castigo, la Administración Tributaria actuante pueda imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *non bis in idem*, en su dimensión procedimental. STS de 22 de marzo de 2010 (referencia westlaw nº RJ 2010/4.453), de 26 de marzo de 2012 (referencia westlaw nº RJ 2012/5.101), de 11 de abril de 2014 (referencia westlaw nº RJ 2014/2.610).

⁶¹¹ STS de 11 de febrero de 2010 (referencia westlaw nº RJ 2010/3.869), de 20 de enero de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2011/483) y de 24 de mayo de 2012 (referencia westlaw nº RJ 2012/8.237).

Una vez establecida esta jurisprudencia, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS en una brillante sentencia de fecha 15 de junio de 2015⁶¹², ha matizado su anterior doctrina al respecto. En ella se establece que la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones, sí está facultada para girar una nueva liquidación que sustituya a otra anterior anulada por resolución económico-administrativa o sentencia judicial firme.

La referida sentencia aborda dos asuntos fundamentales:

- Primero, al delimitar con exactitud los requisitos jurisprudenciales necesarios, para acordar la retroacción de las actuaciones al dictarse un nuevo acto administrativo en sustitución de otro anulado anterior con base en la existencia de defectos formales.
- Y, segundo, al precisar las cuestiones que puedan surgir ante ese nuevo acto que, habrán de entenderse incardinadas en sede de ejecución de resolución económico-administrativa o sentencia.

En efecto, tratándose de cuestiones de fondo y del resto de motivos formales (diferentes a los anteriores) ya decididas en resolución o sentencia, la nueva liquidación habrá de concebirse exclusivamente en el ámbito propio de la ejecución de las mismas. En la observancia del principio de tutela judicial efectiva, que impone la necesidad de que las cuestiones ya dilucidadas en vía contencioso-administrativa y

⁶¹² Referencia westlaw nº RJ 2015/2.525. En líneas generales dada su complejidad, podríamos resumir que el caso enjuiciado en ella es la procedencia o no de dictar por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, ó CMT, una nueva liquidación provisional por el pago de la tasa general de operadores, habiendo sido decretada por SAN la anulación de los actos administrativos previos que acordaban el pago de la tasa y la devolución del importe de la misma a la ahora recurrente. Pues bien, es en sede de ejecución de aquella SAN que se emite una nueva liquidación por la CMT, en la que se acuerda la compensación de la nueva cantidad fijada en concepto de tasa, más reducida que la anterior, con el crédito que, de la ejecución de la SAN, resulta a favor del administrado en concepto de devolución de la tasa. La sentencia de casación del TS, casa y anula un auto dictado en ejecución de aquella SAN, que a su vez, dejaba sin efecto la nulidad de la liquidación provisional, declarada por otro Auto anterior, y remitía a las partes a un nuevo procedimiento de revisión económica-administrativa respecto a esta nueva liquidación, mientras mantenía la orden de devolución del importe abonado por la tasa, contenida en el fallo de la SAN. El TS razona en su sentencia que, en efecto, no cabe si no anular un auto que obliga al administrado a pasar por un nuevo procedimiento de revisión administrativa, en cuanto a la nueva liquidación girada por la Administración, después de haber sido dictada a favor de aquél, una sentencia favorable a la no procedencia del pago de la tasa por falta de acreditación por la Administración de extremos que, en cambio, sí justifica en su nueva liquidación.

resueltas mediante la oportuna sentencia, deban abordarse únicamente en vía de ejecución de sentencia, podemos decir que ese mismo principio es el que lleva a que si la Administración Tributaria actuante quisiese abordar en la nueva liquidación cuestiones distintas a las contenidas en la liquidación anulada que debe ejecutar, pudiese hacerlo en el nuevo procedimiento autónomo.

De lo contrario, ello ocasionaría, en primer lugar que, se quedase sin efecto el pronunciamiento contenido en la sentencia de referencia y, en segundo lugar, generaría una grave inseguridad jurídica e indefensión para los contribuyentes, ya que, devendría en inutilidad la impugnación de liquidaciones administrativas, a juicio del administrado, injustas.

Esta nueva doctrina que descarta la apertura de una nueva vía administrativa en la que se resuelvan las cuestiones que la nueva liquidación, dictada en sustitución de la anulada, pueda plantear entre las partes, no contradice la anterior (que se limitaba a fijar la marcha atrás pero sin reflejar cómo), sino que la complementa y matiza, y fija el ámbito de la ejecución de sentencias como la vía adecuada para plantear cuestiones ya enjuiciadas y anuladas por cuestiones de fondo o forma (que no hayan supuesto la merma de los derechos de defensa del contribuyente). Podría ser, que la Administración Tributaria dicte una nueva liquidación sustitutoria de una, previa y anulada, y que en consecuencia, las actuaciones se retrotraigan, mediante la incoación de un nuevo procedimiento administrativo de revisión. La clave está en que dicha posibilidad debe limitarse a aquellos supuestos en que se traten cuestiones de forma que no hayan mermado los derechos de defensa del contribuyente, o en aquellos otros en los que, tratándose cuestiones de fondo, éstas versen sobre las rectificaciones que han de realizarse tras la resolución o, sobre nuevas cuestiones distintas a las ya enjuiciadas, porque de lo contrario el principio de cosa juzgada se vería gravemente conculcado.

El TS acierta plenamente al encauzar las cuestiones debatidas en fase de ejecución de sentencia, precisamente a ese ámbito, pues, anulada por sentencia la liquidación primeramente girada por la Administración Tributaria, aunque esa sentencia no sea firme, no puede volver a suscitarse la misma cuestión sobre la que ya se pronunció el Tribunal de instancia y generar además la necesidad de acudir a una nueva vía, la vía administrativa de revisión, para dirimirla, porque eso supone castigar al administrado-contribuyente por el error de la Administración, que falló al justificar la procedencia de la liquidación.

En nuestra opinión esta nueva doctrina es acertada, porque limita el ejercicio abusivo por la Administración Tributaria de sus facultades de revisión y gestión, facultades que, por su parte, deben claudicar en todo caso en *pro* de los principios tributarios fundamentales de la cosa juzgada y la seguridad jurídica del contribuyente y, del derecho a la tutela judicial efectiva de los Tribunales. Aún así, este nuevo contexto no queda exento de problemática en torno al cómputo de plazos de finalización de procedimientos de gestión tributaria retrotraídos o de ejecución en relación con la institución de la caducidad, tal y como veremos en el apartado siguiente.

d) La solución final: el nuevo cómputo de plazos de terminación de los procedimientos.

De la doctrina del TEAC y la jurisprudencia del TS expuesta hasta el momento se desprende que existen dos tipos de actuaciones para los segundos o posteriores procedimientos de gestión tributaria que desarrolle la Administración Tributaria tras una anulación llevada a cabo por un TEAR, TEAC u órgano judicial, que son: los de retroacción propiamente dicha, reservados para supuestos de anulación tras defectos formales que hayan mermado los derechos de defensa del contribuyente durante el procedimiento y, los de ejecución, que son los actos que llevamos a cabo tras la anulación por cuestiones de fondo o forma (distintas de las anteriores).

La solución en caso de retroacción.

El primer grupo de resoluciones que se han expuesto se caracterizan, y en contraposición al resto de casos, porque pese a que en ninguno de ellos el órgano económico-administrativo o judicial confirma la regularización practicada, ésta si puede entenderse que subsiste, siquiera en parte, con el acto de liquidación inicialmente dictado que ha sido revocado (por anulación por defecto de forma). En otras palabras, en ninguno de estos supuestos, la nueva liquidación que en su caso pudiera practicarse lo es en cumplimiento de la resolución o sentencia, sino que será dictada en el seno del mismo procedimiento de aplicación de los tributos de gestión que ha sido anulado y, sin que la liquidación posterior tenga la consideración de acto de ejecución.

En particular, la retroacción de actuaciones tiene como efecto propio el de situar el procedimiento de que se trate en el mismo momento en que se cometió el vicio que motiva la retroacción⁶¹³, con la consecuencia lógica de que las actuaciones a realizar deben finalizar dentro del plazo que regula el procedimiento de que se trate, pues si no fuese así, se situaría al obligado tributario en peor situación una vez que la Administración Tributaria ha tenido la oportunidad de desarrollar ya un primer procedimiento y ha incurrido en él en algún tipo de error⁶¹⁴.

Efectivamente, habiéndose acordado por un TEAR o TEAC la anulación de la liquidación provisional en su día recurrida por un defecto formal o sustantivo no invalidante, resulta de aplicación lo previsto en los artículos 239.3 de la LGT (*“Cuando la resolución aprecia defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”*) y en el 66 del RGRVA (*“4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”*) con arreglo a los cuales lo que procede en estos casos es retrotraer las actuaciones y reproducir el camino sin los defectos o carencias inicialmente detectados, y ello, tanto si dicho órgano económico-administrativo o judicial ordena de manera explícita tal retroacción como si no lo hace.

Esto es, la retroacción de actuaciones supone situar a éstas en el *“momento en que se produjo el defecto formal”*, conforme dispone el artículo 239.3 de la LGT, lo que implica volver al mismo procedimiento inicial pero desarrollándolo y concluyéndolo de la forma correcta. Si, tal y como antes se ha indicado, la retroacción de actuaciones tiene como efecto propio el de situar el procedimiento de que se trate en el mismo momento en que se cometió el vicio que motiva la retroacción, la consecuencia lógica es que las actuaciones a realizar tras la resolución por la Administración Tributaria deben finalizar en el plazo que restase de aquel

⁶¹³ *Vid.* Artículo 113.2 de la LRJPAC.

⁶¹⁴ *Cfr.* BOSCH CHOLBI, J. L., “Sobre la imposibilidad judicial de ordenar la retroacción de actuaciones cuando se anula un acto tributario: ¿el inicio del fin de una polémica?”, *Tribuna Fiscal*, nº 238 - 239, octubre, 2010, pp. 23 a 28.

procedimiento (dejando a salvo las especialidades que por su especial complejidad se prevén, como se dijo al comienzo de nuestro estudio, para el procedimiento de inspección tributaria⁶¹⁵).

Y es que, el mismo sentido tiene que, si se reabre el procedimiento de gestión tributaria que fue anulado por defectos detectados formales (o sustantivos no invalidantes), es decir, se retrotrae, en el que se conservan las actuaciones ya desarrolladas por ese órgano administrativo, no puede defenderse que el plazo de caducidad para concluirlo nuevamente fuese otra vez a contar desde cero, pues de nada serviría entonces esta institución para segundos y ulteriores procedimientos de gestión tributaria.

Con lo que, una vez habiendo procedido así, el procedimiento reabierto por la orden de retroacción dada por resolución o sentencia, debe continuar hasta su terminación, esto es, hasta la notificación de la nueva liquidación, disponiendo para ello los órganos de aplicación de los tributos con el plazo que restase del procedimiento cuya liquidación se anula, debiéndose deducir el tiempo transcurrido hasta el momento en el que, habiéndose producido el vicio procedimental, se retrotrae el procedimiento.

Por tanto, y a la vista de lo prevenido en los artículos 239.3 LGT y 66 del RGRVA y la doctrina que entiende este Tribunal Central en la resolución que hemos comentado, debe diferenciarse entre:

- La pura ejecución de la sentencia o resolución que ordena la retroacción, ejecución que se circunscribe a la anulación formal del acto inicialmente impugnado (anulación meramente formal, insistimos, pues propiamente el acto ya fue anulado por la resolución), así como a la anulación, en su caso, de todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y a la devolución de las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. Estos actos dictados en pura ejecución de la resolución que ordena la retroacción, no forman parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación (apartado 2 del artículo 66 RGRVA), ostentando la competencia para dictar estos actos el mismo órgano que dictó el acto recurrido y ahora anulado, pues la expresión con la que comienza este apartado (“*no obstante lo dispuesto en los apartados anteriores*”) debe

⁶¹⁵ Previstas en el artículo 150.5 y 6 de la LGT.

interpretarse en el sentido de que resulta plenamente aplicable en los casos en los que se ordene de retroacción de actuaciones, pues el apartado 4 del citado artículo 66 se declara expresamente compatible con los apartados anteriores de ese mismo precepto.

- Los actos posteriores por los que se debe continuar el procedimiento hasta su terminación ya que el procedimiento ha quedado reabierto o inconcluso por la orden de retroacción de un TEAR, TEAC u órgano judicial. Estos actos no son actos en ejecución de la resolución, sino que tendrían el carácter de actuaciones y actos dentro del procedimiento de gestión y, por lo tanto, están sujetos al plazo máximo de conclusión legalmente previsto, pues una vez cumplida debidamente en sus estrictos términos la resolución que ordena la retroacción, los órganos de aplicación de los tributos deben continuar hasta su terminación dicho procedimiento de gestión tributaria, que ha de concluir en el plazo que reste (no gastado en el primer procedimiento) resolviendo sobre el fondo del asunto sin incurrir en el vicio o error que motivó u anulación, existiendo en todo caso un único procedimiento de aplicación de los tributos.

Por lo tanto, en los casos de resoluciones económico-administrativas que estiman en parte, sin entrar a conocer del fondo del asunto, con o sin ordenar la práctica de otra liquidación, acordando la retroacción de actuaciones en el marco de un procedimiento de gestión, el órgano de aplicación de los tributos debe proceder del siguiente modo:

1. Desde que dicha resolución tenga entrada en el registro, debe proceder a la ejecución de la misma. Es decir, debe anular la liquidación impugnada, ordenar la retroacción, devolver las garantías o importes ingresados y anular, en su caso, los actos posteriores que traigan causa del anulado, careciendo éstos de validez.
2. Una vez reabierto el procedimiento de gestión se debe continuar hasta su terminación, que deberá tener lugar dentro del plazo que restase del procedimiento cuya liquidación se anula; es decir, el resultante de deducir del plazo máximo legal de duración del procedimiento el tiempo transcurrido hasta el momento al que se retrotrae el procedimiento, momento en el cual se cometió el vicio.

En consecuencia, el plazo de caducidad a computar en el procedimiento de gestión tributaria en el que se desarrollen las ulteriores liquidaciones que se efectúen tras la anulación de otras previas por parte de los órganos o tribunales encargados de ello, no se verá renovado, es decir, no volverá a disponer la Administración Tributaria de la totalidad del plazo de finalización previsto en la LGT en cada procedimiento (el que sea que lleve a cabo) para efectuar una nueva liquidación, no se computará desde cero como hasta ahora, sino que se verá reducido a un menor espacio temporal en *pro* de la seguridad jurídica del contribuyente.

Una cuestión paralela a ésta que se nos suscita es si, este nuevo cómputo de plazos de resolución de ulteriores procedimientos opera también cuando la anulación de la primera liquidación o de un primer procedimiento tributario se produce, no por un órgano económico-administrativo o un tribunal judicial, sino que se produce por la declaración de la propia Administración Tributaria, bien de oficio, o bien, a instancia del contribuyente en un eventual trámite de audiencia o tras la interposición de un recurso de reposición. Sobre esto no dice nada la resolución de TEAC que hemos comentado ni la sentencia del TS también citada.

Pues bien, entendemos que sí, que en todo caso esta nueva doctrina que ha sido establecida debe surtir sus efectos independientemente del organismo o la institución que resuelva el primer procedimiento, pues lo trascendental no es quién detecte un vicio y ordene o no la retroacción de actuaciones en el mismo procedimiento, sino que la razón que con ella se busca es intentar sustituir o paliar los efectos que produciría en el contribuyente una reiterada inactividad administrativa, esto es, la dilatación en el tiempo de su situación jurídico tributaria no resuelta con la Administración. En otras palabras, se busca reducir la incertidumbre de los administrados. En esta tarea, nos resulta indispensable el empleo de las técnicas metodológicas de la *lógica* y la *analogía*, mediante las cuales, podemos encontrar una identidad de razones que nos permite sostener una cadena lógico deductiva sobre la que descansan estas conclusiones ante los efectos producidos por estos “otros” sucesos de declaración de anulabilidad o nulidad que eviten una inactividad administrativa.

Por último, tengamos en cuenta que, producida la caducidad del procedimiento de gestión en atención a esta nueva regla de cómputo de plazos de terminación de segundos o ulteriores procedimientos de gestión tributaria, también tiene otra importante consecuencia, y es en relación a la declaración de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el tributo en cuestión, pues de no actuar el órgano gestor con las dos actuaciones tal y como hemos expuesto

anteriormente, la consecuencia de la caducidad permanece invariable, esto es, la no interrupción del plazo de prescripción de la obligación tributaria, con lo que, indirectamente, los plazos de esta, también se han reducido, o lo que es lo mismo, las posibilidades de que ésta se dé, aumentan.

La solución en caso de ejecución.

En el segundo grupo encontramos los supuestos de ejecución de resoluciones o sentencias, claramente diferenciados tras la nueva redacción del apartado 3º del artículo 239 de la LGT introducida por la Ley 34/2015, que engloba a todos aquellos actos de la Administración Tributaria tendentes a la emisión de una segunda (o ulterior) liquidación en un procedimiento de gestión tributaria tras la previa anulación de un TEAR, TEAC u órgano judicial por motivos de fondo (cualesquiera que sean), como formales (siempre que no hubiesen ocasionado una disminución de los derechos de defensa del contribuyente, pues en ese caso, como ya sabemos, sería supuestos de retroacción).

Esta Ley introduce también una variación respecto a la redacción anterior de este mismo artículo, y es que, ahora dispone expresamente que los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Sin embargo, como ya se anunció *ad supra*, pese a lo novedoso que pudiese parecer esta medida, en realidad, no lo es, pues se limita a transcribir la regulación preexistente a este respecto que se encuentra contenida en el apartado segundo del artículo 66 del RGRVA, relativo a los actos de ejecución de las resoluciones administrativas (“2. *Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Los actos de ejecución no*

*formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.”)*⁶¹⁶.

La auténtica novedad, además de regularse ahora por Ley, radica en anudar este plazo de ejecución a los supuestos en los que ha de aplicarse por la Administración Tributaria actuante tras la anulación, esto es, a aquellos que lo fueron por vicios de materiales (de fondo) y formales sustanciales.

Este “nuevo” plazo, recordemos, es distinto del previsto por la doctrina del TEAC, antes expuesta, para los casos de retroacción de actuaciones por parte de la Administración Tributaria, que es la restante cantidad de tiempo del procedimiento de gestión tributaria que fue anulado. Por lo que, esta novedad, entendemos que acarrea dos importantes consecuencias:

1. Para los órganos económico-administrativos y/o judiciales encargados de la resoluciones, pues previsiblemente se verán obligados a introducir menciones precisas sobre la naturaleza de los vicios detectados y los motivos expresos de las retracciones o anulaciones que les efectúen, pues los plazos en uno u otro caso, en puridad, ahora ya no son los mismos. Esto es, se tornará muy importante la jurisprudencia sobre la casuística de la naturaleza de los vicios cometidos por la Administración que hubiese llevado a cabo el procedimiento anulado.
2. El aspecto temporal que se introduce opera como límite frente a la inactividad administrativa, puesto que a partir de la recepción por parte de esa Administración de la resolución o sentencia anulatoria, tan sólo dispondrá de un mes para ejecutarla en los términos que ésta establezca. Resulta lógica la concreción del inicio del cómputo del plazo de ejecución en el momento de entrada en registro del órgano competente para ejecutar puesto que de otro modo éste no tendría

⁶¹⁶ La mayor parte de la doctrina había criticado la deficiente ubicación de este precepto (artículo 66 del RGRVA) dado que se trata de una regla especial prevista para las Reclamaciones Económico-Administrativas dictadas en primera instancia. *Vid.* HUESCA BOADILLA, R. (coordinador), *Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, tomo II: Recaudación, Sanciones y Revisión, Ed. La Ley, Madrid, 2007, p. 313; *vid.* RUIZ TOLEDANO, J. I., *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, Ed. La Ley, Madrid, 2006, p. 995, defiende que este precepto hubiera tenido mejor encaje en la sección 2ª del Capítulo I del Título V del reglamento de revisión dedicado a las normas especiales de la ejecución de las resoluciones económico-administrativas, pero el problema ha sido que dicha sección no contiene ningún precepto dedicado de forma general a la ejecución y por eso mismo se ha incluido en el artículo 66.1 del RGRVA relativo a las normas generales de ejecución.

conocimiento de la resolución del recurso o reclamación y por lo tanto no podría ejecutarla^{617 618}.

De ahora en adelante, en teoría, el contribuyente sólo vería demorada la resolución de la cuestión tributaria que fue objeto de reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo un mes (a contar de fecha a fecha desde su recepción por el órgano).

De este modo, trata el legislador de respetar el plazo de tiempo que se abre (o nace) cuando la Administración inicia un procedimiento de gestión tributaria sobre un hecho imponible declarado o auto-liquidado por el contribuyente, a fin de que la resolución (en el sentido que sea) se torne obligatoria a través de su ejecución, ya que el contribuyente no puede verse indefinidamente en la expectativa de conocer las consecuencias de dicho procedimiento, como venía ocurriendo hasta ahora con la renovación de plazos de caducidad y prescripción de los que disfrutaba la Administración Tributaria cuyo acto había sido anulado. A mayor abundamiento, añádanse a los ya expuestos como motivos que sostienen este razonamiento de ejecución de actos en el plazo de un mes tras resolución, todas aquellas razones de eficacia, eficiencia, celeridad y economía procesal que han sido vistas en capítulos anteriores.

Sin embargo, en nuestra opinión, en cuanto al plazo de un mes que establece el nuevo apartado 3º del artículo 239 de la LGT, en cuanto a que se dispone, como dijimos, en consonancia con el apartado 2 del artículo 66 del RGRVA, entendemos en una interpretación armónica y sistemática con el resto de los apartados del precepto reglamentario que dicho plazo está fijado para aquellos supuestos en los que el cumplimiento de la resolución administrativa obligue, simplemente y sin más, a dictar un nuevo acto sin necesidad de seguir tramitación previa alguna (como pueden ser los casos de anulaciones con el fin de efectuar correcciones formales sustanciales y, cuando la anulación sea por razones de fondo y no sea necesario nada más que dictar una nueva liquidación que se acomode a dicho pronunciamiento de fondo), pero este plazo de un mes no resultaría de aplicación a los supuestos en los

⁶¹⁷ Vid. HERRERA MOLINA, P. M. y LONGÁS LAFUENTE, A. (coordinadores), *Revisión de actos tributarios*, Homenaje a M^a Ángeles Cascajero Sánchez, Ed. CEF - Instituto Estudios Fiscales, Madrid, 2006, p. 402.

⁶¹⁸ Evidentemente en los casos en los que el órgano encargado de ejecutar es el mismo órgano que ha resuelto el recurso de reposición el plazo de un mes computará, a pesar de que la normativa no establece una regla expresa, a partir del día siguiente al día en que se dicte la resolución.

que la ejecución exige que la Administración gestora ejecutante lleve a cabo una tramitación procedimental que, por otra parte, en muchos supuestos será materialmente imposible llevar a cabo en el plazo de un mes (como ocurre, igualmente, en casos de retroacción de actuaciones), pues piénsese en que, al menos, la orden de emisión de nuevos informes de valoración o práctica de prueba, su emisión misma, su unión a la propuesta de liquidación a la que dichos informes dieran lugar y el traslado de todo ello para alegaciones al interesado antes de dictarse la nueva liquidación que sustituya a la anulada, son trámites de imposible realización en el citado plazo de un mes⁶¹⁹.

El problema es que esta nueva redacción introducida en la LGT, al igual que hacía y hace el artículo 66 del RGRVA, no prevén consecuencia alguna para el caso de incumplimiento del plazo de un mes por la Administración Tributaria ejecutante (o ejecutora). En efecto, sólo se desprende una única consecuencia del incumplimiento del plazo de ejecución de un mes para la inactividad de la Administración, y es la que tiene que ver con el devengo de intereses de demora, pues se dice expresamente que no se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes, siguiendo con ello la filosofía que late en la LGT en relación con el incumplimiento de los plazos por parte de la Administración Tributaria actuante en estos casos. Con lo que, se dejarán de devengar intereses de demora cuando sea necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra por resolución administrativa; y eso es porque como máximo el devengo de intereses de demora en estos casos tendrá como límite el plazo máximo para ejecutar la resolución, tal y como establece el artículo 26.5 LGT⁶²⁰.

⁶¹⁹ Es más, incluso se ha manifestado por algún sector de la doctrina, en relación con su homólogo del artículo 66 del RGRVA, que este plazo supone una regulación muy condescendiente con los dilatados plazos en los que en ocasiones incurren los órganos económico-administrativos para comunicar fallos. *Vid.* SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Revisión administrativa en vía tributaria*, Ed. CEF, Madrid, 2006, p. 985.

⁶²⁰ En páginas posteriores de este trabajo analizaremos el devengo de los intereses de demora en los casos de anulación de una liquidación y nueva liquidación que sustituye a la anulada, atendiendo al carácter de la misma, esto es si se trata de una autoliquidación o liquidación administrativa obligatoria. En este sentido ha de considerarse la opinión de (*vid.*) FALCÓN Y TELLA, R., “La improcedencia de intereses en los supuestos de liquidación administrativa, cuando la liquidación inicial se anula: una interpretación del artículo 26.5 de la nueva LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 3, febrero, 2008, pp. 5 a 8.

Pero como decimos, en lo que hace al acto propio de la ejecución, este artículo no dice nada. Por tanto, la pregunta es si ¿puede entenderse que ese incumplimiento del plazo de ejecución de un mes por el órgano gestor ejecutante impide la ejecución en un momento posterior?, o por el contrario ¿resulta indistinto pudiendo ejecutar sin problemas? Pues bien, esta cuestión fue resuelta en la resolución del TEAC de fecha 31 de enero de 2008, donde se dejaba muy claro que, ante la falta de regulación de las consecuencias del incumplimiento del plazo, no procede admitir la caducidad de la acción administrativa al no disponer la propia norma que los efectos sean tales⁶²¹.

Es más, ante la ausencia de previsión al respecto, el plazo que inmediatamente resulta aplicable para llevar a cabo la ejecución, entendemos que será el supletorio de cada procedimiento que fue anulado (siendo con carácter general el de 6 meses), con lo que, parece que, la Administración Tributaria actuante (ejecutora) se ve favorecida con un mes “extra” para la terminación del procedimiento, esto es, dispondrá de un total de 7 meses nuevamente, 1 mes de supuesta ejecución (más que improbable) y 6 meses más que están novados, disminuyendo la seguridad jurídica y ampliando la incertidumbre de los contribuyentes, es decir, justo lo contrario de lo que el legislador ha manifestado en la EM de la Ley 34/2015.

Y la misma valoración habrá de ser extendida sobre la posible prescripción del derecho de la Administración Tributaria a llevar a término la ejecución de resolución o sentencia si el retraso de la misma hubiese sido tal que, desde la última de las actuaciones tendentes a la ejecución, hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, pues en ese caso, con la nueva redacción, el órgano ejecutor sale del mismo modo beneficiado con un mes más, en total, un mes y cuatro años si contamos el reinicio del cómputo de la prescripción una vez transcurrido el mes con el que cuentan para la ejecución.

En suma de todo lo anteriormente expuesto se deduce que, la caducidad de los procedimientos de gestión supone para la Administración Tributaria un auténtico “campo de minas”, más aún a partir de ahora a tenor de la última doctrina expuesta del TEAC, pues en adelante existirán muchas posibilidades de que al declararla, o al no hacerlo, tanto por los propios órganos de la Administración actuante como por los órganos económico-administrativos y Tribunales Judiciales, se produzcan errores en el desarrollo de los plazos de terminación de los procedimientos que pueden ser utilizados por el contribuyente para anular las liquidaciones tributarias que ésta

⁶²¹ Referencia westlaw nº JUR 2008/129.560. Fº. Dº. 2º.

pretenda, tanto las que se deriven de inicio de primeros procedimientos, como de ulteriores, pues si la resolución o sentencia ordena la retroacción, el plazo del que dispone la Administración Tributaria para concluir el procedimiento de gestión tributaria que estaba viciado formalmente, disminuyendo los derechos de defensa del contribuyente, es el restante, o no consumido, del primer procedimiento; mientras que si la anulación se debe al resto de motivos formales o materiales, la ejecución fuera del plazo de un mes, no conlleva sanción alguna, sino todo lo contrario, los plazos de caducidad (y también de prescripción) se ven ampliados en un mes.

Dicho en términos temporales, el contribuyente víctima de un vicio formal que haya sido anulado por un órgano económico-administrativo, disfrutará de mayores garantías y seguridad que aquellos otros cuyo procedimiento haya sido anulado por un defecto de fondo o forma sustancial, pues el plazo de la nueva resolución en el primero de los casos será el restante no gastado en el primer procedimiento, mientras que en los segundos supuestos contará con un mes más en el cómputo de resolución de los procedimientos de gestión y para el de prescripción. Es decir, existirán dos tipos de contribuyentes a efectos temporales para la Administración Tributaria, los urgentes, aquellos a los que han de retrotraer las actuaciones con premura, y aquellos en los que no es necesario.

No nos parece que este contexto en el que ha quedado configurada la resolución de procedimientos que han sido anulados, en que se asignan criterios temporales distintos en función de la naturaleza del fallo o sentencia, contribuya a disminuir la litigiosidad y la sobrecarga de los órganos administrativos pretendida con la reforma de la LGT que ha sido introducida, sino que, esta se transformará. Y es que, en todo caso, desde ese instante, esto es, desde que el órgano gestor recibe la resolución o sentencia anulatoria, y suponiendo que ni el contribuyente o la Abogacía (del Estado o de la CC.AA.) recurrentes (en reclamación económico administrativa o recurso contencioso-administrativo) no han continuado con la impugnación de dicho acto, pueden ocurrir dos cosas: que se ejecute y rectifique la liquidación recurrida en el plazo fijado de un mes⁶²² o, que no se cumpla esa previsión temporal por parte del órgano gestor (tradicionalmente contenida en el RGRVA, reforzada ahora con su inclusión en la nueva redacción de la LGT por la Ley 34/2015), es decir, que ésta se demore.

⁶²² En este sentido, los entes que tengan que ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán solicitar al TEAR o TEAC una aclaración de la resolución emitida (*vid.* artículo 68.4 RGRVA).

Pues bien, tanto en el primero de los casos como en el segundo, el contribuyente puede encontrarse con que ésta lo sea plenamente en los términos que allí se establecieron, en cuyo caso no tendrá nada que objetar al respecto mostrando su conformidad. O, por el contrario, que considere incorrecta la ejecución efectuada. En este sentido o, mejor dicho, para evitar esto, los entes gestores que tengan que ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos o judiciales podrán solicitar al TEAR, TEAC o Tribunal, respectivamente, una aclaración de los términos de la resolución emitida⁶²³.

La Administración Tributaria comprobante que ejecuta el fallo del TEAR, TEAC o Tribunal de Justicia, está supeditada a la práctica de una nueva liquidación en los estrictos términos que en ella se estableciesen, es decir, sin alterarlos y/o re-interpretarlos a su voluntad. Quiere esto decir que no sólo se limitará a aplicar o no los supuestos de fondo, sino también de forma, cualquiera que sea su naturaleza, esto es, concernientes a elementos de la liquidación, de aportación de elementos probatorios nuevos, de procedimiento, de afectación o no de un bien, de valoración... Es lo que se denomina la inalterabilidad del contenido de la resolución⁶²⁴. Así lo dispone expresamente en el artículo 66.1 del RD 520/2005 “*los actos resolutorios de los procedimientos de revisión en vía administrativa serán ejecutados en sus propios términos (...)*” y, siguiendo la terminología del artículo 103.2 LJCA) y de la

⁶²³ Vid. artículo 68.4 RGRVA. Un aspecto que resultaba discutible, y que viene regulado en la resolución del TEAC de 21 de diciembre de 2005, es el de la suspensión del plazo de ejecución del artículo 66.2 RGRVA durante la tramitación de la petición de aclaración. Establece la normativa referida que “*en este caso, se entenderá que queda suspendido el plazo de ejecución...*” No obstante, la opinión mayoritaria de la doctrina consideraba que dada la incidencia que el plazo de ejecución tiene sobre el cálculo de los intereses de demora (artículo 26.5 LGT), quizás la suspensión del citado plazo por *mor* de la solicitud de aclaración no sea lo más conveniente, al menos teóricamente. Vid. RUIZ TOLEDANO, J. I., El nuevo régimen de revisión tributaria comentado... *op. cit.*, p. 1.023; vid. DE TORRES ROMO, F., “Ejecución de resoluciones administrativas y judiciales”, en GARBERÍ LLOBREGAT, J. (Dir.), *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, vol. III, Ed. Bosch, Barcelona, 2006, p. 2.056.

Sin embargo, en cualquier caso, con la reforma introducida en la Ley 34/2015 que determina la no producción de más intereses de demora, se trata de una cuestión que ha quedado superada de ahora en adelante.

⁶²⁴ Este principio de la inalterabilidad en el contenido de la ejecución encuentra su antecedente más próximo en el derogado Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas del año 1996, donde se establece que los actos de ejecución “*se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas, los cuales no podrán ser discutidos de nuevo*” (artículo 111.1).

jurisprudencia relativa a la ejecución de sentencias, en consonancia con la denominada judicialización de los procedimientos de revisión introducida en diversos ámbitos por la LGT⁶²⁵.

Este mismo criterio es seguido por abundante doctrina del TEAC como se puede observar, por ejemplo, en las resoluciones nº 00/7244/2003, nº 00/1705/2004, nº 00/660/2005 y también en la nº 00/7444/2003 donde determina “*La expresión -en sus propios términos- que incluye el artículo 66 prohíbe a la Oficina Gestora eludir el cumplimiento de las resoluciones recaídas mediante el empleo de una vía solapada que comprenda una interpretación desviada del contenido de aquéllas. La mención en sus propios términos ha de interpretarse como la plena aceptación del propio sentido del fallo y, aún más, de los razonamientos incluidos en la Resolución, en su caso, llevada a ejecución, de manera que no se subvierta en vía ejecutiva y por medio de una negligente interpretación el parecer expresado por la instancia resolutoria correspondiente...*”.

En caso de no hacerlo y optar el órgano gestor ejecutante por la ejecución directa (esto es, sin aclaración de sus términos), y ésta es recibida por el contribuyente (o un tercero que aunque no fuese parte del primer proceso, ahora si lo sea como interesado) como incorrecta por considerarla errónea o insuficiente con los términos del fallo del TEAR o TEAC. Para estos supuestos, tradicionalmente han existido aspectos controvertidos sobre esta cuestión relativa al momento de la ejecución, su contenido y la competencia de quien debe llevarla a cabo, que tienen una importante aplicación práctica y que plantean, en muchas ocasiones, dudas interpretativas. El estudio que proponemos pretende analizar esas y otras cuestiones, siguiendo dos opciones diferentes de planteamiento:

La primera, si la ejecución proviene de la resolución de un recurso contencioso-administrativo por parte de un órgano del poder judicial, encontramos que en el marco de la ejecución de sentencias, el artículo 109 de la LJCA, establece la posibilidad de promover un incidente sobre las cuestiones que surjan en la ejecución de dicha sentencia. La consideración por el contribuyente de la inadecuada ejecución de sentencia se trataría, como una cuestión incidental de la misma que, siendo distinta de la que constituyó el objeto principal del pleito, guarda con éste una relación

⁶²⁵ *Vid.* DE TORRES ROMO, F., “Ejecución de resoluciones administrativas y judiciales”, en *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias... op. cit.*, pp. 2.007 y 2.008.

inmediata y que, como tal, tiene regulación propia y específica en el marco de la propia LJCA⁶²⁶.

Respecto al estudio del incidente en la ejecución de sentencias, conviene ahora señalar a estos efectos que, tal y como se encuentra regulado en el aludido artículo 109.1 de la LJCA, se caracteriza por la universalidad de sus previsiones, ya que es un incidente que puede plantearse: por cualquiera que tenga interés en el fallo, en cualquier momento antes de la total ejecución de la sentencia y en cuantas ocasiones se considere necesario hasta ese momento y, sobre cualquier cuestión o cuestiones que se planteen en la ejecución (aunque por parte de la jurisprudencia se indican algunas “*especialmente*”⁶²⁷).

En la segunda opción, cuando la ejecución proviene de resolución económico-administrativa encontramos dos marcos diferenciados por la entrada en vigor de la Ley 34/2015 de modificación de la LGT.

Así las cosas, antes de la reforma introducida por la citada Ley, si el interesado entendía que el nuevo acuerdo de liquidación provisional dictado en ejecución de fallo no se ajusta a Derecho, podía presentar un incidente de ejecución que debería ser resuelto por el TEAR o TEAC que hubiese dictado la resolución que se ejecuta, siguiendo lo dispuesto en el artículo 68 del RGRVA, acompañando directamente las alegaciones que a su derecho convenciese y/o solicitando la puesta de manifiesto del expediente para realizar las correspondientes alegaciones tras su notificación.

En este caso, el contribuyente o un tercero interesado, sólo podía alegar respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas surgidos a raíz de los actos de ejecución de resolución, pero no sobre los ya decididos por la resolución que se ejecuta, ni sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación económico-administrativa cuya resolución se ejecuta por el órgano gestor (o inspector) o cuando concurriese alguno de los supuestos a que se refiere el apartado 4º del artículo 239 de la LGT (que ha conservado su redacción tras la reforma legislativa). En cualquier otro caso, el TEAR o TEAC declarararía la inadmisibilidad de dicho incidente de ejecución.

⁶²⁶ *Vid.* Artículo 387 de la LEC.

⁶²⁷ *Cfr.* SSTS de 25 de septiembre de 2007 (referencias westlaw nº RJ 2007/7758 a RJ 2007/7761).

Empero, tras la entrada en vigor en fecha 12 de octubre de 2015 de la Ley 35/2014, se introduce un nuevo artículo 241 *ter* en la LGT que contiene un nuevo recurso, el de ejecución, que se corresponde con el llamado incidente de ejecución antes visto para los casos en los que el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa estimatoria de un TEAR o TEAC (que es competente para conocer de él) y, como el anterior, se interpondrá frente a éste en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado. A diferencia del anterior, se ha simplificado el procedimiento y se ha establecido el carácter urgente en su tramitación. El objetivo es que con la resolución dictada de este recurso, se podrán establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo. Las causas de inadmisibilidad del recurso han permanecido invariadas.

6. La prescripción en el procedimiento de Gestión tributaria.

a) Consideraciones generales y rangos distintivos de la prescripción.

Como se ha visto, la caducidad, unida a la prescripción, tiene un efecto limitativo sobre los efectos de la interrupción de esta última figura y, al igual que esta, su finalidad es tratar de no eternizar la resolución de los procedimientos de gestión tributaria de un contribuyente en relación con un determinado concepto impositivo y un período de liquidación. Así, es turno ahora de analizar los efectos del otro gran instrumento empleado para articular el efecto del tiempo en la actividad de la Administración en los procedimientos de gestión tributaria, la prescripción.

Para llevar a cabo esta tarea, lo primero que hemos de decir sobre la prescripción es que nos resulta la institución normativa que ostenta el controvertido honor de ser la figura más debatida y de difícil delimitación temporal en las relaciones jurídicas, tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes, en general y en el orden tributario particular, por la semejanza (que no identidad) con otras instituciones, tales como la ya vista de la caducidad y el efecto preclusivo, productoras (conjuntamente) de los mismos efectos temporales sobre las relaciones jurídico-tributarias.

Al igual que muchas otras categorías que hoy en día concebimos como tributarias, ésta fue acuñada, originalmente, en el Derecho Privado y, posteriormente adoptada y adaptada al Derecho Público y, más concretamente, al ámbito del Derecho Financiero y Tributario⁶²⁸.

Mucho se ha polemizado sobre la naturaleza de la prescripción y sobre la necesidad de traslación a la esfera tributaria hemos de destacar dos posiciones contrapuestas. De un lado, la mantenida por GÉNOVA GALVÁN, quien entiende que la noción esencial o sustancia de la prescripción civil (constitutiva de adquisición y extinción de derechos y facultades procesales) es válida para la prescripción tributaria⁶²⁹. Aunque por otra parte, más tarde, FALCÓN Y TELLA señalaría que no existe en puridad una prescripción tributaria, sino múltiples supuestos en los que la prescripción puede entrar en juego en relación con determinados vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo, por lo que habrá que analizar separadamente los efectos del transcurso del tiempo en relación con cada categoría particular de efectos jurídicos⁶³⁰. Volveremos sobre esta idea en líneas posteriores en relación a la importancia de la naturaleza de la figura de la prescripción en la consideración de sus efectos⁶³¹.

Por nuestra parte, consideramos que aunque la prescripción trata conceptos originarios del Derecho Civil, y ello, dada su innegable vinculación con el derecho de propiedad, por contra, sus efectos no le pertenecen en exclusiva, y es que, de la misma manera que ocurre con otras categorías surgidas en el seno del Derecho Financiero y Tributario pueden acabar siendo extendidas y adaptadas a otras ramas del Derecho para cubrir ahí también las necesidades jurídicas de sus sujetos intervinientes, otras figuras oriundas de ramas del Derecho distintas a la fiscal, como la institución de la

⁶²⁸ En efecto, la primera referencia legislativa que tenemos de esta figura la encontramos en el CC, que hace referencia a la prescripción de dos formas diferentes: de un lado, como uno de los modos de perder (extintiva) o adquirir (adquisitiva) la propiedad, pues se incluyen en el Título XVIII del Capítulo del Libro III y, en Capítulo II del Libro XVIII, respectivamente. Y, de otro lado, se disciplina en el Capítulo III, la prescripción como una acción extintiva de las acciones de los particulares. En el artículo 1.961 del CC dice que “*las acciones prescriben por el mero lapso de tiempo fijado por la ley*”, recogiendo en el artículo 1.973 la figura de la interrupción.

⁶²⁹ *Vid.* GÉNOVA GALVÁN, A., “La prescripción tributaria”, *REDF*, nº 57, enero - marzo, 1988, pp. 59 y 60.

⁶³⁰ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria...* *op. cit.*, en GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Ed. Marcial Pons, Barcelona - Buenos Aires (Argentina), 2011, p. 14.

⁶³¹ *Vid.* apartado “g.4) El efecto irrenunciable de la prescripción”.

prescripción, pueden acabar siendo aplicadas, y evolucionadas, en otros ámbitos legales⁶³².

Por tanto, no es tanto una cuestión de naturaleza u origen, sino de los efectos que se desprenden, es decir, la prescripción es un instituto de aplicación multidisciplinar que tiende, bien a extinguir acciones o derechos que van unidos al ejercicio de otras acciones o derechos o, a la consolidación de estos últimos, en ambos casos, por el transcurso del tiempo⁶³³. En otras palabras, es una figura cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de Derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro.

En el presente caso, en el ámbito tributario, la doctrina define la prescripción como la suma de tres elementos definitorios sustanciales a los que habría que añadirles un efecto jurídico extintivo de un derecho tributario⁶³⁴. Con cierta unanimidad de la doctrina, podríamos decir que tales elementos definitorios son: en primer lugar, que haya un transcurso temporal; en segundo lugar, la existencia de una situación subjetiva, normalmente, un derecho o una potestad de hacer por parte de la

⁶³² Vid. GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.* p. 16. El autor resalta que por el mero hecho de que la regulación de la prescripción haya venido siendo recogida tradicionalmente en el CC, se le atribuye una especial aureola de instituto preferible a todo el orbe jurídico.

⁶³³ Vid. RODRIGO MACHICAO, J., “La prescripción de la obligación tributaria” en *El tributo y su aplicación en el siglo XX*, Libro Homenaje 50 Aniversario ILADT, Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona - Buenos Aires (Argentina), 2008, p. 1.643.

⁶³⁴ Vid. PONT MESTRES, M., *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar, y cuestiones conexas*, Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona, 2008, pp. 32 y ss.; Vid. RUIZ RESCALVO, M. P., *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Ed. Dykinson, Madrid, 2004, p. 14; Vid. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “La prescripción tributaria parcial: ¿interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales?”, *Revista de Técnica Tributaria*, nº 73, abril - junio, 2006, p. 59; Vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *La prescripción de la obligación tributaria, un estudio jurisprudencial*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2001, pp. 26 y ss.

Administración Tributaria; y, en tercer lugar, una inactividad en el ejercicio de tal situación subjetiva⁶³⁵.

La necesidad jurídica principal de los administrados-contribuyentes que se cubre con esta institución extinto-temporal es la seguridad jurídica (y no la equidad ni la justicia⁶³⁶). Pese a la obviedad que pueda parecer que tiene esta afirmación por cuanto que, la seguridad jurídica es una exigencia del Estado de Derecho a todo el ordenamiento jurídico en general (a la misma se refiere la CE en su artículo 9.3)⁶³⁷, resulta imprescindible recordar que el ámbito tributario es, si cabe, el ejemplo más claro de su imprescindible defensa y, en donde su importancia es aún mayor⁶³⁸, ya que, mientras que en el ámbito privado la eficacia de la prescripción depende de su invocación o no por el propio interesado⁶³⁹, por el contrario, en el orden jurídico tributario, que es un ordenamiento integrado por normas que articulan transferencias

⁶³⁵ Vid. GÉNOVA GALVÁN, A., “La prescripción tributaria”... *op. cit.*, p. 51; *vid.* BARRACHINA JUAN, E., “La interrupción de la prescripción tributaria”, *Gaceta Fiscal*, nº 97, 1992, pp. 221 y 222; *vid.* SÁNCHEZ RÁMIREZ, C., “La prescripción en el Derecho Tributario”, *Gaceta Fiscal*, nº 90, 1991, p. 155; *vid.* CORRAL GUERRERO, L., “Comentario al artículo 66 de la Ley General Tributaria”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo I, Ed. Edersa, Madrid, 1982, p. 583.

⁶³⁶ Vid. GARCÍA NOVOA, C., “Plazo de prescripción de los tributos”, *II Congreso Internacional de Derecho Tributario*, Tribunal Administrativo Tributario de Panamá, celebrado del 26 al 28 de junio de 2013.

Como dijo hace años FALCON Y TELLA, pocas instituciones como la prescripción tributaria sirven tanto a la seguridad jurídica, incluso a costa de la equidad, la cual “aconsejaría mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el tributo a quien ha incumplido sus obligaciones”. *Vid.* FALCON Y TELLA, R., “La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo”, *Quincena Fiscal*, nº 14, julio, 1996, p. 7.

⁶³⁷ Así lo ha reconocido el TEAC al afirmar en su resolución de 25 de abril de 2000 (referencia westlaw nº JT 2000/1.122), que las normas sobre prescripción, que en definitiva suponen una plasmación concreta del principio general y constitucional de la seguridad jurídica, afectan a cualesquiera relaciones y situaciones jurídicas.

⁶³⁸ Así, el TJCE, por ejemplo, dice en su sentencia del caso Halifax, nº 255/02, de 21 de febrero de 2006 (referencia westlaw nº TJCE 2006/383), que “*el imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras*”.

⁶³⁹ Es un derecho basado en la tutela de intereses privados y en la disponibilidad de los derechos subjetivos que se sustentan en los mismos.

de riqueza de los particulares a los entes públicos⁶⁴⁰, donde hay un predominante componente de interés general que exige que las actuaciones y procedimientos tributarios no se prolonguen indefinidamente en el tiempo.

Así, en el ámbito público, la prescripción, al igual que el instituto de la caducidad, son dos instituciones que regulan el factor tiempo en los procedimientos tributarios al servicio de la seguridad jurídica. Ambas, articulan las consecuencias de la quietud administrativa, perjudicando a su titular (la Administración Tributaria actuante) por el derecho o la potestad que no se ha ejercitado tempestivamente y, más en concreto, en el procedimiento de gestión tributaria que aquí nos ocupa, cuyo objeto más frecuente es la adopción de un acto de liquidación, esto es, “*la declaración de voluntad de la Administración sobre el an y el quantum de la obligación tributaria material*”⁶⁴¹.

Existe entre ambas instituciones, caducidad y prescripción, una relación de complementariedad e incompatibilidad de existencia simultánea que no podemos obviar.

La primera de ellas es la que permite su coexistencia en el ordenamiento jurídico-tributario y, por tanto, habilita que pueda darse una relación entre ambas, pues como es sabido, la caducidad es la técnica que permite asignar plazos de carácter perentorio para el ejercicio de las potestades tributarias concedidas a la Administración, por lo cual, precisa de la institución de la prescripción para anudar sus consecuencias.

Pero no sólo se vale de ella, sino que, precisamente, esta funcionalidad de la caducidad es la que nos permite establecer la primera de las diferencias entre las dos figuras, toda vez que, como ya estableciese SANTI ROMANO⁶⁴², la figura de la prescripción, no actúa sobre potestades, sino sobre los derechos subjetivos que de ellas se manifiestan, principalmente, con las actuaciones de liquidación, recaudación y

⁶⁴⁰ Y que se fundamenta en el interés público de obtener los medios económicos que tales entes públicos necesitan. *Vid.* SIMÓN ACOSTA, E., *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*,... *op. cit.*, p. 71.

⁶⁴¹ *Vid.* D'AMATI, N., “Nacimiento de la relación tributaria y función dinámica de la seguridad jurídica”, *RDFHP*, nº 47, 1962, pp. 582 y 583, en GARCÍA NOVOA, C., “Plazo de prescripción de los tributos”, en *II Congreso Internacional de Derecho Tributario*,... *op. cit.*, pp. 24 y ss.

⁶⁴² *Vid.* ROMANO, S., *Fragmentos de un diccionario Jurídico*,... *op. cit.*, p. 343.

sanción. Y la segunda de las diferencias, aunque no para toda la doctrina⁶⁴³, es la posibilidad de interrupción del cómputo del plazo de inactividad administrativa, de la que sí disfruta la prescripción y no la caducidad.

En cualquier caso, coincidimos con GARCÍA NOVOA en que la prescripción, a raíz del juego de la interrupción, supone para los contribuyentes objeto de una actuación de verificación y/o comprobación tributaria (e, incluso, investigación) una garantía de menor importancia en la medida en que dificulta la consolidación de las situaciones de pendencia, lo que disminuye, o por lo menos, no contribuye, al incremento de su seguridad jurídica⁶⁴⁴.

Con todo ello, a la hora de conceptualizar la institución de la prescripción en el Derecho Financiero y Tributario, nos encontramos condicionados por la naturaleza de Derecho Público del mismo, pues es un sector del ordenamiento jurídico que regula relaciones en las que interviene un ente público, la Administración Tributaria como máximo órgano encargado de la gestión de los intereses generales de carácter fiscal. Y es que, es evidente que el interés general fiscal es distinto al del resto de los intereses que se tutelan en otras ramas del Derecho, tanto Público como Privado.

⁶⁴³ Esta característica de diferenciación ha sido cuestionada por BAYONA GIMENEZ, J. J., *La caducidad en el ordenamiento tributario español...* op. cit., p. 29. Considera que esta característica no puede ser la nota diferenciadora entre la caducidad y la prescripción porque la regla general de la imposibilidad de interrumpir los plazos de caducidad de la acción tiene que admitir determinadas excepciones, tal y como recogió en antaño una STS de 22 de mayo de 1965 (referencia westlaw nº 1965/3.013).

No concluiríamos el estudio de esta idea si no es por su *cfr.* con la obra del profesor BAYONA GIMENEZ, J. J., *La caducidad en el ordenamiento tributario español...* op. cit., p. 30. Quien considera que la caducidad y la prescripción tienen un origen común en el marco del Derecho Público pero que, su diferencia fundamental radica en el juego de la interrupción de los plazos de la prescripción. La posibilidad de interrumpir la prescripción explica el por qué, frecuentemente, las leyes tributarias que configuran a la Administración como *potentior persona* optan por asignar a su inactividad la consecuencia de la prescripción y no la de la caducidad. De hecho, es frecuente decir que en la legislación española, la LGT regula un supuesto de prescripción (a pesar de que recae sobre facultades administrativas o de que éstas se aplican de oficio), precisamente, por la previsión de causas de interrupción.

⁶⁴⁴ *Vid.* GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos...* op. cit., p. 31.

En consecuencia, todas las consideraciones realizadas en torno a las consecuencias de la prescripción han de tener presente el componente de interés público y fiscal de nuestra rama del Derecho, pues la existencia de un componente de interés público condicionará omnipresentemente a los efectos de la posición jurídica de la Administración Tributaria y del contribuyente sobre los que opera la prescripción⁶⁴⁵.

b) El efecto extintivo de la prescripción en la LGT 58/2003.

Tradicionalmente, la normativa tributaria ha venido plasmando la figura de la prescripción como una ponderación entre este interés público fiscal y la defensa (o refuerzo) de la posición jurídica de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria, cuyo fundamento ha sido proteger la seguridad jurídica de éstos cuando no se ejercen las funciones y derechos que a ésta se le conceden por sus potestades: tributaria, sancionadora y de revisión. Por lo tanto, si bien existe un predominante componente de interés público tributario o voluntad general de la que se deriva la fuerza de la Administración Tributaria para exigir conductas contributivas, el efecto extintivo de la prescripción es igualmente inamovible⁶⁴⁶ y la proyección de sus efectos se traslada de modo inmediato a lo sustancial⁶⁴⁷.

En efecto, el régimen jurídico de la prescripción contenido en la LGT 58/2003 sitúa los preceptos dedicados a la misma en el Título II Sección III sobre “los tributos”, dedicado a la deuda tributaria, y, en el apartado 3º del artículo 69, le atribuye la función de ser una causa extintiva de la deuda (“*La prescripción ganada extingue la deuda tributaria*”).

⁶⁴⁵ Vid. CORTES DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español, ... op. cit.*, p. 463 y 464.

⁶⁴⁶ Lo que supondrá que la prescripción se aplique de oficio, como más adelante tendremos la oportunidad de comprobar.

⁶⁴⁷ Vid. CABALLERO SANCHEZ, R., *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo, ... op. cit.*, p. 52. Este autor considera que los efectos de la figura de la prescripción no afectarán de modo mediato, a través de la pérdida de los instrumentos procesales, a la existencia material de los derechos y demás situaciones prescritas sino que incidirán de modo directo en su propia existencia.

En opinión de FALCÓN Y TELLA, más que ser una causa de extinción, se trata más bien de un supuesto de “*inalterabilidad de la obligación*”. Y lo dice en el sentido de que ya no pueden liquidarse cantidades adicionales por parte de la Administración Tributaria⁶⁴⁸, a lo que añadiríamos que, ni tampoco alterarse, con efectos económicos⁶⁴⁹, los elementos de la obligación por parte del contribuyente que supusiesen el origen a los derechos del artículo 66, letras c) y d).

En nuestra opinión, además de ser causas de extinción de la deuda y de inalterabilidad de la obligación, son también, por ende, causas de “*imposibilidad de ejercicio de las facultades*” de la Administración Tributaria y de los contribuyentes que se regulan en el artículo 66 en torno a la obligación tributaria⁶⁵⁰. Esto es, dado que la causa de producción de la prescripción es la inactividad de las funciones administrativas, esto es, la quietud de la Administración Tributaria en sus obligaciones, la LGT dimana como principal efecto la terminación, inexistencia o imposibilidad de ejercicio de las mencionadas potestades, especialmente, después de haber ido disminuyendo o desapareciendo poco a poco en el tiempo el interés de su titular en ejercerlas o hacerlas valer.

Dicho de otro modo, una vez transcurrido un período de tiempo determinado sin que la Administración Tributaria titular de facultades las ejerza, esta las pierde por completo y para siempre⁶⁵¹.

⁶⁴⁸ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*... *op. cit.*, p. 311. Sustenta su opinión en lo dicho por la antigua LGT de 1963 decía que las liquidaciones provisionales se convierten en definitivas una vez consumada la prescripción de la obligación principal, hecho que sigue siendo cierto con la actual redacción de la LGT.

⁶⁴⁹ Y es que, como e verá más adelante, la Administración si está capacitada para alterar la naturaleza y condición de esos elementos a la luz de las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015.

⁶⁵⁰ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*... *op. cit.*, p. 14, defiende que, el hecho de que el efecto de la prescripción tributaria sea la extinción de la obligación, no quiere decir que ésta sea el objeto de la prescripción, como por aplicación de la *teoría de la actio nata* se defiende (teoría que sitúa el nacimiento de la acción tributaria objeto de un procedimiento de aplicación de los tributos con su comienzo y no antes), ya que la extinción de la obligación tributaria va ligada en este caso a la inactividad o al no uso de ciertas facultades o potestades.

⁶⁵¹ Esta cuestión la retomaremos en el apartado del presente trabajo dedicado al “*El efecto irrenunciable de la prescripción*”.

La Ley 58/2003 regula el régimen jurídico de la prescripción tributaria de una forma continua, sino que divide la regulación de la ordenación normativa de la prescripción del tributo en los 66, 66.bis (este nuevo artículo ha sido introducido tras la reforma efectuada por la Ley 34/2015 y será objeto de examen en un apartado específico más adelante) 67 (sobre el cómputo de los plazos de prescripción), 68 (sobre la interrupción de sus plazos) y 69 (extensión y efectos de la prescripción) y, en los artículos 189 y 190, en donde se establece el régimen de la prescripción correspondiente a las infracciones y sanciones⁶⁵².

De todos estos preceptos señalados, conviene aclarar que, tanto por razones de espacio y, principalmente, por el objeto de nuestra investigación, sólo daremos cuenta en este momento de aquellas cuestiones relacionadas con la ordenación normativa del efecto extintivo de la prescripción en los procedimientos tributarios con especial referencia al de gestión, ocupándonos más adelante de la prescripción sancionadora y, en ningún caso, como ya se sabe, del estudio casuística sobre el cómputo y la interrupción de la prescripción.

En cuanto al tiempo de inactividad de la Administración Tributaria es necesario, el ordenamiento tributario español sigue el sistema de un plazo fijo de cuatro años en todos los casos que no se modula en función del comportamiento ni del obligado tributario ni de la Administración Tributaria. A pesar de que, en algún momento, se planteó alguna vía de adaptación de dicho plazo en virtud del comportamiento subjetivo del sujeto pasivo, esta solución no fue finalmente adoptada en la LGT de 2003, que siguió el sistema anterior de un plazo fijo de cuatro años⁶⁵³. Es importante no confundir la modulación de este plazo, que es fijo, pues son 4 años en todo caso, con el cómputo del mismo, que equivale al de la inactividad, pues en éste sí que influye enormemente el comportamiento, tanto de la Administración, como del contribuyente, pues puede verse alterada la inactividad, interrumpiéndose, suspendiéndose, etc...

Pues bien, aclarados estos extremos (por qué, dónde y cuánto tiempo), observamos que la LGT señala en su artículo 66 que este plazo único de

⁶⁵² Vid. BLASCO DELGADO, C., *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2003, pp. 30 y 31.

⁶⁵³ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.*, p. 9.

prescripción⁶⁵⁴ de cuatro años, resulta aplicable, indistintamente, para los cuatro supuestos distintos que aparecen regulados como derechos, dos que atañen a la Administración Tributaria (que es quien disfruta de su titularidad, derivada de la potestad que le fue otorgada) y, otros dos que van dirigidos a los contribuyentes (en defensa de sus derechos subjetivos). Por supuesto, en todos los casos, la nota común del efecto de la prescripción es la extinción de las facultades y las acciones por el mero hecho de no dar sus titulares adecuadas señales de vida durante el plazo fijado por la Ley.

Por nuestra parte, entendemos que la comprensión de esta institución se alcanza en mejor medida si vemos individualmente las consecuencias de cada uno de ellos:

La prescripción de los derechos de la Administración Tributaria.

Dentro de este grupo distinguimos dos subderechos: por una parte, la prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (letra a)) y, por otra, el derecho de esa Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas (letra b))⁶⁵⁵.

Como se aprecia, el legislador diferencia entre la prescripción del derecho a liquidar y la prescripción de la acción para recaudar. Esa dualidad de prescripciones, supone distinguir, por un lado, la prescripción del derecho a liquidar, que hace referencia al tributo en sí mismo considerado (y de las obligaciones anexas a él) y, por otro lado, la prescripción del cobro de la deuda, relacionada con contenido económico de la obligación tributaria que la Administración determina tras sus comprobaciones e investigaciones. Por lo que, el objeto de la prescripción serán, efectivamente, cada

⁶⁵⁴ Y ello, desde el 19 de marzo de 1998 con la LDGC, frente a los cinco que se fijaban en la LGT predecesora de 1963.

⁶⁵⁵ No está de más recordar en este instante algo que ya se dijo *ad supra*, y es que aunque el artículo 66 de la LGT se refiere a “derechos” de la Administración (para determinar la deuda tributaria y para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas), en realidad, se tratan de facultades que se derivan de la potestad administrativa tributaria. Empero, a efectos didácticos en lo que hace al estudio y crítica de las previsiones de la LGT y, a fin de no saturar al lector con continuas alusiones a esta aclaración, compartiremos terminología (nomenclatura) con el legislador en lo que a estos “derechos” se refiere.

una de esas facultades individuales, y su no ejercicio conjunto, lo que lleve a la extinción total de la obligación⁶⁵⁶.

Se trata de dos plazos de prescripción que, aunque se proyectan sobre derechos derivados de facultades que atañen a la misma obligación, en realidad, son distintos y pueden correr, y de hecho corren, de manera paralela o sucesiva en el tiempo. Tanto es así, que ni las actuaciones tendentes al ejercicio del derecho a liquidar la deuda interrumpen la prescripción del derecho a recaudarla, ni viceversa, obviamente⁶⁵⁷.

Lo que la Ley establece son dos plazos de prescripción independientes pues, mientras que por una parte, la realización de un hecho imponible sin autoliquidación o liquidación, hace que comience a correr el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinarla, por otra parte, una autoliquidación o liquidación sin ingreso, hace que comience la prescripción de la acción recaudatoria (suponiendo que ésta sea correcta). Como vemos, son plazos prescriptivos diferentes y paralelos, pero no independientes y desconectados toda vez que, una vez que ha transcurrido el plazo de prescripción para declarar (del contribuyente) y/o liquidar (de la Administración), implica, *per se*, la imposibilidad de recaudar, en tanto en cuanto que el requisito necesario para la puesta en marcha del ejercicio de la potestad recaudatoria de la Administración es la previa existencia de una deuda determinada y viceversa, el transcurso del plazo para exigir el pago deja sin

⁶⁵⁶ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.*, p. 16. Resume este autor que, de lo que se trata es de superar una visión de la prescripción de la obligación como prescripción de un derecho de crédito (lado activo de una obligación) o de la acción para hacer efectivo ese derecho, aunque éstos sean los términos que utilice la LGT 58/2003, a favor de una concepción según la cual la prescripción es la consecuencia de la inactividad de la Administración Tributaria en el ejercicio de las distintas facultades de las que ésta dispone para hacer efectiva la obligación sobre la que recaiga un procedimiento tributario.

⁶⁵⁷ Vid. STS de 20 de marzo de 2015 (referencia westlaw nºRJ 2015/1.669): “Comenzamos nuestra respuesta al recurso de casación poniendo de relieve que la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración y la del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria ya liquidada son dos modalidades de la prescripción conceptualmente distintas (...). Habrá de tener en cuenta la distinta eficacia de los distintos actos interruptivos de la prescripción, según se trate de la relativa a la determinación de la deuda tributaria o de su exigencia”.

contenido la existencia de una deuda tributaria que determinar, esto es, pierde su objeto⁶⁵⁸.

La coexistencia de estos plazos es, sin duda, una particularidad del ordenamiento jurídico-tributario que lo distingue frente a otros, aunque no es desconocida en el Derecho comparado⁶⁵⁹.

Por tanto, con carácter general, el efecto extintivo de la obligación tributaria que provoca la prescripción debe conllevar la correlativa extinción del crédito, no siendo posible admitir que lo que se extingue es la acción para exigir el pago, aunque el crédito pueda, teóricamente, mantenerse subsistente. Se trata de una matización de gran importancia en lo concerniente a la admisión de la renuncia a la prescripción ganada⁶⁶⁰.

Si pensamos en la regulación que la norma 66 establece sobre la prescripción de estas dos facultades, en realidad, es la regulación indirecta de la prescripción respecto del inicio de un procedimiento de gestión tributaria dirigido a tales efectos, pues no puede la Administración Tributaria llevar a cabo estas facultades sin el comienzo de un procedimiento gestor, en ningún caso. Equivale, por lo tanto, a la regulación de causas, que denominamos en negativo como, de no inicio de procedimientos tributarios. Es decir, consiste en la limitación del inicio de los

⁶⁵⁸ En este sentido *vid.* las STS:

- 27 de enero de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2011/507): “*Ambas modalidades prescriptivas son, en principio independientes, pero lo cierto es que se hallan interrelacionadas, pues si prescribiera la acción para exigir el pago (acción recaudatoria), por no haberse iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, es claro que se produciría también la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria, por carencia de objeto*”.
- 10 de diciembre de 2012 (referencia westlaw nº RJ 2013/741): “*la obligación tributaria aunque esté controvertida debe ser cumplida por vía ejecutiva (...) de modo que si por incuria de la Administración ésta permanece inactiva en el procedimiento ejecutivo, se puede producir la prescripción de la acción de cobro, aunque permanezca vivo el derecho a determinar la deuda tributaria*”.

⁶⁵⁹ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*... *op. cit.*, p. 307. En su nota al pie nº 7, nos muestra que, en el ordenamiento jurídico-tributario alemán, además del nuestro, también se distingue de manera muy similar entre la *Festsetzungsverjährung*, que provoca la inadmisibilidad de la liquidación o su revocación o modificación, y la *Zahlungsverjährung*, que conlleva la extinción de la obligación principal y los intereses.

⁶⁶⁰ *Vid.*, GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*... *op. cit.*, p. 16.

instrumentos procesales que tiene la Administración Tributaria competente en cada supuesto para hacer valer sus derechos.

i) La facultad de liquidar la obligación tributaria. La disociación de facultades tras la Ley 34/2015.

La facultad administrativa de liquidar que se desprende de la potestad tributaria se desarrolla sobre una determinada obligación tributaria, pero no se entiende la institución de la prescripción de ésta si no está unida a otra facultad, la de comprobación (y/o inspección) de esa determinada obligación tributaria que es investigada, pues recordemos, que fue la jurisprudencia la que acuñó el llamado “principio de independencia de los efectos de la prescripción”, que si bien en un principio se predicó sólo sobre los sujetos pasivos, también se extendió pronto a los procedimientos y, por ende, a los conceptos sobre los que estos se originaban⁶⁶¹. Más tarde se produjo la integración paulatina de este principio en el ordenamiento jurídico-tributario, que ha llevado, con toda lógica, a la consideración de la existencia de una pluralidad de prescripciones para supuestos de disgregación del objeto de una comprobación en el seno de procedimientos de gestión o inspección tributarios.

Y es que, en la medida en que la liquidación es consecuencia del ejercicio de un procedimiento de comprobación de naturaleza gestora en donde se determina definitivamente el importe del tributo (o de la obligación tributaria) tras la autoliquidación del interesado, por ello, ambas facultades, constituyen la verdadera actividad de la Administración Tributaria en su papel de policía fiscal en la articulación de las consecuencias del tiempo en el ejercicio de las funciones administrativo-tributarias. Recordemos que la función de policía es la primera de las posibilidades de actividades administrativas que encontramos en todos los campos del

⁶⁶¹ Este principio lo puso de manifiesto por vez primera la jurisprudencia del TS al cuestionar el régimen de los actos de interrupción del contenido de la LGT de 2003, en sentencia de 18 de junio de 2004 (referencia westlaw nº RJ 2004/5.937).

orden público y de la seguridad ciudadana⁶⁶², y como no, en el Derecho Financiero y Tributario.

De manera que, si la facultad de liquidación no estuviese emparejada a la facultad de comprobación, la liquidación de la obligación tributaria no estaría completa y su prescripción sería automática por silencio, dando lugar, en todos los casos, a una adhesión de la Administración Tributaria al parecer de los contribuyentes que han reflejado en sus declaraciones-liquidaciones⁶⁶³. Otro sector doctrinal llegó a defender que, aún en el caso de que se entienda una disociación entre ambas facultades a efectos de la prescripción, sí que podríamos estar ante una liquidación por silencio (presunta)⁶⁶⁴. Poco tiempo después, estas ideas quedaron superadas⁶⁶⁵ y se han conservado hasta la actualidad.

Por esta razón, la regulación normativa de prescripción de ambas facultades, de liquidación (determinación de la deuda tributaria) y de comprobación e investigación para tal fin, siempre han caminado conjuntamente, aunque tal unión no puede predicarse para su extensa proliferación jurisprudencial, pues ésta ha sido muy contradictoria. No obstante, tras la reciente reforma de la LGT, producida por la Ley 34/2015, se espera que ya no sea así de ahora en adelante.

⁶⁶² Sobre la primera noción de policía administrativa en nuestro ordenamiento jurídico nacional *vid.* NIETO GARCÍA, A., “Algunas precisiones sobre el concepto de policía”, *RAP*, nº 81, septiembre - diciembre, 1976, pp. 35 a 75.

Vid. CARRO FERNÁNDEZ- VALMAYOR, J. L., “Policía y dominio eminente como técnicas de intervención en el Estado preconstitucional”, *REDA*, nº 29, abril - junio, 1981, pp. 287 a 305.

⁶⁶³ *Vid.* GUTIERREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU, J., “Naturaleza jurídica de la autoliquidación”, *RDFHP*, nº 95, 1972, p. 571.

⁶⁶⁴ Manifestado en el Seminario de Estudios de Derecho Financiero de 1975 y recogido en (*vid.*) VV.AA., *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, vol. 3º, Ed. Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1975, p. 133.

⁶⁶⁵ *Cfr.* El profesor RUIZ GARCIA, J. R., calificó las anteriores opiniones de “*construcción artificial*” en su obra *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Ed. Civitas, Madrid, 1987, pp. 295 y ss.

Cfr. Para FERNÁNDEZ PAVES, “*a pesar de los argumentos esgrimidos en favor de esta tesis en cualquiera de las dos modalidades posibles, los puntos que la rebaten son muchos más y de importancia decisiva*”, de entre los que destaca que el acto de declaración es, por definición un acto de gravamen”; *Vid.* FERNANDEZ PAVES, M. T., *La autoliquidación tributaria*, Ed. Marcial Pons - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, p. 116.

Así es, con efectos desde el 12 de octubre de 2015, fecha de la entrada en vigor, la LGT contiene un nuevo artículo 66 (adicional), nominado como *bis*, según el cual “no prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley”. Dicho artículo 115, obviamente, también ha sido modificado por dicha reforma legislativa y ahora versa sobre las “potestades y funciones de comprobación e investigación”. Obsérvese que este título no incluye el concepto de derechos.

Pues bien, en él se precisa que estas funciones y potestades “se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o períodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido”.

Precisando a continuación que: “En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o períodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o períodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido”.

Dejando a un lado el examen sobre la mayor o menor idoneidad y procedencia de los motivos que justifican esta novedosa regulación⁶⁶⁶, del estudio de estas modificaciones podemos concluir que el legislador distingue (o, mejor dicho, trata de hacerlo, como más adelante se verá), entre la prescripción del derecho a liquidar que estamos comentando, contenido en el artículo 66.a) de la LGT y, la

⁶⁶⁶ La EM justifica estas modificaciones diciendo que: “la extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios debe ir acompañada necesariamente de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, según la interpretación del Tribunal Supremo. Para que no existan dudas al respecto, se señala de forma expresa en la ley la no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos, de conformidad, de nuevo, con la doctrina del Tribunal Supremo”.

prescripción del derecho a comprobar e investigar, al que considera diferente y recogido en un precepto distinto, en concreto, el artículo 115 de la LGT (en el que se reconoce a la Administración la facultad para calificar hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios con origen en períodos prescritos pero que surten efectos en períodos no prescritos).

Para ello, el nuevo artículo *bis* excluye (por mención expresa) del ámbito objetivo de la prescripción del artículo 66 al derecho de la Administración Tributaria para comprobar e investigar conforme a lo regulado en el artículo 115. Es decir, a estos derechos no les afectará la inactividad por el paso de tiempo y, en consecuencia, el cómputo de la prescripción de este nuevo derecho es indiferente, en detrimento del derecho a determinar la deuda que no sólo permanece vigente, sino que, incluso, ha sido alterado por la Ley 34/2015 introduciendo una previsión adicional⁶⁶⁷.

Así, de ahora en adelante, se establece la posibilidad de que la Administración pueda desarrollar actuaciones de comprobación e investigación en el seno de los procedimientos tributarios que inciden sobre los elementos de la obligación tributaria que se refieran a períodos ya prescritos, y además, sin límite

⁶⁶⁷ A este respecto (*vid.*) FALCÓN Y TELLA, R., “El dies a quo en la prescripción del derecho a liquidar”, *Quincena Fiscal*, nº 11, junio, 2015. En esta obra el autor procede a examinar la evolución normativa de la regulación del cómputo del inicio del plazo de prescripción (*dies a quo*) en relación al derecho a liquidar de la Administración Tributaria, desde sus orígenes la LGT de 1963 que lo situaba en el momento de devengo, pasando por la reforma de la Ley 10/1985 y, hasta la redacción actual en la que se fija en el momento en el que concluye el plazo para declarar.

En esta obra analiza igualmente las controversias que se suscitan con el problema de la publicidad de los documentos privados que ya abordamos y, comenta la ansiada reforma introducida por la Ley 34/2015 en el párrafo primero del artículo 67 de la LGT, según la cual “*en los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo*”.

Ahora bien, señala que siguen sin resolverse muchos otros problemas derivados del hecho de haber optado por la finalización del plazo para declarar como día inicial para el cómputo de la prescripción del derecho a liquidar, entre otros: las contribuciones especiales no son un tributo de cobro periódico mediante recibo, obviamente, pero en ellas tampoco existe obligación de declarar, también los tributos en los que existen plazos distintos para declarar según que la declaración sea a ingresar o devolver (como ha ocurrido en el IRPF en algunos ejercicios) o según que se utilicen medios telemáticos o de otro tipo, o según que se domicilie o no el pago y, otros supuestos como el de los tributos cuyo plazo inicial para declarar es susceptible de prórroga o suspensión, como es el caso del ISyD. Para concluir, señala que todos estos problemas se habrían solucionado si se retornase al criterio tradicional del devengo, que en su opinión resulta preferible.

temporal alguno, es decir, de forma imprescriptible, con el único límite consignado en esta reforma legislativa⁶⁶⁸ de la razón de su objeto de comprobación e investigación, esto es, siempre y cuando estas actuaciones referidas a hechos pasados tengan, o vayan a tener, eficacia sobre otras actuaciones iniciadas, o pendientes de iniciarse, referentes a ejercicios que no estén prescritos⁶⁶⁹.

Y todo ello, con la única excepción de dos supuestos que son: por una parte, las actuaciones incluidas en procedimientos de inspección tributaria, cuyas consecuencias tendremos ocasión de analizar más adelante y, por otra parte, con la salvedad de los créditos fiscales (que aclara diciendo que incluye a bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación y deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, lo que nos resulta cuanto menos llamativo, pues de todos los elementos que determinan la obligación tributaria sólo excluye el tipo de gravamen), en los que el derecho de la Administración Tributaria a iniciar el procedimiento de comprobación prescribe a los 10 años contados desde el día siguiente a la finalización del plazo establecido de declaración correspondiente al ejercicio o período en que se generó el derecho. Eso sí, la comprobación y, en su caso, la corrección o regularización de estos créditos fiscales, sólo podrá tener lugar en el curso de un procedimiento de gestión tributaria (y/o inspección) referente a obligaciones y períodos que no se encuentren prescritos.

De acuerdo con lo anterior, y salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, en esos 10 años, e incluso más allá, el contribuyente seguirá teniendo la obligación de aportar las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se incluyeron dichas bases, cuotas o deducciones, así como los soportes documentales y justificativos de tales resultados y, como no, en todo caso la contabilidad, que comprende todos sus libros. En estas circunstancias, podríamos calificar estas reformas como una excepción a la conservación de documentos para la justificación de datos en relación con los ejercicios prescritos si tiene efectos en ejercicios futuros

⁶⁶⁸ Junto a los límites no consignados que por resultar ociosos por lo conocidos nos referimos en este pie de página, como son: respetar la doctrina de los actos propios, la prohibición de la *reformatio in peius* y el respeto a las exigencias de la buena fe.

⁶⁶⁹ En lo que hace a las actuaciones iniciadas, o pendientes de iniciarse, referentes a ejercicios que no estén prescritos, es preciso señalar que estas modificaciones resultarán de aplicación a los procedimientos de gestión tributaria iniciados con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de esta Ley 34/2015 (12 de octubre de 2015) y, también, a los ya indicados con anterioridad en el momento de la entrada en vigor, pero sobre los que la Administración Tributaria no hubiese formalizado una propuesta de liquidación firme.

no prescritos⁶⁷⁰ y, al mismo tiempo, entender que con ellas se establece una nueva calificación del tipo de prueba en estos mismos casos cuando procedan de ejercicios prescritos⁶⁷¹.

Es más, podríamos hablar sin equivocarnos de la alteración de uno de los efectos que van parejos a la prescripción, esto es, la prescripción de las obligaciones formales. Y es que, la antigua redacción del artículo 70 de la LGT establecía que cuando se consumaba la prescripción para el derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda (y también para la acción recaudatoria), se extinguían también las obligaciones formales, como las de presentar declaración u otras similares, que no tenían ya sentido alguno.

Pues bien, con esta bifurcación de derechos (a liquidar y a comprobar), unida a las nuevas posibilidades de calificación de hechos pasados pero con efectos venideros, el legislador se ha visto obligado a introducir un nuevo apartado, tercero, en el citado artículo 70 relativo a ampliar la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos. Sobre estas obligaciones documentales dice que se mantendrán mientras dure el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de la LGT.

De lo visto sobre la nueva regulación de la prescripción, no podemos sino destacar su característica principal, esta es, la enorme conflictividad que supuso entre la generalidad de la doctrina desde su aparición en la primera versión del

⁶⁷⁰ Obligación que venía de la mano del mandato existente en el C.Com. sobre la obligación de conservar la documentación y registros informáticos por un plazo de 6 años.

⁶⁷¹ A este respecto, aunque con otra finalidad y en relación a la acreditación y prueba documental de hechos ocurridos en ejercicios prescritos que general bases imponibles negativas (*vid.*) ZAMARA MARTÍNEZ, C., “Prescripción y compensación de bases imponibles negativas de ejercicios prescritos”, *Estrategia Financiera*, n° 287, octubre, 2011, p. 68.

Anteproyecto de LGT y posterior modificación en el Proyecto de Ley, que ha sido la finalmente mantenida⁶⁷².

Efectivamente, sumarnos a lo dicho, con dureza, tanto por el propio Consejo General del Poder Judicial, en cuanto a que resulta poco riguroso desde un punto de vista formal y también conceptual, acusando a la comisión redactora de intencionalidad a la hora de crear un contexto de poder absoluto a la Administración Tributaria⁶⁷³, así como a las críticas publicadas por la generalidad de la doctrina más especializada⁶⁷⁴, de entre las que destacamos la obra del profesor FALCÓN Y TELLA

⁶⁷² Hay que señalar que el Anteproyecto LGT con una denominación algo provocadora se refería al nuevo artículo 66.bis LGT bajo el título de <<imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar>>. El tenor incontestable del precepto en el Anteproyecto establecía que “*No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley*”. Con todo, y probablemente como consecuencia de las críticas que el Anteproyecto LGT suscitó, la redacción que finalmente se recoge en el Proyecto de LGT, y mantenida en la LGT actualmente, es sustancialmente diferente en cuanto a los aspectos formales y relativamente similar a los contenidos que se recogen.

⁶⁷³ Vid. Informe al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 2 de septiembre de 2014, pp. 8 y 9. En este informe se califica de sorprendente la declaración de imprescriptibilidad de la norma y señala que la misma carece de parangón en el ordenamiento jurídico, en donde parece que, incluso, la equipara a los delitos considerados como crímenes contra la humanidad al aludir a éstos, lo que nos parece excesivo desde nuestro punto de vista.

⁶⁷⁴ Vid. MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Sinopsis del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, *Carta Tributaria*, Colección Monografías, nº 9, 2014, p. 4.

Vid. MARTÍN QUERALT, J., “A vueltas con el Anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria”, *Tribuna Fiscal*, nº 274, mayo, 2014, p. 5; para quien esta nueva previsión normativa supone un “*vaciamiento del actual marco de la prescripción*”.

Vid. LOZANO SERRANO, C., “Prescripción tributaria y facultad de comprobación”, *REDF*, nº 165, enero - marzo, 2015, p. 38; que defiende el hecho de que, aunque la potestad de comprobación no prescriba “*no significa que su ejercicio se pueda desligar del derecho que lo fundamenta y que el mismo no se someta a plazos prescriptivos que les impiden referirse a los hechos y a las consecuencias jurídicas derivadas de ellos tras cierto tiempo*”.

Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT”, *Revista contabilidad y tributación CEF*, nº 381, noviembre, 2014, pp. 15 a 27; en donde el autor entiende que esta norma “*causa estupor e indignación*” y habla de “*tropelía jurídica*”.

en relación al contenido del nuevo artículo 66 *bis*⁶⁷⁵, en donde concluye en nuestra opinión con acierto que la reforma que comentamos adolece de una evidente falta de técnica jurídica por dos motivos:

1. Porque aunque el artículo 66 de la LGT se refiere al “*derecho de comprobar e investigar*” de la Administración Tributaria, esta calificación de derecho es completamente improcedente⁶⁷⁶ toda vez que, en realidad, se trata de facultades que se derivan de la potestad administrativa tributaria, y como tales, las potestades administrativas, por su propia naturaleza, no son susceptibles de prescripción, sino que sólo se ven afectadas por la institución de la caducidad como ya vimos⁶⁷⁷, puesto que la falta de ejercicio de esas facultades (que no derechos) implica la consumación de la prescripción, pero no de las facultades en sí mismas, y sí lo hace respecto de las obligaciones que no se hayan investigado, comprobado o recaudado dentro del plazo de prescripción⁶⁷⁸. En resumen, la comprobación no es un derecho o una acción sujeto a prescripción, pues por sí misma no origina ni lo uno ni lo otro.
2. Porque la posibilidad de investigar y comprobar hechos acaecidos en ejercicios prescritos a efectos de determinar la deuda correspondiente a ejercicios no prescritos, ya estaba reconocida expresamente en la redacción anterior de la LGT, en concreto, en los antiguos apartados 4º y 5º del artículo 106⁶⁷⁹ y en la anterior redacción del artículo 70 apartado 3º en

⁶⁷⁵ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “La imprescriptibilidad del “derecho a comprobar e investigar” (que no es un “derecho”, sino una potestad)... *op. cit.*, p. 13 y 14.

⁶⁷⁶ Cfr. No obstante, como señala el Consejo de Estado en el Informe nº 130/2015, de fecha 9 de abril de 2015, p. 50 que “*toda vez que la Administración Pública ostenta al mismo tiempo la condición de poder público y la de acreedor en una concreta relación jurídico-tributaria, es también posible calificarlos como derechos: derecho a determinar la deuda, derecho a comprobar e investigar*”.

⁶⁷⁷ Vid. *Supra*. Capítulo I, apartado 3º “El tiempo como límite del poder de la Administración”, subapartado “La potestad Tributaria”.

⁶⁷⁸ Y siempre que no se hayan producido actos con virtualidad interruptiva con conocimiento formal del obligado tributario.

⁶⁷⁹ “*Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria*”.

relación a los efectos de la institución de la prescripción de las obligaciones formales⁶⁸⁰. Como ha señalado LORENZO SERRANO en este sentido, ambos preceptos se refieren a una obligación del contribuyente de probar, en un caso se trataría de justificar y en otro caso de acreditar, entendiendo como tal, la prueba convincente, en este caso documental, de algo⁶⁸¹.

De este modo, el artículo 66 permanece inalterado, es decir, se mantiene la prescripción a los cuatro años. Dicho de otro modo, la inactividad ininterrumpida de la Administración Tributaria por período de 4 años continúa provocando la perfección de los derechos ahí recogidos, entre ellos, el derecho a determinar la deuda tributaria, pero no la capacidad de comprobarlos, pues con la inclusión del nuevo precepto *bis*, se ha pretendido dotar a la Administración Tributaria de una forma adicional de permitir que se tengan en cuenta los hechos acaecidos en ejercicios prescritos para liquidar las obligaciones no prescritas que sean, o vayan a ser, objeto de comprobación (y/o investigación).

Con esta reforma, el legislador quiere decir que la veracidad de los hechos no se consolida por el mero transcurso del tiempo, sino que ahora, con esta comprobación, aunque no suponga que se pueda regularizar por un período impositivo ya prescrito, sí pueden comprobarse las circunstancias y hechos que lo determinaron.

Esta parte es quizás la reforma más controvertida de la nueva redacción de la LGT tras la Ley 34/2015, esto es, en lo relativo a las facultades de comprobación e investigación que tiene la Administración Tributaria en relación con el ejercicio prescrito en el que se genera un derecho a compensar en favor del contribuyente. La doctrina y la jurisprudencia han experimentado una notable evolución sobre este aspecto a lo largo de los años, y la nueva normativa ha pretendido recogerlo y superar así la anterior concepción.

⁶⁸⁰ “La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente”.

⁶⁸¹ *Vid.* LORENZO SERRANO, C., “La comprobación de partidas compensables en ejercicios prescritos”, *Quincena Fiscal*, nº 11, junio, 2014, p. 60 y ss.

Sobre este aspecto, es indudable que su origen se sitúa en el derecho de los contribuyentes a la aplicación o compensación de partidas [tanto positivas (ingresos), como negativas (pérdidas), respectivamente] que surgen como una expectativa susceptible de valoración económica y que se prolonga ejercicio tras ejercicio de forma concatenada en el tiempo⁶⁸² y que han de tener consideración de sus declaraciones-liquidaciones presentadas que, como tales, se configuran como una opción tributaria más a su disposición que debía estar sometida al tiempo y, por tanto, también a las instituciones que tratan de controlarlo y regularlo y, entre ellas, como no, a la prescripción⁶⁸³.

La tipología de todos estos actos afectados por este debate sería una tarea *cuasi* infinita, valga destacar como muestra por su enorme frecuencia en la práctica tributaria, aquellos casos del IRPF en donde la Administración Tributaria niega el carácter habitual de una vivienda adquirida, aún cuando aún restan muchos años de amortización en su préstamo hipotecario cuyos intereses se deduce, o cuando se cuestiona la aplicación del régimen especial de impatriados y trabajadores en condiciones especiales, o en el IVA, las liquidaciones que minoran las cuotas a compensar en ejercicios venideros aún por declarar, o la regularización del sistema de prorrateo; o, en el IS, en donde se reducen las bases imponibles negativas a compensar en el futuro o las deducciones por doble imposición internacional (artículo 31.1 de la LIS), o deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

⁶⁸² De acuerdo con lo expuesto, cuando la norma permite la compensación y el obligado tributario ejerce su derecho a aplicarla, la base o la cuota resultante no es la real, sino que se crea una base o cuota ficticia por disposición legal. Como escribió ESEVERRI, “*la ficción jurídica parte como evidencia de la inexistencia de un hecho y a través de ella se crea una realidad jurídica –por ahí su denominación–, ya que la norma jurídica que la contempla basándose en un presupuesto falso o de difícil constatación lo sustituye por una realidad que, consecuentemente, hay que tomarla por una realidad artificial no discutible*”. Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 21.

⁶⁸³ Vid. COLMENAR VALDÉS, S., “La Compensación de Bases Imponibles Negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos*, nº 2, 1997, p. 98.

(artículo 39.6 de la LIS), o la deducibilidad de provisiones pendientes de revertir, o la generación de deducciones, etc⁶⁸⁴.

Con su regulación, no tardaron, y continúan hoy en día (causa por la que se dice en la EM de la Ley 34/2015 que se ha introducido esta nueva regulación⁶⁸⁵), en aparecer los problemas temporales entre la figura de la prescripción y las capacidades de comprobación e investigación de la Administración Tributaria en todas las instancias judiciales y administrativas de carácter tributario, en concreto, en lo relativo a la comprobación de ejercicios prescritos con efectos en ejercicios no prescritos.

En este sentido, puede señalarse que, de un lado, ha existido una evolución legislativa que ha motivado diferentes soluciones jurisprudenciales en lógica

⁶⁸⁴ A este respecto resulta especialmente didáctico la distinción efectuada por (vid.) MARTÍNEZ GINER, L. A., “La Seguridad Jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de Ley”, *Quincena Fiscal*, nº 20, noviembre, 2015, parte Estudio. Estima que deben ser objeto de consideración dos situaciones que no siempre se han delimitado claramente. Por un lado, debe referirse la situación de comprobación de bases imponibles negativas generadas en períodos prescritos pero compensadas en ejercicios no prescritos. Y, por otro lado, hay que analizar la deducibilidad de gastos realizados y soportados en un determinado ejercicio pero que traen su causa en negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos y cuya validez se pretende cuestionar declarándolos como realizados en fraude de Ley.

En esta misma línea lo entiende el magistrado Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco en el voto particular a la STS de 5 de febrero de 2015 (referencia westlaw nº RJ 2015/1.045): “*Esta aclaración resultaba pertinente, porque no es lo mismo minorar la base imponible de un ejercicio con la negativa de otros anteriores, incluso prescritos, posibilidad esta última legalmente habilitada hace varios lustros, que deducir en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades de un determinado ejercicio los gastos soportados durante el mismo que tienen su causa en contratos realizados años ha, más allá incluso del plazo de prescripción. En ambas tesituras, no coinciden las disposiciones aplicables ni es igual la posición de la Inspección de los Tributos como organización al servicio del interés general, sometida radicalmente a la ley y al derecho*”.

No obstante, en nuestra opinión, esta doble diferenciación no es absoluta, es decir, predicable o extensible para clasificar todos los fenómenos de este tipo, sino que existen otros supuestos (de entre los que hemos citado *ad supra*) en los que no resulta procedente tal diferenciación.

⁶⁸⁵ Para evitar dar “lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados”, generándose “supuestos de doble imposición (...) pero también (...) de nula tributación”.

concordancia con tales modificaciones legales⁶⁸⁶, pero también, y por otro lado, han

⁶⁸⁶ En especial, cabe destacar la posibilidad de compensar las bases negativas de un ejercicio con las positivas de ejercicios posteriores que ha estado siempre presente en el IS. Aparecía ya en la Ley 61/1978, que permitía la compensación de una base negativa en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos. La Ley 43/1995 que cambió de sistema y amplió el plazo, pues desde entonces se puede compensar no durante un número determinado de ejercicios, sino de años. Desde el 1 de enero de 1996, fecha en la que entró en vigor la Ley 43/1995, la compensación del resultado negativo de un ejercicio se pudo compensar con las rentas positivas de los ejercicios que concluyeron en los siete años inmediatos y sucesivos. Este plazo de compensación ha sido continuamente ampliado, siendo de 10 años desde 1998, de 15 años desde 2002 y de 18 años para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del año 2012. En plena crisis económica, los Decretos-Leyes 9/2011 y 20/2012, establecieron nuevas limitaciones en el importe a compensar para los períodos impositivos que se iniciasen a partir de 2011, y que en función del volumen de operaciones de la entidad compensadora, en algunos casos, limitan el importe a compensar en un ejercicio, al 25%, 50% o 75% de la pérdida.

La tendencia a conceder amplios plazos para compensar pérdidas ha continuado, pues en la regulación actual de la LIS permite para el ejercicio 2016 la compensación de pérdidas sin límite temporal, aunque limitada al 60% de la base imponible previa a su compensación, y admitiéndose, en todo caso, la posibilidad de compensar bases negativas por importe de 1 millón de euros (artículo 26 de la LIS). Y, desde el ejercicio 2017, se establece una limitación del importe de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a compensar en un 70% de la base imponible previa, admitiéndose en todo caso, la compensación hasta un importe de 1 millón de euros.

A este respecto (*vid.*) ÁLVAREZ BARBEITO, P., “Nuevo plazo de prescripción para comprobar bases imponibles negativas: análisis del Art. 26.5 LIS”, *Quincena Fiscal*, nº 14, julio, 2015.

tenido lugar numerosas aportaciones doctrinales⁶⁸⁷ en las que, si bien se han marcado claramente diversos argumentos y tendencias de dicha facultad, por contra, no siempre se han trasladado ni al TEAC (sentando doctrina para el resto de los TEAR),

⁶⁸⁷ Sabedores de la numerosa bibliografía existente sobre este tema, hemos considerado oportuno destacar por su impacto las siguientes obras:

Vid. MONTESINOS OLTRA, S., *La compensación de bases imponibles negativas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000, pp. 287 y 288, en CASANA MERINO, F., “La compensación de bases, cuotas, o deducciones provenientes de ejercicios prescritos”, *Quincena Fiscal*, nº 20, noviembre, 2014. Basándose en la normativa del IS de los años 80 y principios de los 90, admitía como válida la posibilidad de que prescribiera la facultad para comprobar e investigar bases imponibles negativas de la Administración una vez transcurrido el plazo de prescripción desde el momento en que se generaron dichas bases negativas.

Este criterio permanecería casi una década hasta que (*vid.*) CORDERO GONZÁLEZ, E. M., en su obra “La compensación de bases negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, en CHICO DE LA CÁMARA P., y GALÁN RUIZ, J. (coordinadores), *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2009, pp. 77 y 78, en contraposición al anterior autor, sí admitía abiertamente la posibilidad de comprobar el ejercicio en que se generó la compensación, aunque perteneciese a un período prescrito.

Poco duró el debate, pues un par de años después, (*vid.*) GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.*, p. 49, matizó que si la base negativa no se comprobó, ya no podría comprobarse cuando su elemento negativo se incorporase a la base de otra obligación, aún cuando la base negativa incorporada procediera de un período prescrito. Por lo que, admitir la comprobación del ejercicio prescrito sería tanto como admitir que la facultad de liquidar (que no tiene que derivar en una liquidación positiva de la deuda sino que también puede desembocar en una cuantificación negativa pues la liquidación es el conjunto de actividades realizadas por la Administración hasta la etapa de recaudación) una vez prescrita, puede rehabilitarse por el mero hecho de resultar incorporada, como elemento de cuantificación, a una deuda tributaria respecto a la cual el derecho a liquidar no ha prescrito todavía.

Y, por último, más recientemente, las obras de: (*vid.*)

- CAYÓN GALIARDO, A., “Jurisprudencia sobre los efectos hacia el futuro de elementos contenidos en declaraciones de ejercicios ya prescritos”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 102, julio - septiembre, 2013, p. 13.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., en “La Seguridad Jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria... *op. cit.*
- CALVO VÉRGUEZ, J., “La comprobación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios prescritos en el Impuesto sobre sociedades y su tratamiento en la reforma tributaria”, *Aranzadi Doctrinal*, nº 11, 2014.

ni a los Tribunales de Justicia del orden Contencioso-Administrativo (TS, AN y/o TSJ)⁶⁸⁸.

A nuestro juicio, parece claro que la inclusión de esta norma no hace sino publicitar un ansiado deseo de la Administración Tributaria de enorme repercusión práctica, y sobre la que ésta no venía gozando de aceptación entre todos los órganos económico-administrativos y judiciales. La LGT ha extendido la facultad prevista para el IS al resto de los tributos en general. No es sino una manifestación pública del poder ejecutivo a petición de la AEAT a fin de disipar las dudas a este respecto que, sin embargo, menoscaba la seguridad jurídica de los contribuyentes en tanto en cuanto lleva a mantener que el legislador ha establecido una especie de imprescriptibilidad, permitiendo ahora a los órganos de la Administración a calificar realidades que estaban sometidas en su día a una actuación tributaria y una regulación distinta. En otras palabras, ha vulnerado la realidad temporal y el ordenamiento jurídico-tributario bajo el que los contribuyentes actuaban.

Así es, con esta nueva norma, la importancia de “*el tiempo en la norma tributaria*” que analizamos en el capítulo primero, queda desprovista de todo interés. Es más, nada impide que en años venideros se vuelva a modificar la normativa en relación al tiempo de los procedimientos.

A propósito de esto, debemos indicar que la normativa reformada sobre esta cuestión no es nueva, pues parece que ofrece una solución normativa acorde con las últimas soluciones jurisprudenciales existentes en el momento de su creación en forma de Anteproyecto de Ley. Estamos hablando de las SSTs de fechas 5 de

⁶⁸⁸ En efecto, en relación con la evolución jurisprudencial de la facultad de comprobar de la Administración Tributaria de los ejercicios prescritos por su vinculación con actuaciones de comprobación (e investigación) desarrolladas sobre ejercicios no prescritos, la nota característica fundamental que hemos de destacar es la innumerable proliferación de sentencias (que hace imposible su cita, ya que nos alejara del objeto de nuestro estudio y por de razones de volumen y extensión), aunque su *ratio decidendi* no ha sido común en absoluto. Es más, si bien es cierto que la AN ha podido argumentar una opinión que no siempre ha sido mantenida por el TS, también es cierto que dentro del propio TS y en la misma sección 2ª de la Sala Tercera han existido discrepancias de alto nivel jurídico que han provocado interesantes pronunciamientos muy recientes (a destacar, la novedosa doctrina de la STS de 4 de julio de 2014 (referencia westlaw nº RJ 2014/3.538) y la discrepancia del TEAC en la resolución de 11 de septiembre de 2014 (referencia westlaw nº JT 2015/553) pero que, tras las últimas sentencias reiteradas del año 2015 que veremos a continuación, han quedado en papel mojado.

febrero⁶⁸⁹, 26 de febrero⁶⁹⁰ y 23 de marzo⁶⁹¹ de 2015. El criterio jurisprudencial del TS que emana de estas sentencias es absolutamente contundente y tajante con la cuestión planteada⁶⁹², y considera, coincidiendo ahora con la nueva redacción legislativa, que no se puede excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de

⁶⁸⁹ Referencia westlaw nº RJ 2015/1.045. En esta sentencia se analiza un supuesto de endeudamiento intragrupo y deducibilidad de gastos financieros y su posible declaración como realizado en fraude de ley. Como se dice en la misma: *“En el presente caso la discusión versa sobre el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en períodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración Tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse”*.

⁶⁹⁰ Referencia westlaw nº RJ 2015/1.281. En esta sentencia la Sala se centra en deslindar el supuesto analizado de la cuestión de la compensación de bases imponibles negativas. En Fº. Jº. 7º: *“conviene recordar la advertencia que ya hicimos en su momento, esto es, que no estamos ante un supuesto de bases imponibles negativas de ejercicios prescritos, sino en un supuesto de deducibilidad de gastos financieros por operaciones de préstamos entre entidades vinculadas que conforman un mismo grupo (multinacional), operaciones llevadas a cabo en ejercicio prescrito para volver a liquidar y cuyos efectos (intereses devengados) son aplicados en los ejercicios regularizados, con un régimen jurídico distinto al de las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos. Por lo que el problema se concreta en la posibilidad de comprobación (calificación, en este caso con el resultado de una declaración de fraude de la ley) de operaciones realizadas en ejercicio prescrito pero que producen efectos fiscales en los ejercicios inspeccionados”*.

⁶⁹¹ Referencia westlaw nº RJ 2015/1.369. En ella se mantiene que es correcta la declaración de fraude de ley realizada respecto de una operación llevada a cabo en un ejercicio que a efectos de liquidar la deuda tributaria está prescrito, pues la misma produce efectos fiscales en los ejercicios regularizados no prescritos, siempre que se siga el procedimiento legalmente previsto.

⁶⁹² Es necesario señalar que esta doctrina no es unánime entre los miembros de la sección 2º de la sala 3ª del TS, puesto que, tanto en la sentencia de 5 de febrero como en la de 23 de marzo de 2015, el Magistrado Joaquín Huelin Martínez de Velasco ha planteado voto particular a la decisión mayoritaria ya que entiende que: *“la discusión no versa, sin más, sobre el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en períodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicio prescritos, (...), se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse. O, como se decía en la citada sentencia de 4 de julio de 2014, de dilucidar si la Administración Tributaria puede o no declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos [cuando] tales operaciones [pueden] proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos”*.

comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos, pudiendo recalificar operaciones que dieron derecho a la aplicación de partidas (positivas o negativas) (artículos 66 *bis* y 115 de la LGT)⁶⁹³.

Puesto que los órganos gestores de la Administración no pueden alterar las declaraciones-liquidaciones tributarias de los contribuyentes ganadas por la prescripción, en tanto en cuanto el artículo 66 de la LGT permanece intacto, lo realmente relevante no es ya el ejercicio de la potestad de comprobación en sí mismo, sino la posibilidad de modificar la declaración de una operación por su propio objeto que pertenece a un ejercicio pasado. Es lo que el TS denomina como la facultad de la Administración Tributaria de considerar (calificar o nominar) operaciones que se efectuaron en fraude de Ley cuya advertencia se ha efectuado en actuaciones de comprobación desarrolladas con posterioridad a que prescribiera el derecho de la Administración a determinar la deuda de la obligación tributaria en la que se incluyeron (del artículo 66.a) de la LGT)⁶⁹⁴.

Con ellas se produce una desconexión en el tiempo entre el momento en que se produjo el negocio susceptible de ser calificado como realizado en fraude de Ley y el momento de su declaración como tal⁶⁹⁵. La coincidencia de este criterio de la Sala del TS con las modificaciones de la reforma de la Ley 34/2015 es tal, que sus sentencias también se centran, únicamente, en la naturaleza de los negocios declarados en fraude de Ley y no en los efectos en las declaraciones-liquidaciones conectadas con el acto o negocio de que se trate a los efectos de su recalificación. Lo cual no obsta para que rebatamos la argumentación del Supremo.

En nuestra opinión, pese a que estemos en contra de la solución adoptada por la jurisprudencia y por los preceptos de la reforma, no deja de ser la opción más

⁶⁹³ Vid. MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M., “Deducciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sociedades de 2015”, *Quincena Fiscal*, nº 21, diciembre, 2015.

⁶⁹⁴ Dice el voto particular del Magistrado Joaquín Huelin Martínez de Velasco en la STS de 5 de febrero de 2015 que la recalificación de negocios jurídicos realizados en un período impositivo ya prescrito que se produce mediante la declaración de fraude de ley supone un salto cualitativo de difícil encaje y acomodo con el principio de seguridad jurídica, porque “*La legalidad aparente de los negocios celebrados en fraude de ley debe prevalecer sobre la ilegalidad subyacente de los mismos, cuando el fraude de ley no haya sido declarado dentro del plazo de prescripción, porque lo demanda el respeto de la seguridad jurídica*”.

⁶⁹⁵ Vid. CALVO VÉRGUEZ, J., “La comprobación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios prescritos... *op. cit.*”

lógica, es decir, cuando se amplían las facultades comprobadoras e investigadoras de la Administración Tributaria (como decimos, en los términos del artículo 115 de la LGT), más aún cuando siempre se había dispuesto de ellas como se ha dicho, debe suponer, ineludiblemente, una alteración correlativa de esas mismas reglas en relación a la prescripción.

Solamente añadiríamos que no ha de obviarse que la posibilidad de comprobación por parte de la Administración Tributaria, en ocasiones, se puede producir en un momento del tiempo posterior a la realización del negocio o de la operación, cuando los efectos de la operación no sean tan inmediatos. En tales supuestos, la Administración comprueba obligaciones tributarias que, sin ser hechos susceptibles de fraude de Ley, sino todo lo contrario, se produjeron o pertenecen a ejercicios que están fuera de los límites de la prescripción para determinar la deuda al ser superiores a cuatro años, y que puede tener derecho a ello con esta reforma en virtud del nuevo artículo 66 *bis* en combinación con la renovada redacción del artículo 115 de la LGT, aunque sus efectos se producen en ejercicios en donde dicha prescripción no ha operado todavía (conforme al artículo 66.a) de la LGT). Es el caso, verbigracia, de las frecuentes operaciones comerciales y financieras en las que haya un período de carencia pactado por ambas partes, incluso, con devengos diferentes para cada una de ellas.

En estos supuestos, el profesor MARTÍNEZ GINER considera que aún cuando la comprobación sobre la legalidad o no de los efectos del negocio se producirá en un momento que es posterior al de su realización efectiva (incluso fuera del plazo de prescripción de 4 años), la posibilidad de comprobación de la operación en sí misma estaba habilitada desde el momento de su realización, pudiendo ser objeto de examen por parte de la Administración Tributaria, y ello, al margen de que la validez de sus efectos sólo pudiera acreditarse y verificarse en un momento posterior⁶⁹⁶.

Y en esto estamos completamente de acuerdo, pues que la Administración Tributaria pueda comprobar y calificar (o no) datos de un ejercicio o período prescrito con independencia de la previa asignación o calificación no es el problema, de hecho,

⁶⁹⁶ *Vid.* SOLER ROCH, M^a. T., “Reflexiones sobre la seguridad jurídica y el efecto retrospectivo en el ámbito tributario”, en MARTÍNEZ GINER, L. A., “La Seguridad Jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria... *op. cit.*”

así se recoge en el apartado 2º del artículo 115 de la LGT⁶⁹⁷ y, además, porque como se ha apuntado anteriormente ya disponía de esa facultad (aunque no de forma tan cristalina); sino que el problema está, en realidad, en determinar hasta dónde puede llegar la comprobación y qué efectos cabe atribuirle en relación con la facultad de liquidar de los ejercicios no prescritos.

Trataremos en adelante de resolver cuestiones como ¿qué ocurre con la facultad en sí misma de determinar la deuda y regularizar en ejercicios no prescritos tras la comprobación de hechos que se originaron en ejercicios prescritos? o, ¿puede la Administración Tributaria a la luz de una comprobación de hechos pasados no fraudulentos que se sitúan en ejercicios prescritos y son firmes, liquidar sus consecuencias en ejercicios no prescritos?

Esto es, lo verdaderamente trascendente es si este nuevo “*derecho de comprobación e investigación*” supone o no una alteración de las reglas de la prescripción en lo que hace a las obligaciones pasadas y, también de prueba formal y material por parte del obligado tributario⁶⁹⁸. Como bien dice SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, la prescripción no se manifiesta sólo en aspectos sustantivos, es decir, en aspectos de Derecho Financiero y Tributario material, sino que, en concreto, la prescripción del derecho a liquidar tiene también su reflejo en aspectos conexos a éste⁶⁹⁹.

Todo parece indicar que, en detrimento de lo que se venía entendiendo hasta la reforma de la LGT, ahora sí, los efectos de la calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 66 *bis* y en el apartado segundo del artículo 115, los efectos respecto de la obligación tributaria objeto de comprobación de un ejercicio prescrito, se extenderán, en su caso, a aquellas otras obligaciones tributarias en las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley. Esta es la literalidad de los citados preceptos, en la que se dice que “*hubieran de*

⁶⁹⁷ “*La calificación realizada por la Administración tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquéllos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta ley.*”

⁶⁹⁸ No está de más recordar que en no pocas regularizaciones por los órganos de la Administración Tributaria el objeto de las mismas radica en la prueba o acreditación de la efectividad de elementos determinantes de la obligación.

⁶⁹⁹ *Vid.* SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., *La prescripción de las obligaciones tributarias*, Ed. AEDAF, Madrid, 2007, p. 223.

Capítulo Tercero.- Los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos surtir efectos fiscales en ejercicios o períodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido”.

Por tanto, la presunción de legalidad de la actuación administrativa con el elemento tiempo, y su obvia manifestación en forma de prescripción, entra en colisión con los derechos tradicionales que amparan a los contribuyentes entre los que aquí destaca, por su valor constitucional, la tutela judicial efectiva y, hace que nos planteemos si ¿ha dejado de ser el tiempo de prescripción un verdadero límite en la actuación administrativa?

Con arreglo a lo dispuesto en la norma 66 *bis*, se defiende no sólo que la Administración Tributaria dispone de facultades para comprobar un ejercicio que ha prescrito con alcance calificador, sino que a los efectos de la prescripción se ven también alterados por el citado artículo *bis* cuando se aplica a un ejercicio prescrito en el que se generaron bases, cuotas o deducciones a compensar en ejercicios posteriores no prescritos, pudiendo el órgano gestor recalificarlos y reclasificarlos, sin efectos tributarios (que no jurídicos) para las declaraciones-liquidaciones ya prescritas, pues ya son firmes, pero con repercusión tributaria para las que están siendo objeto de comprobación y no están prescritos.

En este sentido prescriptivo, la reforma fiscal ha introducido, por primera vez en la LGT, otra regla novedosa de juego que rige en estas relaciones intertemporales entre los contribuyentes y la Administración Tributaria (ya sea ésta la estatal, autonómica/foral o la local). Estamos hablando de la aparición en escena de las, así denominadas por el propio legislador, <<obligaciones tributarias conexas>>, que la propia Ley define como aquellas en las que alguno de sus elementos resultan afectados o se determinan en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto⁷⁰⁰.

El expreso reconocimiento legal de esta tipología de obligaciones, no significa su creación, sino que como ya hemos dicho *ad supra* su existencia práctica ya era una evidencia en la práctica tributaria (y por tanto, en el foco de la actuación administrativa), empero, lo que si hace el legislador es regular el régimen de la prescripción (y lo hace de forma indirecta a propósito de regular su interrupción) y, como complemento, se regula el cauce procedimental a través del cual la Administración Tributaria ejercerá su derecho a liquidar, donde se posibilita la compensación de oficio de posibles cantidades a ingresar y a devolver resultantes y,

⁷⁰⁰ *Vid.* Artículo 68.9 de la LGT.

se garantiza el reintegro de aquellas devoluciones que estén vinculadas a liquidaciones que están siendo objeto de recurso o reclamación económico-administrativa por el mismo obligado tributario.

Esta reforma se ha efectuado añadiendo un nuevo apartado al artículo 68 de la LGT, en el que se señala que *“La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas”*.

Así, las interrupciones de la prescripción del derecho a liquidar una determinada deuda tributaria interrumpirán también dicho derecho para liquidar una obligación tributaria conexas, tanto de la acción para liquidar como de la acción para obtener la devolución de ingresos indebidos de la que dispone el contribuyente, y ello, cuando en ésta se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación de los criterios en los que se fundamente la regularización de la obligación comprobada.

La EM de la Ley 34/2015 justifica la regulación que continuación veremos a fin de subsanar dos tipos de situaciones.

Esta norma permite así evitar situaciones de desequilibrio que se venían produciendo debido a la prescripción de la obligación tributaria conexas, permitiendo las compensaciones de oficio de cantidades a ingresar y a devolver⁷⁰¹. Y es que, se ocasionaban perjuicios tanto en la esfera del obligado tributario como para la Hacienda Pública. Para el contribuyente cuando presentaba una rectificación de autoliquidación para adecuarse al criterio de la Administración Tributaria pero no era posible porque había prescrito el derecho a liquidar para ese ejercicio o el derecho a solicitar la devolución. Y, para la Hacienda Pública, cuando el obligado tributario impugnaba una liquidación a ingresar pero no la vinculaba a la devolución, pues en

⁷⁰¹ Vid. ROYUELA, A., “Reforma de la Ley General Tributaria: las claves de la reforma”, *Revista de Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 12, diciembre, 2015.

tales casos si la liquidación inicial recurrida fuera anulada judicialmente, no quedaba garantizado el derecho de la Administración Tributaria a practicar una liquidación exigiendo el reintegro de las cantidades devueltas o eliminando las mayores cantidades deducidas o compensadas que habían prescrito.

Con ella, se pretende preservar el derecho de la Administración Tributaria a liquidar (artículo 66 a) de la LGT) y, paralelamente, el del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos (artículo 66 c) LGT), señalando a tal efecto que la interrupción del plazo de prescripción del primero determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren los párrafos a) y c) del citado artículo 66 relativos a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario.

Con la nueva regulación, por tanto, las actuaciones de comprobación e investigación respecto de una obligación interrumpen el derecho a liquidar de la Administración Tributaria y el derecho a solicitar la oportuna devolución. Y los recursos o reclamaciones que se interpongan contra la liquidación, interrumpirán igualmente el derecho posterior a liquidar de la Administración o el derecho a solicitar la devolución por el contribuyente.

Esta modificación será de aplicación a aquellos casos en los que la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda se produzca a partir del 12 de octubre de 2015 (fecha de entrada en vigor de la Ley 34/2015), pues todo hace indicar que, pese a que se trata de una novedad, ésta ha venido para quedarse (legislativamente hablando). Así las cosas con su incorporación se vendría a admitir la tesis en su día sostenida por el propio TEAC en su controvertida (y desapercibida) resolución de fecha 20 de noviembre de 2008, en donde ya apuntó que, si la prescripción es una institución jurídica en la que el tiempo juega un papel esencial, en la medida en que lleva a la consolidación de ciertos derechos o, como se analiza en el presente trabajo, a la pérdida de los mismos, no resulta jurídicamente admisible situar el cómputo del plazo para ejercer un derecho en una fecha anterior a su nacimiento⁷⁰².

⁷⁰² Esta interpretación abundaba en la teoría del ingreso indebido sobrevenido que fue expuesta por el profesor (vid.) GARCÍA NOVOA, C., *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, y fue acogida tanto por este TEAC, como por algún pronunciamiento judicial, entre otros, la STSJ Madrid de 30 de junio de 2008 (referencia westlaw nº JT 2009/21) en donde se concluía que “sólo entonces, y no antes, el ingreso pasa a convertirse en indebido y la acción llega a nacer”.

A nuestro juicio, se están vinculando dos prescripciones completamente distintas. De un lado, la prescripción de la obligación tributaria principal y, de otra parte, la prescripción de la obligación/nes tributaria/s conexas, que alcanzan su verdadero significado cuando con posterioridad se incorporan a una obligación a la que aparecen conectadas⁷⁰³. A efectos teóricos y prácticos, se tratan de obligaciones completamente independientes y, por tanto, merecedoras de cómputos independientes de plazos de prescripción. Por contra, en tanto en cuanto se trata de una independencia formal pero no sustancial entre estas obligaciones, puesto que la independencia de estos plazos prescriptivos se sustenta en una dependencia de sus efectos al estar conectadas, se ha optado por esta solución legislativa al objeto de vincularlas.

Sea como fuere, lo cierto es que la mayor o menor adecuación a derecho de este “enlace de prescripciones” entre obligaciones tributarias principales y derivadas o conexas y, por ende, la procedencia de esta nueva precisión normativa, la justificamos en la valoración individualizada del grado de vinculación existente entre ellas, pues cada supuesto puede merecer una consideración distinta. Y es que, no es lo mismo enlazar consecuencias prescriptivas para obligaciones tributarias formales, que se consideran accesorias de otras obligaciones materiales, en donde el apartado 1º del artículo 70 de la LGT que las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas, que, anudar la prescripción del derecho a liquidar de la obligación principal y la prescripción del derecho a liquidar bases o cuotas a compensar o, cualquier otro de los ejemplos que expusimos anteriormente.

Pero es que, además, esta nueva previsión constituye, sin pretenderlo, un arma de doble filo:

Tiene un aspecto positivo en tanto en cuanto en aquellos casos en los que el obligado tributario recurra la liquidación y solicite al mismo tiempo la rectificación de sus autoliquidaciones, la Administración Tributaria deberá aplicar el criterio reflejado en la liquidación, aún cuando esté siendo objeto de revisión, y reconocer la devolución correspondiente. Por tanto, las liquidaciones relacionadas con las obligaciones conexas siempre serán provisionales.

⁷⁰³ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.*, p. 61.

Ahora bien, sucede que esta regulación sólo afecta a la problemática atinente a un único obligado tributario, es decir, nada se dice para el caso de obligaciones conexas con terceros. Se dejan sin resolver, pues, todas las cuestiones relacionadas con el IVA, las retenciones y los ingresos a cuenta. Así, cuando el sujeto repercutido o el retenido (de IVA) conozca finalmente el criterio administrativo o judicial, puede que ya haya prescrito su derecho a solicitar la devolución correspondiente. Este efecto colateral queda superado, para el caso de operaciones vinculadas, en virtud del artículo 18.10 de la LIS, pero como decimos, sólo en estos casos. Desde aquí, proponemos que sea extensible aplicando la analogía al resto de casos sustancialmente idénticos en problemática, aunque no estén relacionados con este Impuesto.

La regulación de las obligaciones conexas ha hecho necesario introducir modificaciones en otros artículos:

En primer lugar, en el artículo 73 de la LGT, en el que se establece la compensación de oficio en aquellos supuestos en los que, en virtud de la ejecución de fallos de reposición o en vía económico-administrativa de los que se deriva la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada la anterior, tenga lugar la liquidación de sus obligaciones conexas.

Y, en segundo lugar, en lo referente a la ponderación de intereses que se produce en la institución de la suspensión de obligaciones conexas entre, de un lado, la presunción de legalidad o validez de los actos administrativos de carácter tributario que se recurren (en sede de gestión tributaria o en vía económico-administrativa) y, de otro lado, los intereses de los contribuyentes tendente a preservar la efectividad de un hipotético pronunciamiento favorable a éstos (del órgano gestor o de un TEAR o TEAC, respectivamente).

La novedosa regulación que ahora se propone se decanta porque la presunción de legalidad sea la ganadora, y es que, la interrupción de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos así lo vendría a demostrar, máxime cuando ese nuevo apartado 9º que ahora se introduce en el artículo 68 LGT concluye señalando que ese paréntesis temporal es procedente cuando *“se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación (...) por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas”*.

Es decir, de esa redacción parece desprenderse que durante la pendencia del recurso de reposición o reclamación administrativa y/o judicial contra la regularización practicada por la Administración Tributaria con suspensión, al contribuyente se le obliga a liquidar los ejercicios ulteriores conforme al criterio sostenido por ella, preservando ahora la acción para solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado si así se desprendiera del pronunciamiento que pusiera fin a aquel proceso impugnatorio; pero mientras tanto, deberá abonar lo que corresponda conforme al criterio administrativo que sustente la regularización, dando así plena validez cautelar al acto impugnado, pese a que sobre él haya recaído un acuerdo expreso de suspensión de sus efectos.

En lo referente a la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición, la nueva redacción del artículo 224.5 de la LGT establece que en los supuestos en los que se recurre una deuda tributaria, que hubiese determinado el reconocimiento de una devolución, la garantía aportada para suspender la primera servirá igualmente para garantizar las cantidades que debieran reintegrarse como consecuencia de la estimación del recurso. Y lo mismo se regula en el artículo 233.7 para los casos de suspensión en vía económico-administrativa.

Al igual que ocurría con la anterior novedad, todo lo anterior es de aplicación a las solicitudes de suspensión que se formulen desde la aplicación de la Ley 34/2015, esto es, desde el 12 de octubre de 2015.

Para concluir, sólo diremos que esta reforma, previsiblemente, dará lugar a una ingente y compleja casuística que, probablemente, lejos de disminuir la litigiosidad, convertirá a las obligaciones conexas en un nuevo foco de ésta que obligará a los Tribunales a ponderar, una vez más, entre los intereses de la Administración Tributaria y los de los contribuyentes.

ii) La facultad para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

Como ya señalamos, esta es la segunda de las facultades derivadas de la potestad tributaria de autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria y, en lo que hace a la institución de la prescripción, tiene, respecto de su antecesora ya examinada, diferentes supuestos de hecho, requisitos, causas de interrupción y, lo que aquí nos

interesa, distintas consecuencias derivadas de su efecto extintivo⁷⁰⁴, que sí es común como ya sabemos, es decir, la imposibilidad de su ejercicio.

Esta facultad se produce con la inactividad continuada de cuatro años en el ejercicio de la acción recaudatoria por parte de la Administración Tributaria titular de un crédito autoliquidado (por el contribuyente) o liquidado (por la propia Administración), en ambos casos no ingresado (en su totalidad o por la parte restante). Esto es, surge por la quietud de la Administración Tributaria acreedora sobre el contribuyente. Pero también es aplicable para la recaudación de las sanciones ya impuestas, cuando las mismas consisten en una penalización económica y, hayan adquirido firmeza en la vía administrativa, todo ello, por así disponerlo expresamente el artículo 190.2 de la LGT⁷⁰⁵.

El que ambas modalidades prescriptivas (liquidadora y recaudadora) sean, en principio, independientes, no obsta para que ambas estén interrelacionadas. Efectivamente, la prescripción de esta facultad presupone la existencia de una previa autoliquidación o liquidación conforme a Derecho que determinan una deuda o sanción que no han sido ingresadas por el sujeto pasivo, o una multa. De no existir ésta, el plazo prescriptivo extintivo que correría sería el del derecho a determinar la deuda (a liquidar) y, una vez consumado éste, ya no cabría el cómputo de esta facultad. Con lo que, con carácter general, el efecto extintivo de la obligación tributaria que provoca la prescripción debe conllevar la correlativa extinción del crédito, no siendo posible admitir que lo que se extingue es la acción para exigir el pago, aunque el crédito pueda, teóricamente, mantenerse subsistente⁷⁰⁶.

⁷⁰⁴ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*... *op. cit.*, p. 337. Considera que, aunque el artículo 69.3 de la LGT habla de “extinción” de la deuda, de los artículos 167.3 y 170.3.a) de la LGT parece deducirse que la prescripción del derecho a cobrar es un supuesto de inexigibilidad, distinto de la *extinción*, pues se mencionan separadamente dentro de los motivos de oposición al apremio y al embargo, respectivamente. Esta cuestión será relevante a efectos de determinar si es o no posible renunciar a la prescripción ganada por parte del contribuyente, supuesto que veremos (*vid. infra.*) en el apartado “*El efecto irrenunciable de la prescripción*” del presente trabajo.

⁷⁰⁵ “2. *Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta ley. En particular, la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas establecidas en la sección tercera del capítulo y título citados relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*”

⁷⁰⁶ Se trata de una matización de gran importancia en lo concerniente a la admisión de la renuncia a la prescripción ganada que veremos más adelante.

Con base en lo que dice RODRIGO MACHICAO, ante esta dualidad de prescripciones, se entiende que el objeto de la prescripción de los derechos contenidos en las letras a) y b) del artículo 66 de la LGT es completamente diferente, y los efectos del que ahora nos toca analizar en relación a la prescripción, alcanzan exclusivamente al ejercicio del derecho de cobro y, por tanto, estamos ante la prescripción extintiva, que jugará como una excepción que el deudor habrá de oponer a la pretensión del acreedor negligente por inactividad, es decir, la Administración Tributaria actuante⁷⁰⁷.

En todo caso, a diferencia de lo que ocurre con la prescripción del derecho a liquidar, el objeto de la prescripción aquí es el derecho de crédito, y su consecuencia es impedir el derecho al cobro de la Administración Tributaria sobre una obligación tributaria no ingresada por parte del contribuyente a causa de su propia inactividad administrativa continuada, esto es, que pudo hacer y sin embargo no hizo. Actúa como sanción o castigo para la Administración Tributaria al abandonar el crédito por más de 4 años. Por eso, la regulación del efecto prescriptivo presupone la existencia de un crédito vinculado a la obligación tributaria (que a su vez es el objeto de la prescripción).

Esta prescripción afecta sólo al importe que sea objeto del procedimiento recaudatorio, es decir, respecto a la cuantía correspondiente a la autoliquidación, liquidación o multa que no ingresó el contribuyente, pues es posible que existan cantidades adicionales que correspondan al mismo concepto tributario pero que hayan sido liquidadas separadamente, respecto de las cuales la prescripción de la acción recaudatoria tiene su propio cómputo (por ejemplo, las costas del procedimiento de apremio).

La prescripción de los derechos de los contribuyentes.

De otra parte, y para los contribuyentes, el artículo 66 de la LGT regula la prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las

⁷⁰⁷ Vid. RODRIGO MACHICAO, J., “La prescripción de la obligación tributaria”... *op.cit.*, p. 1.645, en GARCÍA NOVOA, C., “Plazo de prescripción de los tributos”, *II Congreso Internacional de Derecho Tributario*,... *op. cit.*, p. 17.

garantías (letra c)) y, por último, del derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías (letra d)).

De estos casos, por corresponder su titularidad y sus efectos a los contribuyentes y quedar por lo tanto fuera del objeto de nuestro estudio, sólo diremos que se aprecia como la figura de la prescripción se regula como contrapartida a la prescripción de los dos derechos anteriores de la Administración Tributaria competente en materia de recaudación, esto es, se configura como una limitación del derecho a recuperar o minorar cantidades y/o garantías de aquellos que fueron sujetos pasivos de un Impuesto a supuestos cuyo resultado excedía del que era realmente adecuado a Derecho. Es decir, es una limitación de las facultades gestoras propias del obligado tributario⁷⁰⁸.

A continuación, proseguiremos con el análisis de los restantes efectos de la prescripción, que si bien los estudiamos integrados en el procedimiento de gestión tributaria, su aplicación se hace extensible al resto de procedimientos en donde esta figura tiene cabida. El único motivo de su inclusión en este momento se deriva del carácter general de sus consecuencias, que resultan comunes al resto de procedimientos.

c) El efecto automático de la prescripción: su aplicación de oficio.

⁷⁰⁸ A este respecto, cabe destacar las siguientes obras:

- (vid.) CALVO VÉRGUEZ, J., “La prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos tributarios indebidos. Un análisis jurisprudencial”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 6, 2014.
- (vid.) FALCÓN Y TELLA, R., “Solicitud de rectificación de autoliquidaciones e interrupción de la prescripción”, *Quincena Fiscal*, nº 22, diciembre, 2013.
- (vid.) FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria...* op. cit., p. 248.
- (vid.) HERRERA MOLINA, P. M^a., “El nuevo régimen de los ingresos tributarios indebidos (Comentarios al RD 1163/1990, de 21 de septiembre)”, *Actualidad Tributaria*, nº 5, mayo, 1991, p. 111.
- (vid.) CASANA MERINO, F., *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid, 1992, p. 110.

El segundo de los efectos de la institución de la prescripción se extrae del apartado 2º del artículo 69 de la LGT, que dispone que ésta se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo sobre el que haya recaído un procedimiento de gestión tributaria sobre un tributo e, incluso, en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria⁷⁰⁹.

Es decir, una vez que ésta se haya consumado por la inactividad continuada de los órganos de la Administración Tributaria por un período de 4 años, en consecuencia, se ha desplegado automáticamente su efecto principal antes estudiado, el extintivo, que impide a los órganos administrativos actuantes ejercitar sus derechos establecidos en el artículo 66 letras a) y b) de la LGT.

No es en absoluto preciso que los contribuyentes aleguen la prescripción expresamente ante la Administración Tributaria, es más, ni siquiera tienen que haberla percibido, ni durante el procedimiento tributario (de gestión o de inspección), ni en la vía económico-administración en la interposición de una reclamación económico-administrativa ante un TEAR o TEAC, ni en la jurisdiccional de instancia, pues todos los órganos que conocieron del asunto debieron, caso de concurrir, aplicarla aún cuando no hubiera sido propuesta por la parte.

A este respecto, existe una reiterada doctrina del TEAC y una abultada cantidad de jurisprudencia del TS que ha reconocido, por lo que ahora importa, la naturaleza sustantiva de la prescripción y la posibilidad de ser apreciada de oficio en cualquier instancia de la causa en cuanto se manifiesten con claridad los requisitos

⁷⁰⁹ Es además, una de las notas características de la institución de la prescripción en el ámbito tributario que la distingue de la que se regula en el CC.

que la definen y condicionan⁷¹⁰, lo que la diferencia de esta institución en otros ordenamientos jurídicos⁷¹¹.

En efecto, la revisión de oficio de los actos administrativos es una potestad exorbitante de la Administración, y en nuestro caso de la Tributaria, que se deriva de su potestad de autotutela y que, por su propia naturaleza, queda reservada para los casos más graves de violación del ordenamiento jurídico, cuya interpretación debe, además, ser estricta, teniendo como límites la “*prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las Leyes*”, tal y como se regula con carácter general en el artículo 106 de la Ley 30/1992.

De esta manera, el efecto extintivo de la prescripción se convierte siempre en una excepción de carácter automático, y su aplicación de oficio en una exigencia, con lo que el pago de una deuda prescrita constituye siempre un ingreso indebido, como reza el propio artículo 69.2 y también, la primera parte del artículo 221.1.c) de la LGT⁷¹².

⁷¹⁰ A ello se ha referido en múltiples ocasiones la jurisprudencia del TS, tanto durante la vigencia de la antigua LGT de 1963, citando su sentencia de 23 de julio de 2002 (referencia westlaw nº RJ 2002/7.314), como para la actual LGT, en su sentencia de 17 de marzo de 2008 (referencia westlaw nº RJ 2008/2.330).

Empero, también hay que indicar que han existido algunos pronunciamientos esporádicos jurisprudenciales, todos ellos provenientes de TSJ, en donde se rechazaba la virtualidad de la prescripción in natura y su declaración de oficio por parte de los órganos de la Administración y/o los órganos económico-administrativos o judiciales, si no que era preciso que fuese invocada por el contribuyente en todo caso. Afortunadamente, esta doctrina fue desautorizada por la STS de 19 de febrero de 1993 (referencia westlaw nº JT 1994/1). Era el caso de las sentencia del TSJ de Cataluña de 13 de junio de 1994 (referencia westlaw nº JT 1994/797) y, del TSJ de Andalucía, Granada, de 6 de julio de 1994 (referencia westlaw nº JT 1994/1.404).

⁷¹¹ Así es, en la redacción del aludido artículo 69.2 de la LGT, cuando hace mención a que el contribuyente no tendrá la necesidad de “excepcionar” la prescripción, es una clara distinción con el ordenamiento civil, ya sea de tipo adquisitiva o extintiva, no puede ser declarada de oficio nunca, es decir, que quien pretenda beneficiarse de la prescripción debe alegarla, ya sea por vía de acción o de excepción, en la demanda como pretensión o en la contestación de la demanda como excepción, según lo establecido en el artículo 2.513 del CC, el cual dice lo siguiente: “*El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el juez no puede declararla de oficio*”.

⁷¹² “c) *Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.*”

La automatización de esos efectos legales derivados de la prescripción del procedimiento tributario en curso, exigen que tampoco interrumpa el cómputo del plazo de prescripción de los derechos sustantivos a determinar y a cobrar la deuda de la Administración Tributaria, el recurso o reclamación económico-administrativa dirigida a que sea declarada la caducidad del procedimiento como ya se dijo, pero ahora para, a su vez, ganar la prescripción automática por el cómputo de cuatro años de inactividad a consecuencia del efecto inocuo de las actuaciones caducadas, pues de lo contrario, y vaciando de contenido los artículos 104.2 y 69.2 de la LGT, resultaría totalmente indiferente que la Administración Tributaria finalizase o no las actuaciones de procedimiento de gestión en el plazo general de seis meses o no y que cumplierse o no con su obligación de apreciar de oficio tal prescripción ya que, en todo caso, el efecto automático hace que permanezcan prescritos los derechos de la Administración por el mero transcurso de cuatro años con inactividad continuada por su parte si hubo caducidad en el curso de ese procedimiento.

Pero además de esto último, procedería la prescripción aún cuando no se considerase producida la caducidad pero sí hubiera transcurrido el plazo de prescripción posteriormente, pues, en todo caso, la ilegalidad de la actuación prescrita contra la que el sujeto pasivo reclamó era, como se ha razonado, automática, y el órgano tributario o económico-administrativo o la jurisdicción procedente, tenía forzosamente, que declarar, de oficio, si era necesario, la nulidad de pleno Derecho de la (pretendida) liquidación o cobro notificada.

Por tanto, como conclusión, el efecto de la prescripción es inmediato desde el mismo momento que se constata la quietud administrativa continuada durante cuatro años, de esta manera, el efecto extintivo de la prescripción se traduce en su aplicación de oficio⁷¹³ y, aunque declarar la prescripción (al igual que la caducidad) constituye un deber de la Administración Tributaria, ello no impide que el interesado pueda promoverla, y no es coherente que ningún acto de la Administración interrumpa la prescripción por motivo de caducidad y sí lo haga el acto del interesado tendente a lograr ese efecto.

d) El efecto irrenunciable de la prescripción.

⁷¹³ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.*, p. 89.

El examen sobre la posibilidad o la imposibilidad de renunciar a la prescripción ganada ha sido, y es, una cuestión muy controvertida que ha ido siempre aparejada al efecto extintivo de la misma⁷¹⁴.

En efecto, a pesar de la aparente claridad con que se pronuncia actualmente el artículo 69.3 de la LGT cuando dice que “*La prescripción ganada extingue la deuda tributaria*”, la cuestión sobre la admisión de la renuncia a la prescripción ganada ha sido una cuestión muy debatida, tanto por la jurisprudencia como por la doctrina, a causa de la falta de regulación expresa de la propia normativa tributaria en este sentido, esto es, de la ausencia de un precepto legal que prohibiese expresamente su renuncia a los contribuyentes que resultan beneficiarios de su efecto extintivo que impide a la Administración Tributaria ejercitar sus facultades previstas en el artículo 66 letras a) y b) de la LGT.

Así es, la LGT habla literalmente de la prescripción como una causa de extinción de la deuda, al igual que, en el mismo sentido, lo hacía anteriormente la antigua LGT de 1963. La pregunta es inmediata entonces, si la solución ofrecida por el ordenamiento jurídico tributario ha sido siempre la misma, es decir, ha sido continuada en el tiempo ¿por qué existe controversia alguna acerca de la renuncia? La respuesta radica en que, si bien es cierto que la LGT declara extinta la deuda prescrita, no es menos cierto que la renuncia a la prescripción no se prohíbe expresamente en ningún momento en su articulado (ni en los reglamentos de desarrollo), por lo que esta puerta abierta de “lo no estrictamente prohibido está permitido”, ha llevado de manera constante a la duda sobre la posibilidad de llevarla a cabo, más aún cuando, a efectos prácticos puede realizarse con una simple conducta omisiva del contribuyente, pretendida o no, es decir, voluntaria o involuntaria.

Por tanto, es importante para nuestro análisis un estudio amplio sobre cómo ha sido tratada esta posibilidad en la normativa tributaria que nos ayudará en la toma de conclusiones.

Como decimos, la existencia de una laguna jurídica de falta de prohibición expresa de la renuncia, permitió, o mejor dicho, no impidió, que años más tarde desde

⁷¹⁴ Piénsese por ejemplo, en el caso de un contribuyente que pague un tributo prescrito a los efectos de acreditar o adquirir otro derecho en el tiempo, por ejemplo, el de usucapión. O, el caso de un contribuyente que abonase deudas tributarias prescritas ante una Administración acreedora, a fin de contradecir a esta misma Administración en sus actos propios en relación a otra cuestión de derecho completamente distinta (véase, el pago de IBI a un Ayuntamiento y su contradicción con un expediente de derribo por incumplimiento de normativa urbanística).

que se regulase por primera vez la institución de la prescripción tributaria en la LGT de 1963, se aprobasen otras normas de desarrollo reglamentario que permitían lo contrario, aunque fuese de manera tácita al permitir actos de los contribuyentes en este sentido.

Fue el caso, en 1968, del artículo 62.3 del antiguo Reglamento General de Recaudación que consentía al contribuyente de un tributo renunciar tácitamente a la prescripción ganada por la cuantía del mismo. Según este precepto, la Administración Tributaria podía no devolver al contribuyente, si éste no lo pedía, los ingresos indebidos cuando se hubiesen ingresado después de prescribir la acción para exigir su pago de las deudas tributarias, tanto de las liquidadas por los órganos administrativos actuantes en los procedimientos de gestión tributaria, como de las declaradas y autoliquidadas por el propio obligado tributario, en ambos casos, insistimos, aún cuando se hubieran satisfecho hallándose prescrito el derecho de la Administración Tributaria para practicar la oportuna liquidación.

En este sentido, años más tarde, en 1990, en el hoy derogado Reglamento de Recaudación aprobado por el RD 1648/1990, de 20 de diciembre, en su artículo 60.4, parecía haber un cambio de criterio en torno a la renuncia de la prescripción ganada, pues se obligaba a la Administración Tributaria a dar de baja de su haber recaudatorio las cuentas pendientes por deudas que estuviesen prescritas de acuerdo con el artículo 7.1.c) del RD 1163/1990, de 21 de septiembre, que regulaba el procedimiento de ingresos indebidos y, en donde se atribuía tal condición a los ingresos de deudas prescritas, ordenando la procedencia de su devolución a los contribuyentes que las reclamasen.

No obstante, pese a que estas últimas normas impedían la renuncia tácita del contribuyente a la prescripción a través del pago (innecesario por el transcurso del tiempo) de la deuda, tampoco negaban estos preceptos la posibilidad de renuncia expresa a la prescripción. Es decir, no se había disipado la duda sobre la opción a la renuncia del contribuyente.

De modo que, ante estas circunstancias, y *a contrario sensu*, la generalidad de la jurisprudencia extendió el criterio de que el único requisito exigido para declarar su procedencia sería que la renuncia fuese expresa e inequívoca, lo que en la práctica tributaria llevaba, en numerosas situaciones, a alterar la regla general de imposibilidad a la renuncia por extinción establecida por la LGT desde su inicio. Por señalar algunos ejemplos de ello, tenemos la sentencia del TSJ de Andalucía, de Granada, de

fecha 24 de febrero de 1997⁷¹⁵, la sentencia del TSJ de Asturias de fecha 5 de julio de 1996⁷¹⁶ y la sentencia del TSJ de Madrid, de fecha 18 de noviembre de 1993⁷¹⁷. Y, entre la temática de estos supuestos encontramos: la admisión de declaraciones y autoliquidaciones de contribuyentes efectuadas sobre deudas que ya estaban prescritas (con o sin ingreso de las mismas), o el impedimento de alegar prescripción de una deuda en la instancia judicial si ello no se hacía previamente en la vía económico-administrativa,...

El fundamento de este consentimiento a la renuncia, radicaba en la antigua concepción *ius privatista* (civilista, si se prefiere) de la institución de la prescripción (de su origen), según la cual, lo que prescribía no es el derecho de crédito, sino la acción para reclamarlo de la Administración Tributaria, de manera que la deuda prescrita equivalía a una obligación natural que carecía de medios de reclamación, y nada más, siendo su pago perfectamente posible por el contribuyente y, equivalente a una renuncia⁷¹⁸.

Esta postura ha sido duramente criticada, tanto en el ámbito del Derecho Privado (del que no nos ocuparemos), como en el del Derecho Público y, particularmente, en su relación con el Derecho Financiero y Tributario. En primer lugar, porque supone equiparar una obligación prescrita con una obligación natural y, en segundo lugar, en la medida en que tal semejanza entre obligaciones es claramente contradictoria con la función de la prescripción tributaria como causa objetiva de la extinción de la obligación que, al menos, sí esta claramente definida en el artículo 69.3 de la LGT⁷¹⁹.

⁷¹⁵ Referencia westlaw nº JT 1997/72.

⁷¹⁶ Referencia westlaw nº JT 1996/1.691.

⁷¹⁷ Referencia westlaw nº JT 1993/1.462.

⁷¹⁸ Vid. DÍEZ-PICAZO, L. M., *La prescripción en el Código Civil*, Ed. Bosch, Barcelona, 1964, p. 40.

⁷¹⁹ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.*, p. 89. Dice este autor que la prescripción extingue la obligación tributaria y la obligación extinta es una obligación inexistente.

No obstante, pese a las críticas, también han existido otras posturas doctrinadas que defendían la posibilidad de renuncia aunque por otras razones diferentes⁷²⁰.

Entre ellas encontramos la tesis del profesor FALCÓN Y TELLA, quien aún admitiéndose el efecto de extinción de la deuda tributaria propia de la figura de la prescripción, considera que esa extinción debería poder ser renunciable por el contribuyente, y entiende no haber razón alguna para negar esta posibilidad toda vez que, la consecuencia de la prescripción del derecho a liquidar y a recaudar de la Administración Tributaria no es un supuesto de extinción de la obligación, sino la inalterabilidad de la misma, esto es, supone la imposibilidad a los órganos administrativos de ejercer la potestad liquidadora salvo que el interesado renuncie a la prescripción ganada⁷²¹.

Considera este autor que, lo dicho por la antigua LGT de 1963 en relación a que las liquidaciones provisionales se convierten en definitivas una vez consumada la prescripción de la obligación principal, es un hecho que sigue siendo cierto con la actual redacción de la LGT de 2003. En efecto, si no se ha liquidado nada en el momento de consumarse la prescripción, la inalterabilidad impide exigir cantidad alguna y produce unos efectos similares a la extinción, pero ello no equivale a la imposibilidad de renuncia. Defiende que una cosa es que no pueda presumirse la renuncia y otra muy distinta es que no pueda admitirse una renuncia expresa o tacita si consta expresamente la voluntad del interesado en este sentido.

Prosigue argumentando a favor de la renuncia a la prescripción otras razones de técnica legislativa existentes en la normativa tributaria al respecto, como son que, aunque el artículo 69.3 de la LGT habla de “*extinción*” de la deuda, por otra parte, de los artículos 167.3 y 170.3.a) de la LGT parece deducirse que la prescripción del derecho a cobrar es un supuesto de *inexigibilidad*, distinto de la *extinción*, pues,

⁷²⁰ Vid. FERNANDEZ JUNQUERA, M., *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial...* op. cit., p. 36. Considera procedente la renuncia a la prescripción porque, aún admitiéndose el efecto de extinción de la deuda tributaria que regula la LGT, sería válido el pago de una deuda prescrita, “*de la misma manera que se permite al renuncia a la devolución del ingreso excesivo pagado en el IRPF*”.

⁷²¹ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*... op. cit., p. 312.

incluso, ahí se mencionan separadamente dentro de los motivos de oposición al apremio y al embargo, respectivamente⁷²².

De lo expuesto hasta ahora, entendemos que la cuestión principal a resolver es ¿qué significa la extinción de la deuda a la que alude el artículo 69.3 de la LGT?, pues esta cuestión será relevante a efectos de determinar si es o no posible renunciar a la prescripción ganada por parte del contribuyente.

A nuestro juicio, como ya hemos anticipado, la prescripción es una institución jurídica que además de ser causa de extinción de la deuda como establece la LGT y un supuesto de inalterabilidad de la obligación tributaria como expone FALCÓN Y TELLA, es también, por ende, una causa de “*imposibilidad de ejercicio*” de las distintas facultades de la Administración Tributaria (y de los contribuyentes) que se regulan en el artículo 66 de la LGT. Esto es, dado que la causa de producción de la prescripción es la inactividad de las funciones administrativas, esto es, la quietud de la Administración Tributaria en sus obligaciones atribuidas por Ley, la LGT anuda como principal efecto de ésta la terminación, inexistencia o imposibilidad de ejercicio de las mencionadas potestades, especialmente, como razón, después de haber ido disminuyendo o desapareciendo poco a poco en el tiempo el interés de su titular en ejercerlas o hacerlas valer frente al otro sujeto de la relación jurídico-tributaria, es decir, el contribuyente.

Que el artículo 69.3 de la LGT sólo establezca la extinción de la deuda, no quiere decir que ello sea la extinción de la obligación tributaria como se ha dicho, sino que, pese a lo incorrecto de la expresión del legislador (tanto del de 1963 como del de 2003), lo que prescriben realidad es la acción de la Administración Tributaria en relación con la deuda tributaria determinada por ella o autoliquidada por el contribuyente.

La obligación tributaria es el vínculo que se establece por Ley entre el acreedor (la Administración Tributaria del Estado, de la Comunidad Autónoma o del Ente Local actuante) y el deudor tributario (las personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad como sujetos pasivos de los impuestos propios o cedidos, respectivamente) y cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria, y dicho vínculo permanece vivo durante 4 años, es decir, en este tiempo las facultades que se regulan en el mencionado artículo 66 de la LGT para ambos sujetos de la relación jurídica son susceptibles de modificación y novación de ese plazo (y también

⁷²² Vid. *Supra.*, p. 337.

durante él), pero una vez transcurrido ese período de tiempo determinado por Ley por la inactividad continuada de cada uno de ellos, entendemos que, tributariamente, desaparece.

Consumados cuatro años sin que la Administración Tributaria y/o el contribuyente, ambos titulares de esas facultades, las ejerzan, éstos las pierden por completo y para siempre, y es cuando la prescripción de estos derechos se traduce en la prescripción de la obligación tributaria, pero no solamente su imposibilidad de alteración (de la obligación tributaria).

En este sentido, entendemos que el hecho de que el efecto de la prescripción tributaria sea la extinción de la obligación tributaria, no quiere decir que ésta sea el objeto de la prescripción, sino que, por aplicación de la *teoría de la actio nata* (teoría que sitúa el nacimiento de la acción tributaria objeto de un procedimiento de aplicación de los tributos con su comienzo y no antes)⁷²³, la extinción de la obligación tributaria va ligada en este caso a la inactividad o al no uso de ciertas facultades o potestades desde que están en posesión de la Administración Tributaria y de los contribuyentes a las que va referida la prescripción, pero no a un poder de disposición de las mismas como si de un derecho subjetivo se tratase. La renuncia a un derecho subjetivo (como el derecho a la devolución de la deuda o a su pago pese a estar prescritas) no puede equipararse a una supuesta renuncia a la prescripción ganada, pues aquí no hay un derecho incorporado o incorporable al patrimonio jurídico del sujeto pasivo a través de la obligación tributaria como si fuese de su propiedad.

La prescripción, como causa de extinción, forma parte del derecho objetivo y determina la extinción *ipso iure* del ejercicio de las facultades (derechos del artículo 66 de la LGT) que envuelven a la obligación tributaria por ambos lados de la relación jurídica. Por tanto, la prescripción de la facultad o la acción para liquidar extingue ese derecho de la Administración Tributaria y, se dice, que el obligado ha ganado la prescripción, lo que equivale a que la Administración ha perdido toda ocasión de ejercer sus facultades en la obligación tributaria y, también, el impedimento para que el contribuyente revierta esta situación, careciendo de validez cualquier intento tendente a ello.

⁷²³ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.*, p. 14.

Así las cosas, consideramos que, conceptualmente, no es posible admitir la renuncia a la prescripción ganada en el Derecho Financiero y Tributario, pero que se escapa al juego de voluntades que sí afecta a la institución de la prescripción en otras ramas de Derecho Privado. Esto es, precisamente, lo que imprime una estructura peculiar a la prescripción tributaria, pues como ha sido reiterado desde antaño por la doctrina⁷²⁴, las normas tributarias disciplinan las reglas de la transferencia de riqueza de los administrados al Erario, y siempre son, necesariamente, normas de imposición de conductas a ambos partícipes y, disposiciones imperativas e irrenunciables, que se aplican en cualquier caso, e, incluso por encima de la voluntad de los particulares que en ellas intervienen. Y con esta voluntad debe concebirse los efectos de la prescripción, y entre ellos, el principal, el extintivo de carácter automático sobre las facultades del artículo 66 de la LGT que recae sobre la obligación tributaria⁷²⁵.

Sobre la irrenunciabilidad de la prescripción, aunque con base en un motivo distinto al que aquí exponemos, se ha pronunciado también PÉREZ ROYO⁷²⁶. Para este autor, el verdadero motivo de la imposibilidad a la renuncia por parte del contribuyente es su aplicación de oficio, pues dado que la Hacienda Pública no tiene un interés propio o particular en su actuación, sino que actúa en defensa del interés público para que las deudas tributarias sean aplicadas conforme a la Ley, cuando el derecho cuyo ejercicio le encarga el ordenamiento ha prescrito por falta de diligencia en su actuación, es la propia Hacienda la que debe declararlo en todo caso, impidiendo la hipotética renuncia del contribuyente.

Ahora bien, cuestión distinta es que en el terreno práctico, en el de los hechos tributarios, al contribuyente le sea posible eludir a la prescripción de una

⁷²⁴ Vid. VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Consideraciones sobre el hecho imponible”, *RDFHP*, nº 38, 1960, p. 550.

Vid. SAINZ DE BUJANDA, F., “Análisis jurídico del hecho imponible”, *RDFHP*, nº 69, 1965, p. 811.

Para estos autores, el modelo deóntico del Derecho Financiero y Tributario está integrado por mandatos de hacer, en concreto, de dar una cantidad de dinero por parte de los administrados-contribuyentes a la Administración Tributaria.

⁷²⁵ Como indica FERREIRO LAPATZA, el Derecho Tributario es “*un orden querido e impuesto en su totalidad por el legislador en cuanto a comportamientos positivos, a conductas que consisten en hacer algo y no en no hacer, ordenados por él*”. Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., “Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica”, *REDF*, nº 85, enero - marzo, 1995, pp. 51 y ss.

⁷²⁶ Vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario...* 24ª edición, 2014, *op. cit.* p. 365.

deuda y pueda, materialmente, pagar una deuda prescrita ante la Administración Tributaria, bien de forma consciente conociendo de la ganancia de la prescripción, o bien desconociendo ésta, es decir, por error o equivocación, lo contrario resultaría tremendamente arbitrario y requeriría de una ficción jurídica para asumir o presumir un pago con una renuncia expresa o tácita.

Dicho de otro modo, que existan los medios que habiliten a un contribuyente a realizar un pago, no implica que se pueda renunciar a la prescripción, es más, de sostener esta idea, correlativamente podría (o debería) entenderse que igualmente se resucita la prescripción a todos los niveles y, por supuesto, la facultad de los órganos de la Administración Tributaria de comprobar e investigar la obligación tributaria resucitada o de la que proviene el pago y, por un nuevo plazo de 4 años. Sin embargo, sobre este respecto nada se ha dicho por quienes defienden la renuncia expresa como derecho o tácita por medio del pago por parte del contribuyente.

Y es que, los ingresos en las arcas de las Administraciones Públicas, siempre ávidas de ingresos económicos, son, serán o significarán una cosa tributaria diferente según el contexto en el que se produzcan, y otra muy distinta, es que puedan alterar las figuras externas a la obligación tributaria, como, en este caso, la posibilidad de conmutar la prescripción, ya que ésta se produjo *ipso iure* y es indisponible por el contribuyente, pues es una institución que opera sobre la obligación tributaria, lo que se pone de manifiesto es el hecho de que se considera el pago de una deuda prescrita un ejemplo de ingreso indebido, pues se está ingresando una deuda que el ordenamiento considera prescrita y, por tanto, una causa legítima para su devolución⁷²⁷.

Es más, lo procedente es que la Administración Tributaria no admitiese el pago de una deuda prescrita ya que es su deber apreciarla de oficio, y no solamente advertir al sujeto pasivo del derecho que le asiste a no pagar la deuda prescrita. En tal caso, la Administración Tributaria, ante la constatación de que se ha producido, o se va a producir, el pago de una deuda prescrita, debería inadmitirlo o iniciar los trámites de oficio para su devolución, respectivamente, pues el pago de una deuda prescrita no se hace a título jurídico de obligación tributaria derivada de un tributo, pues no existe ya, sino que, dadas las consecuencias automáticas del efecto extintivo de la prescripción, dicho abono se hace desprovisto de esa naturaleza, y tendría que ser

⁷²⁷ Vid. Artículo 221.c) de la LGT.

calificado con otra naturaleza jurídica, piénsese, verbigracia, como una liberalidad a favor de la Administración Tributaria⁷²⁸.

En efecto, la naturaleza jurídica podría asimilarse más a la fuente o causa que a una conducta o a un hecho determinado y que le vincula efectos jurídicos. Pues bien, de la misma manera que si la naturaleza jurídica de un alquiler es contractual, en consecuencia, el plazo para reclamar vence a los diez años, en el presente caso, el pago de una deuda proveniente de una obligación tributaria prescrita por la inactividad continuada de la Administración Tributaria y/o el contribuyente entendemos que tiene una naturaleza jurídica que queda fuera de la relación jurídico-tributaria de la que provenía, teniendo una naturaleza extra-fiscal en tanto en cuanto, aunque el plazo para reclamarla (como prescripción liberatoria/ganada) operó a partir de los cuatro años, no obstante, pasado ese plazo sin que se haya hecho nada para reclamarla o advertirla, supone que ni se pierde el derecho de hacerlo, ni tampoco es preciso hacerlo, ya que es una condición intrínseca de la obligación tributaria (*in natura*).

Por tanto, la naturaleza jurídica del pago de una deuda prescrita tiene que ver asimismo con la esencia del instituto jurídico de la prescripción al que se refiere y a la finalidad para la cual se ha efectuado éste. Esto es, precisamente, lo que ocurre con la intervención de la prescripción de las deudas tributarias de contribuyentes con una posible responsabilidad de carácter penal que se establece en los artículos 251 y 252 de la LGT (tras la reforma de la Ley 34/2015), pues aunque el plazo de prescripción de la deuda tributaria es de cuatro años, la prescripción del delito contra la Hacienda Pública que pudiera derivarse de esa deuda oscila en un plazo superior, en concreto, entre 5 o 10 años según se trate del tipo penal regulado en el artículo 305 o del 305.bis de la LGT.

Así es, esta función jurídica de la prescripción referida a una deuda derivada del incumplimiento de una obligación tributaria queda claramente de manifiesto cuando, la LGT exceptúa la obligación de la Administración Tributaria de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, en dos supuestos:

- Si con la tramitación de la liquidación administrativa pudiera ocasionarse la propia prescripción del delito de conformidad con el artículo 131 del Código

⁷²⁸ Vid. GARCÍA NOVOA, C., “Plazo de prescripción de los tributos”, *II Congreso Internacional de Derecho Tributario... op. cit.*, p. 20.

Penal (artículo 251.1.c) de la LGT). En estos supuestos, la Administración Tributaria actuante se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento tributario, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento, el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

- Si se produce la regularización voluntaria de una deuda perteneciente a períodos en los que el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria se encontrase prescrito como causa excluyente o expiatoria de la culpa penal (artículo 252 de la LGT). La deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso. No obstante, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, el obligado tributario deberá presentar la declaración-liquidación correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria. Esta medida resulta quizás un poco exagerada, pues podría haber bastado con el simple reconocimiento, toda vez que con él podría haberse dado plazo a la vía de recaudación. En este caso se está primando el efecto recaudador y no la reparación o redención de la infracción tributaria y penal cometida, pues ¿qué ocurre con el contribuyente que decide regularizar y reconocer la deuda pero que no puede pagarla?, ¿no merece el mismo tratamiento en la medida en que ha reconocido igualmente su deuda?

En consonancia con lo que acaba de exponerse, la LGT establece que en ningún caso se devolverán como ingresos indebidos las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria del contribuyente ante un posible delito penal establecida en este artículo 252 de esta Ley, lo que refuerza la consideración que venimos exponiendo sobre su prohibición a la renuncia, pues prima en este caso la prescripción penal sobre la prescripción tributaria que se hace indisponible para los contribuyentes que hubiesen regularizado.

Por último, en esta nueva regulación de la LGT, la Administración Tributaria se otorga a sí misma, nuevamente, el derecho a realizar cuantas actuaciones de comprobación en investigación que resulten precedentes respecto del reconocimiento efectuado por el contribuyente con el pago de una/s deuda/s, aún en el

caso de que la/s misma/s afecte/n a períodos y conceptos tributarios que se encuentren prescritos.

Esta disposición es muy criticable por dos razones de técnica legislativa: de un lado, porque hemos visto *ad supra* que esta facultad quedó deslindada del tiempo y del derecho a determinar la deuda en las nuevas redacciones de los artículos 115 y 66. *bis* de la LGT; y, de otro lado, porque consideramos que conllevará una tremenda litigiosidad al parecer que con esta redacción se resucita la opción de la Administración Tributaria a alterar las declaraciones-liquidaciones prescritas más allá de los plazos ampliados que ahí se proveyeron si los sumamos a los de la prescripción penal, pues ¿qué ocurrirá en el caso en que las discrepancias entre lo reconocido por el obligado tributario y lo comprobado cuando se trate de ejercicios prescritos no sólo desde el punto de vista tributario sino también penal?. En nuestra opinión, esta disfunción temporal hubiese podido evitarse si la facultad de comprobación e investigación se hubiera limitado al período de tiempo existente entre la prescripción penal y la administrativa a los efectos de no dejar escapar la responsabilidad derivada del delito, pero nada más.

En resumen, aunque no se prevea en la legislación tributaria de forma expresa la prohibición a la renuncia de la prescripción ganada, ésta no sólo no es posible, sino que además, debemos excluir radicalmente cualquier posibilidad de que existan actuaciones del contribuyente que la faculten, ni en vía administrativa, ni penal, pues la institución de la prescripción es sobre la obligación tributaria y opera *ipso iure*.

e) La extensión de efectos de la prescripción.

En ocasiones, la obligación tributaria principal, que es la que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria⁷²⁹, no es la única obligación que se deriva de la relación jurídico-tributaria, ni en sentido objetivo, ni en sentido subjetivo, sino que de ella pueden surgir: por una parte, otras obligaciones tributarias llamadas accesorias (que no se corresponden en ningún caso con las obligaciones tributarias conexas a las

⁷²⁹ *Vid.* Artículo 19 de la LGT.

que hemos hecho referencia anteriormente⁷³⁰) y, por otra parte, ésta puede afectar a otro u otros obligados tributarios, y ello, bien de forma inmediata y directa como sujetos pasivos coobligados (solidaria o mancomunadamente), o bien, en un tiempo futuro y de forma indirecta afectándolos como responsables (ya sea en calidad de subsidiarios o de solidarios), sucesores (tanto de personas físicas como jurídicas) y/o como sustitutos.

Por tanto, no parece que resulte necesario justificar la importancia de analizar cada uno de estos casos a efectos de prescripción o, mejor dicho, de la relación entre prescripciones, pues bien puede intuirse la problemática derivada, esto es, la existencia o no de comunicabilidad temporal entre los plazos de prescripción que transcurren para ellas y, por ende, la posible comunicabilidad de sus efectos (ya vistos) entre ellas. Veámoslos.

- La extensión de la prescripción de la obligación tributaria principal a las obligaciones accesorias.

Como es sabido, la LGT declara que la deuda tributaria está constituida por la cuota, que es la cantidad a ingresar resultante de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta del sujeto pasivo. Pero además, ésta puede estar integrada, en su caso, por otros componentes tales como: el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y/o los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros Entes Públicos⁷³¹.

De esta definición, la propia LGT también establece que tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias, todas aquellas obligaciones que tengan como fin el de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellos otros recargos que imponga la Ley, siempre y cuando el sujeto activo o acreedor de la relación

⁷³⁰ En efecto, la diferencia entre las obligaciones conexas y las accesorias que aquí comentamos es que, las primeras surgen o cobran sentido tributario cuando se incorporan a otras obligaciones tributarias a la que pertenecen, esto es, supone una relación de obligaciones tributarias principales; mientras que las accesorias son obligaciones que surgen de manera circunstancial de la obligación tributaria principal.

⁷³¹ *Vid.* Artículo 58.2.d) de la LGT.

jurídico tributaria sea un Ente Público distinto al que es el titular de la obligación tributaria principal⁷³².

Es decir, la LGT regula la existencia de otras obligaciones derivadas de la obligación tributaria principal, y lo hace atendiendo al elemento subjetivo activo de la relación jurídico-tributaria aunque el sujeto pasivo permanezca inalterado en ambos casos, esto es, sea el mismo para los dos tipos de obligaciones (principal y accesoria). De modo que, si la obligación de satisfacer todas estas partidas tributarias acrecen en favor del Tesoro u otros Entes Públicos (y sólo públicos⁷³³), tendrán la naturaleza propia de accesorias y, como tal, serán una obligación diferente de la obligación principal de la que surgieron dado que el sujeto activo de la relación jurídica es otro completamente distinto al que lo es en la relación jurídica de la que se deriva la obligación tributaria principal.

De modo que, cabe concluir que si este tipo de intereses y recargos son a favor de otros Entes Públicos distintos de la Administración Tributaria titular de la deuda tributaria principal de la que se derivan, entonces, tendrán la naturaleza de tributos diferentes al tributo base dando lugar a un obligación tributaria diferente⁷³⁴, por contra, en cualquier otro caso en el que ello no se cumpla, pertenecerán a la deuda tributaria originaria.

De lo dicho hasta ahora sobre su independencia natural, y ante la ausencia de regulación en la normativa tributaria sobre la comunicabilidad entre estos dos tipos de obligaciones tributarias (principal y accesoria), en buena lógica jurídica los plazos de la prescripción de una y otra obligación deben correr de manera independiente, esto es, sin que exista comunicación alguna entre ellas y sin solución de continuidad alguna en lo que a sus efectos se refiere.

⁷³² *Vid.* Párrafo segundo del artículo 25.1 de la LGT.

⁷³³ Matizamos lo que, ya señalamos en el capítulo anterior del presente trabajo (*vid. supra.*) como fruto de la teoría de la descentralización funcional, muchas de las actividades que corresponde desarrollar a la Administración Pública del Estado, a la de las Comunidades Autónomas y a la de los Entes Locales, han sido encomendadas a otros entes privados para que las ejerzan, de esta forma se desmoraliza y relocaliza la actividad o misión y se desarrollan los nuevos derechos de los administrados.

⁷³⁴ Son *tributos sui generis* o *impuestos colegiados*. A este respecto *vid.* GARCÍA FRÍAS, M. A., *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ed. Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994, p. 36, en GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.*, p. 63.

En consecuencia, no existe ninguna posibilidad de extender la prescripción ganada por el contribuyente en relación con la obligación tributaria principal a su obligación tributaria accesoria, ni viceversa. Las prescripciones de cada una de estas obligaciones son independientes y, por ende, tampoco darían lugar a incidencias en sus interrupciones.

- La extensión de la prescripción a otros obligados tributarios.

Como ya anticipamos, la prescripción de la obligación tributaria principal puede afectar a otro u otros obligados tributarios de conformidad con la lista (no tasada) que establece el artículo 35 de la LGT, de acuerdo con una clasificación que hemos creado a este propósito en función del instante del tiempo en el que se ven obligados y al modo de afección. Así, tenemos, de un lado, a los obligados tributados en los que la prescripción de la obligación tributaria principal les afecta de forma inmediata y directa, como son los sujetos pasivos coobligados (solidaria o mancomunadamente) y, de otro lado, a los obligados tributarios que lo serán en un tiempo futuro y a los que la institución de la prescripción de la obligación principal les atañe de forma indirecta o accidental, entre los que encontramos tres tipos: los sustitutos, los sucesores (tanto de personas físicas como jurídicas) y, por supuesto, los responsables (ya sea en calidad de subsidiarios o de solidarios⁷³⁵).

⁷³⁵ Nos parece necesario destacar que, entre las novedades que venimos comentando que han sido introducidas por la Ley 34/2015, encontramos dos nuevos supuestos de responsabilidad:

El primero de ellos es de carácter subsidiario, y se encuentra contenido en el artículo 43.1.e) de la LGT que afecta a los representantes aduaneros (no sólo a los agentes y comisionistas de aduanas) cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes, considerando que desde la del RD 225/2010, de 9 de marzo, por el derecho a efectuar declaraciones en aduana, aquéllos pueden actuar como representantes directos ante la Aduana. Esta responsabilidad, sin embargo, no es de alcance general porque no afecta a la deuda aduanera o derechos de aduana, pues estos siguen la normativa del Código Aduanero Comunitario, aunque sí en el IVA y en lo que hace a los Impuestos Especiales (tabaco, alcohol e hidrocarburos).

Y, el segundo de los supuestos de responsabilidad introducidos, es de carácter solidario. Se incorpora en el nuevo Título VI de la LGT y contempla que serán responsables solidarios quienes hubiesen sido causantes o colaboradores activos en la realización de los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria y se encontrasen imputados en el proceso penal o hubieren sido condenados como consecuencia de dicho proceso (*vid.* artículo 258 de la LGT). Es suficiente la imputación para que pueda ser declarado responsable solidario y, se limitan además sus posibilidades de defensa, ya que únicamente podrá impugnar el alcance global de dicha responsabilidad.

En relación con los efectos de la prescripción de la obligación tributaria principal (del deudor principal) y estos otros obligados tributarios que pueden verse afectados al pago de la misma (y al resto de obligaciones formales que la rodean), consideramos que la LGT recoge en su artículo 69.1 un régimen muy particular que atañe de manera distinta a cada uno de ellos dependiendo de si los efectos de la prescripción son positivos o negativos.

En efecto, aunque la Ley dispone con carácter general que la prescripción ganada por el deudor principal se extiende por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria, refiriéndose implícitamente a los sujetos previstos en el artículo 35 de la LGT, en lo que hace a los supuestos del cómputo del transcurso del tiempo y a los supuestos de la interrupción de la prescripción, que imposibilitaría su obtención, esta regla no es de aplicación directa.

Por esta razón, a continuación analizaremos en qué casos y cómo se produce la extensión de efectos de la prescripción ganada en lo que hace a cada uno de los obligados tributarios distintos al contribuyente principal e, igualmente, trataremos los casos en los que se comunican las incidencias entre el obligado principal y el resto de obligados que impiden tal extensión.

Coobligado/s.

Un coobligado es la consideración individual de cada uno de los obligados tributarios por un mismo nexo jurídico imperativo, de origen voluntario o no. Dicho de otro modo, son sujetos pasivos distintos pero que se encuentran conjuntamente obligados, y cuya condición de origen se deriva de la realización de un sólo hecho imponible de un tributo, esto es, todos han concurrido a la realización de un hecho imponible. Conviene en este instante distinguirlos de aquel hecho imponible que origina diversos obligados tributarios y que lo son por obligaciones tributarias diferentes, pues en este caso se trataría, directamente, de deudas tributarias completamente diferentes sin el matiz de la coobligación, es decir, la obligación conjunta.

Cómo se responde en estos supuestos, es una cuestión resuelta por nuestro CC estableciendo los casos de: solidaridad, en el que frustrado el cobro de todo o parte de la deuda a un deudor, el acreedor conserva la facultad de dirigirse frente al resto por la totalidad o el resto de la misma, y; el de mancomunidad, en el que la

obligación se considera única y se divide proporcionalmente en tantas partes como deudores haya).

Tributariamente, la distinción a efectos prácticos entre una y otra no siempre es fácil en la práctica. No obstante, la LGT establece en su artículo 35.7 que la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración Tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, “*salvo que por Ley se disponga expresamente otra cosa*”⁷³⁶.

Así las cosas, respecto a la extensión de efectos positivos de la prescripción, esto es, la extinción de la obligación tributaria principal y el no pago de la deuda para ninguno de los coobligados por la misma, hemos de distinguir si la misma es ganada por alguno de los coobligados solidarios o mancomunados. En el primer caso, ésta sí que se extiende al resto, empero, ello no es así en el caso de coobligados mancomunados, en donde la prescripción de cada coobligado corre una suerte distinta, pues va anudada de forma personal con cada uno de ellos, la prescripción ganada para uno no es extensible a los demás.

De la misma manera, en cuanto a la no extensión de efectos de la prescripción a causa de la interrupción de la misma, el aludido artículo 68.8 de la LGT razona, o más bien precisa, al final de su primer párrafo, que si la obligación fuese mancomunada, la prescripción y sus posibles interrupciones se refieren no a la obligación en su totalidad sino a la de cada una de sus partes, sólo se reclamará la cuantía cada a uno de los coobligados tributarios en la parte que a éste le corresponde. En este caso, este precepto prevé que el plazo de prescripción no se interrumpe para los demás coobligados, así pues, deberán entenderse a las vicisitudes y el devenir procedimental de cada una de las obligaciones mancomunadas para circunscribir los efectos interruptores de la prescripción de cada uno de los coobligados mancomunados.

No obstante, debe aclararse que, aunque la relación de la primera parte del artículo 68.8 de la LGT diga que “*Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables*”, ello no quiere decir que, *a contrario sensu*, dicha previsión sea de

⁷³⁶ Este número 7 del artículo 35 fue reenumerado, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el apartado 7 del número uno de la disposición final primera del RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

aplicación para los codeudores solidarios y que, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicha obstrucción se extiende a los demás codeudores solidarios sin excepción alguna, y ello, no sólo porque no lo diga expresamente la propia LGT (y aunque contradiga lo expuesto por el CC), sino que en el artículo 35.6 de la LGT, al imponer la solidaridad de deudores entre obligados por una única obligación derivada de un mismo presupuesto de hecho, introduce la posibilidad de su división si se comunica a la Administración Tributaria los datos y la participación en la obligación de cada coobligado.

Por tanto, así como la LGT recoge con claridad el principio de independencia de cada parte de las obligaciones mancomunadas a efectos de interrupción de la prescripción, no puede afirmarse tampoco que recoja el de comunicación del efecto interruptor de la prescripción en el caso de solidaridad de deudores a causa de falta de mención expresa por el mero hecho de ser cotitulares de una obligación tributaria. Es relevante tener esta consideración muy presente a fin de no trasladar automáticamente los efectos o la comunicación del efecto interruptivo de la prescripción a todos los obligados (mancomunados o solidarios).

Sustitutos.

El concepto de sustituto aparece en el artículo 36 de la LGT que considera como tal a aquel sujeto pasivo que por imposición de Ley y en lugar del contribuyente, se encuentra obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.

Es una imposición legal porque ni la Administración Tributaria actuante, ni los particulares, ni el resto de obligados tributarios, ninguno, pueden alterar su posición legalmente prevista y, de tal suerte, esta figura se produce como efecto de determinados hechos a los que la Ley asocia la consecuencia de la sustitución y no con carácter general. Y se coloca en lugar del contribuyente hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando en consecuencia como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al

cumplimiento de las citadas prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria que tenía el contribuyente⁷³⁷.

Como afirma la jurisprudencia, se trata de un sujeto pasivo que reafirma la desconexión entre la figura de los sujetos pasivos y la realización del hecho imponible de acuerdo con una específica previsión legal⁷³⁸.

Pues bien, estos sujetos también son obligados tributarios a pago de la deuda principal si ello no se produce por parte del contribuyente por disposición del artículo 35.2.b) de la LGT. En su virtud, la Administración Tributaria actuante puede dirigirse frente al sustituto para exigirle el pago de la cuota tributaria y sus correspondientes intereses y recargos, reforzando sus garantías de éxito, sin embargo, ¿qué ocurre con la prescripción cuando se dirija a éste? Es claro que la prescripción ganadora del deudor principal es extensible al sustituto por dos motivos, en primer lugar, porque así se ha previsto expresamente en el artículo 69.1 de la LGT, pero en todo caso, por la propia naturaleza de esta figura, pues al situarse “*en lugar*” del contribuyente originario, no sólo debe acarrearle una adopción de cargas y gravámenes, sino también de las ventajas. En consecuencia, la inactividad de la Administración Tributaria frente al deudor principal no se sustituye para el sustituto, sino que, con buen criterio jurídico, se sanciona, permitiendo a los nuevos obligados tributarios invocarla.

Respecto de la comunicación de actuaciones interruptivas de la prescripción entre el contribuyente y el sustituto, *a priori*, por el tenor del artículo 68.8 de la LGT, cabría entender que ocasionada para el primero supondría de facto su extensión negativa para el segundo, de tal modo que las comunicaciones y actuaciones interruptivas que eran efectuadas por la Administración Tributaria con el obligado originario, conllevaban los mismos efectos para el futuro sustituto aunque este no tuviese constancia de ninguna de ellas, y así fue entendido durante largo tiempo en nuestra jurisprudencia⁷³⁹ que perdura en nuestros días, hasta un acertado

⁷³⁷ Vid. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., “Clases de obligados tributarios” en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I y II, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2008, pp. 3 y ss. Aunque ello es así, no podemos olvidar que el deudor principal no queda desentendido por completo, pues aunque de la deuda no puede exigírsele nada por parte de la Administración Tributaria, el sustituto mantiene la acción civil de regreso.

⁷³⁸ STS de 21 de enero de 2000 (referencia westlaw nº RJ 2000/1.042).

⁷³⁹ STS de 25 de marzo 1991 (referencia westlaw nº RJ 1991/2.413).

cambio de criterio a mitad de la década de los noventa⁷⁴⁰, según el cual, la prescripción no puede verse interrumpida por una notificación efectuada a una persona distinta.

Sucesores.

La LGT dedica los artículos 39 y 40 al estudio de los sucesores de la obligación tributaria, distinguiendo entre sucesores de las personas físicas⁷⁴¹ y sucesores de las personas jurídicas⁷⁴², respectivamente.

Para estos obligados tributarios, en atención al artículo 35.2.j) de la LGT, el automatismo de la extensión de efectos de la prescripción se produce de forma contradictoria. Es obvio que la prescripción ganada para uno de los sucesores a consecuencia de la quietud de la Administración Tributaria, lo será automáticamente también para el resto de sucesores obligados, y la razón de ello no es otra que las obligaciones de todos ellos provienen del mismo hecho, es decir, todos tienen la condición de herederos a raíz del fallecimiento de un mismo causante en el mismo momento y, porque todos los socios responsables lo son para con la misma sociedad deudora y por el mismo hecho o comportamiento tributario que originó la deuda.

⁷⁴⁰ STS de 27 de diciembre 1996 (referencia westlaw nº RJ 1996/9.592).

⁷⁴¹ De acuerdo con el artículo 39.1 de la LGT, serán sucesores de las personas físicas sus herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. No obstante, se debe tener en cuenta que las obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota. Y que, en ningún caso se transmitirán las sanciones ni se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento. Con esta medida se pretende evitar que los herederos, desconociendo la verdadera situación patrimonial del causante, se vean sorprendidos al aceptar la herencia por el hecho de aparecer nuevas deudas.

⁷⁴² La sucesión de la obligación tributaria en relación a personas jurídicas y entidades carentes de personalidad se regula en el artículo 40 de la LGT, estableciéndose en el mismo que dicha Ley distingue entre sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios de aquellas en las que los socios no tienen limitada su responsabilidad. Así, cuando se trate de entidades disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de sus socios, éstos quedarán obligados hasta el límite de la cuota de liquidación que les corresponda; en el segundo de los supuestos, esto es, cuando la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, las obligaciones tributarias se transmitirán íntegramente a sus socios, respondiendo éstos solidariamente de su cumplimiento.

Por el contrario, el automatismo de la extensión de las interrupciones en la prescripción de los sucesores lo es, pero en sentido contrario, esto es, negativo, impidiendo su comunicación en relación con las obligaciones inherentes a cada uno de ellos, lo que es, en nuestra opinión, una consecuencia lógica que les favorece a la par que les discrimina. La obligación tributaria de cada sucesor es personal, por ejemplo, de cada heredero (en el caso de que existan varios), con lo que la actividad administrativa con uno o varios de ellos no debe perjudicar a la inactividad administrativa de otro u otros, prueba de ello es que el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones no es la tributación de la herencia en su conjunto sino la adquisición individualizada de cada uno de los causahabientes⁷⁴³.

Además, puesto que, de la misma manera que ocurría en el caso anterior, las comunicaciones de dichas obligaciones tributarias de cada sucesor son individualizadas y en nada tienen que ver las de unos con las de otros.

No obstante, queda la posibilidad de aquellos casos en los que las actuaciones tributarias ya efectuadas por la Administración Tributaria con alguno de los sucesores, lo sean en relación a obligaciones que afectan a todos ellos, en dicho caso, si parece que los efectos interruptivos de la prescripción debieran comunicarse entre todos ellos, aunque nuevamente podría criticarse esta opción en relación a la obligación formal que tienen los órganos de la Administración actuante de dirigirse a todos y no sólo a alguno/s.

Responsables.

La LGT configura como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades, en sus artículos 41 y 42, respectivamente. Y, a estos efectos que venimos estudiando, tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios, tal y como se refiere el apartado quinto del citado artículo 35 de dicha Ley.

La posibilidad de la Administración Tributaria de efectuar una extensión futura de la responsabilidad tributaria hacia otras personas que no han realizado el hecho imponible es una medida que tiene por objeto facilitar y asegurar la

⁷⁴³ *Vid.* GARCÍA NOVOA, C., “La crisis del sustituto en el ordenamiento tributario español” en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.

recaudación tributaria, mediante el aseguramiento del cobro a los mismos y también como mecanismo para evitar conductas elusorias de quienes son los verdaderos autores del fraude pero se escudan en figuras mediadoras que dificultan a los órganos administrativos su cobro directo⁷⁴⁴.

Sin ser el objeto de nuestra investigación, de ellas sólo diremos que una vez producida esa transmisión de responsabilidad tributaria, la obligación del responsable (bien sea a título de subsidiario, o bien sea como solidario), es una obligación tributaria distinta de la obligación tributaria del deudor principal de la que se deriva⁷⁴⁵. De hecho, la condición de responsable no se tiene por quien finalmente lo es hasta que no se produce el fallo en el pago de la deuda por parte del obligado principal, así lo exige el artículo 174 de la LGT para la declaración de responsabilidad tributaria⁷⁴⁶, pero hasta entonces, esta situación sólo puede intuirse por encontrarse en la lista subjetiva de los artículos 41 o 42, pero nada más.

Pues bien, además de la característica de la independencia existente entre los deudores principales y los responsables, dado que son sujetos obligados por deudas y procedimientos diferentes⁷⁴⁷, no es menos cierto que también es una nota característica la interrelación de las prescripciones de cada una de las obligaciones de éstos.

Efectivamente, existe una total independencia en la obligación del responsable (del tipo que sea) respecto del deudor principal que se manifiesta, por

⁷⁴⁴ Es destacable la obra de (vid.) DÍEZ PICAZO, L. M., *La prescripción extintiva en el Código Civil y en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, 2ª edición, Ed. Thomson - Civitas, Pamplona, 2007, p. 155. Cita un glosario de ejemplos (civiles) de argucias entre acreedor y deudor para derivar la deuda al fiador sin su conocimiento.

⁷⁴⁵ Vid. CASTELLANOS TORRES, J. A., “El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”, *Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, nº 77, mayo - agosto, 2009. Fuente: <http://revistas.upcomillas.es/index.php/revistaicade/article/view/257>.

Vid. LOZANO SERRANO, C., “La prescripción de la responsabilidad tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 17, octubre, 2012, pp. 65 a 68. Debate el autor sobre el carácter obligatorio y accesorio que de la obligación principal tiene la obligación del responsable.

⁷⁴⁶ “La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.”

⁷⁴⁷ Vid. LOZANO SERRANO, C., “La prescripción de la responsabilidad tributaria... *op. cit.*”, pp. 68 a 73.

tanto, en una independencia de prescripciones de cada una de las obligaciones de cada uno de estos sujetos, con lo que las interrupciones que afectan o afectaron a la prescripción del obligado originario, en nada amenazan a la del responsable⁷⁴⁸. Así, el artículo 67 de la LGT, en su apartado primero, establece el cómputo del plazo de la prescripción de las distintas facultades a disposición de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 66 respecto del obligado principal; mientras que en su apartado segundo, recoge un cómputo diferente para el comienzo del cómputo de la prescripción de los responsables distinguiendo entre solidario⁷⁴⁹ y subsidiario⁷⁵⁰, y que, con sus diferencias, en ambos casos comienza siempre a correr tras la constatación de una ausencia de atención del pago de la obligación por parte del deudor principal.

Pese a que el *dies a quo* parece que queda claramente determinado tanto para los responsables solidarios como subsidiarios, no parece que quede tan claro sobre qué derecho comienza a contar el plazo de prescripción al que se refiere el artículo 67 de la LGT.

Efectivamente, pues aunque el primer párrafo, atinente a los responsables solidarios, comienza diciendo que “*el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago*”, tratándose de responsables subsidiarios el párrafo tercero sólo menciona que “*el plazo de prescripción comenzará...*” sin precisar si este plazo se refiere al plazo correspondiente al derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda o a recaudar la misma.

En nuestra opinión, por coherencia con la redacción del primer párrafo y, de acuerdo con la *praxis* tributaria (en donde la Administración Tributaria siempre indica un procedimiento previo de declaración de responsabilidad, mediante el que se

⁷⁴⁸ Vid. GUERRA REGUERA, M., “¿Cuándo prescribe la obligación del responsable?”, *Carta Tributaria*, Colección Monografías, nº 321, 1999, p. 11.

⁷⁴⁹ El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal (salvo los supuestos especiales del artículo 42.2 de la LGT). No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

⁷⁵⁰ Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

determina la deuda y, posteriormente otro para exigirla⁷⁵¹), debe concluirse que también en el caso de responsable subsidiario esta prescripción viene referida a la de la obligación de pago. No obstante, encontramos opiniones contrarias que consideran que, lo que realmente hace el artículo 67 de la LGT es prever una regla especial para fijar el plazo de prescripción de la acción recaudatoria contra los responsables, sin embargo, nada está contemplado respecto del plazo de prescripción de la acción para determinar la deuda⁷⁵².

Además de esto, las prescripciones de ambos tipos de responsables están interrelacionadas toda vez que, a pesar de que son obligaciones diferentes, la prescripción de la acción de la Administración Tributaria frente al deudor principal beneficia al responsable, pues prescrita la deuda que dió origen a la derivación de responsabilidad, ésta carece de sentido alguno, que determina una intercomunicación de efectos prescriptivos positivos⁷⁵³ y es conforme con la redacción del artículo 69.1 de la LGT.

⁷⁵¹ De modo similar a como ocurre en general con la aplicación del tributos (o de su obligación principal), el procedimiento de la responsabilidad se construye sobre la base de una división entre el acto declarativo de la misma y los actos de ejecución que de ella se derivan. Esta construcción bifásica fue acuñada inicialmente por el TEAC en sus resoluciones de 13 de mayo y 10 de octubre de 1997 (referencias wstlaw nº JT 1997/799 y JT 1997/1.528, respectivamente). *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., “La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado.”, *Quincena Fiscal*, nº 12, junio, 2001, p. 6.

⁷⁵² *Cfr.* LOZANO SERRANO, C., “La prescripción de la responsabilidad tributaria... *op. cit.*”, pp. 74 a 76. Ahonda en la confirmación de su conclusión por medio del estudio de coherencias del artículo 67.2 de la LGT con otros preceptos tales como: los artículos 67.1, 66, 174, 175, 178 y 41.5 de la LGT, de los que dice ser plenamente coherentes al reglar un procedimiento declarativo y otro recaudatorio contra los responsables, de forma análoga a los seguidos para cualquier otra obligación tributaria, con plazos de prescripción diferentes.

⁷⁵³ *Vid.* LÓPEZ DÍAZ, A., *Actuaciones de la Inspección Tributaria: interrupción y suspensión*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994, pp. 21 y 22, en GARCÍA NOVOA, C., *I Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.*, p. 70.

Esta fue la doctrina establecida por varias resoluciones del TEAC⁷⁵⁴, a la que siguieron abundantes sentencias de la AN⁷⁵⁵ y de los TSJ de diferentes comunidades autónomas⁷⁵⁶.

Sin embargo, en lo que respecta a los efectos negativos de la comunicabilidad de la prescripción tenemos que el legislador ha querido dejar claro en la LGT, en su artículo 68.8 con la indudable expresión “*incluidos los responsables*”, que los efectos interruptivos de la prescripción en la obligación del deudor principal afectan en la misma medida a los responsables tributarios ulteriores⁷⁵⁷, con lo que una interrupción antes del inicio del cómputo del plazo del responsable impide que la prescripción por el transcurso de cuatro años opere en su favor, dejándolo en una situación de dependencia que, en nuestra opinión, resulta incompatible con la seguridad jurídica⁷⁵⁸. Más aún cuando esta postura se ha visto reforzada con la inclusión de un nuevo supuesto de responsabilidad que la Ley 34/2015 ha incorporado en el nuevo Título VI de la LGT.

Y es que, en el nuevo artículo 258 de la LGT se consideran responsables quienes hubiesen sido causantes o colaboradores activos en la realización de los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria y se encontrasen imputados en el proceso penal o hubieren sido condenados como consecuencia de dicho proceso. Esto es, sería

⁷⁵⁴ *Vid.* Resolución del TEAC de 3 de diciembre de 1998 (referencia westlaw nº JT 1999/108); *vid.* Resolución del TEAC de 15 de enero de 1999 (referencia westlaw nº JT 1999/108) y; Resolución del TEAC de 26 de abril de 2001 (referencia westlaw nº JT 2001/884). En este último fallo se mantiene que: “*la prescripción no empieza a correr, respecto al responsable, hasta que se le notifica la derivación de responsabilidad. Sin embargo, dicha doctrina se matiza en el sentido de que no cabe derivar una deuda prescrita, por lo que si se consuma la prescripción de la acción recaudatoria antes de la derivación, ésta ya no es posible*”.

⁷⁵⁵ *Vid.* SAN de 30 de mayo de 2002 (referencia westlaw nº JUR 2003/69.017) y; *vid.* SAN de 16 de enero de 2003 (referencia westlaw nº JUR 2003/5).

⁷⁵⁶ Valga como muestra, la STSJ de Murcia de 22 de octubre de 2003 (referencia westlaw nº JT 2003/1.622).

⁷⁵⁷ *Vid.* ARRANZ DE ANDRÉS, C., “La prescripción de la obligación del responsable tributario”, *Estudios de Derecho Financiero en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Ed. Lex Nova, 2005, p. 556, en GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.*, p. 71.

⁷⁵⁸ *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la Ley General tributaria (hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)...* *op. cit.*, p. 176, en GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.*, p. 71.

suficiente la imputación para que pueda ser declarado responsable solidario y, además, se limitan además sus posibilidades de defensa, ya que únicamente podrá impugnar el alcance global de dicha responsabilidad (algo que, dicho sea de paso, nos parece completamente inaceptable⁷⁵⁹), estableciéndose, así mismo, que la interrupción el plazo de prescripción para un obligado tributario extiende sus efectos a todos los demás obligados, incluidos los responsables, y ello, “*sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 68.8 de la LGT*”.

En relación con estos efectos, el profesor GARCÍA NOVOA⁷⁶⁰ considera dos cuestiones controvertidas de capital importancia que, en nuestra opinión, si bien son imprescindibles y han de ser traídas a colación y ser aclaradas, no son polémicas en tanto en cuanto se hayan ya resueltas, sino que sólo es preciso interpretar el sentido de las disposiciones normativas que les afectan.

La primera de ellas versa sobre qué tipo de actos interruptivos de la prescripción efectuados por la Administración Tributaria ante el obligado principal permiten extender dicho efecto al plazo de prescripción que atañe al responsable derivado, pues correctamente apunta este autor que el régimen de extensión de efectos no puede ser el mismo para los actos de liquidación que para los actos de recaudación, más aún cuando, para los responsables, los actos de liquidación son los que se incluyen en la derivación de su responsabilidad. Por tanto, plantea la duda sobre si la interrupción de la prescripción que se extiende al responsable, lo es solamente por las acciones de recaudación de la Administración Tributaria sobre el deudor principal en relación a deudas ya declaradas y exigibles o si, por contra, también para las demás, esto es, que el efecto de la comunicación de la interrupción de la prescripción es

⁷⁵⁹ Tal exclusión quizás obedece a que el presupuesto de la responsabilidad es la imputación del responsable, cuya declaración incumbe al juez de lo penal. Y es que, una vez imputado el colaborador, la responsabilidad que se le deriva no es otra que la responsabilidad civil del partícipe, pero sujeta al criterio del Juez de lo Penal. La LGT construye así una responsabilidad precaria sujeta al pronunciamiento penal con el único fin de adelantar la recaudación. Esta previsión, en realidad, entendemos que no introduce una verdadera novedad, pues ésta hubiera consistido en considerar al terreno, colaborador o causante (el propio asesor fiscal, por ejemplo), como autor o coautor del ilícito, y no como un mero responsable. Esta regulación es una incoherencia de técnica legislativa, pues supone transformar un reproche por la participación en la comisión de un ilícito en una responsabilidad tributaria (que no es otra cosa que una garantía personal para asegurar la satisfacción del crédito tributario), confundiendo así dos instituciones, la del responsable tributario con la del autor de un ilícito.

⁷⁶⁰ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.*, p. 71.

también predicable respecto de las actuaciones que los órganos administrativos desarrollaron en relación con sus facultades de comprobar e investigar y del derecho a liquidar.

Por nuestra parte, entendemos que aunque el artículo 174 de la LGT establece que “*La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa*” y, el artículo 68.8 de la LGT no distingue las interrupciones de la prescripción para los responsables en función de la naturaleza o el tipo de actos y, en consecuencia, una interpretación literalista nos llevaría a considerar que cualquier acto sobre el deudor principal entorpece la prescripción del responsable, si atendemos al sentido de la norma tributaria en su conjunto, no cabe dudar de que la naturaleza de estos actos interruptivos sobre el obligado principal han de ser exclusivamente de naturaleza recaudatoria, pues si nos fijamos en la relación del aludido artículo 67.2, que recoge el cómputo de la prescripción para los responsables, se hace mención que éste será sólo “*para exigir la obligación de pago a los responsables*” y, por tanto, se refiere únicamente al plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables, esto es, a la prescripción del derecho a cobrar la deuda originaria que es el único respecto del cual se podría entender la comunicación de efectos interruptivos para los responsables y no las actuaciones de los órganos administrativos anteriores (de comprobación, investigación y/o determinación de la deuda), pues recordemos que ni siquiera el deudor principal era todavía obligado tributario, como para que, encima, dichos actos afectasen a los hipotéticos futuros responsables derivados.

Por esa razón, solamente los actos de recaudación efectuados ante el deudor principal pueden interrumpir la prescripción de los responsables ya declarados, pero no antes de tener tal condición, de la misma manera que las actuaciones de recaudación del deudor principal no pueden afectar a las actuaciones de declaración de responsabilidad, que son liquidadoras para los responsables⁷⁶¹. Y lo harán para cada obligación tributaria, aunque concurra con otras, incluso en un mismo procedimiento, ya sean de un mismo titular o ya sean imputables a varios obligados⁷⁶².

⁷⁶¹ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción de la obligación tributaria, ... op. cit.*, pp. 7 y ss.

⁷⁶² Esta idea se encuentra en (vid.) CARDERÓN GONZÁLEZ, J. M^a., “Prescripción. Ineficacia interruptiva del acuerdo de ampliación de referirse a otro concepto y ejercicio tributario”, *Tribuna Fiscal*, n^o 238, octubre, 2010.

Por tanto, la derivación y declaración de responsabilidad firme es la condición necesaria para la existencia de comunicabilidad interruptiva de la prescripción entre el deudor principal y los responsables, que en el caso de responsables subsidiarios se produce una vez que se han intentado todas las acciones de cobro posibles frente al deudor o deudores principales y solidarios, se ha constatado la inexistencia de bienes y derechos que cubran la totalidad o parte de la deuda reclamada y se haya constituido la declaración de fallido de los mismos; mientras que en el caso de responsabilidad solidaria, no es necesaria la declaración de fallido del deudor principal y la derivación puede efectuarse en cualquier momento posterior a la presentación de la liquidación o de la autoliquidación. Y es que, si no fuese así (en mayor medida en el caso de que la responsabilidad ulterior fuese de tipo solidario), cualquier actuación frente al deudor principal (bien de comprobación, liquidación y/o recaudatoria) ocasionaría la interrupción de la prescripción para el responsable, que le impediría, frecuentemente, computar el lapso de tiempo de cuatro años para ganarla.

Y la segunda de las cuestiones hace referencia a la ya citada y necesaria notificación formal al responsable del acto de interrupción de la prescripción (no propio, sino al responsable) que se le pretende imputar, y esto, por dos razones, de un lado, porque es el propio artículo 68 de la LGT el que insiste en que tales actos interruptivos de la prescripción sean siempre “*con conocimiento formal del obligado tributario*” y, de otro lado, porque, precisamente, esa comunicación es la que determina la interpelación entre los plazos de prescripción del deudor principal y del responsable, pues en caso de no existir, de nada valdrían la declaración de responsabilidad y los intentos de cobro al deudor principal ya que igualmente computarían en su detrimento.

Pensemos que el sentido de esta solución se asienta en que, para interrumpir la prescripción no es tanto el contenido o la finalidad del acto interruptor (que pueden ser cualquier acto dirigido a determinar la obligación o a su cobro cuya finalidad no fuese meramente dilatoria), sino que es su conocimiento formal por el obligado tributario, que es la nota esencial que rompe el silencio en la relación entre

éste y la Administración Tributaria que la prescripción condena o persigue a fin de penalizar⁷⁶³.

En suma, los actos realizados por la Administración Tributaria frente al obligado principal que extienden negativamente sus efectos a la prescripción de los responsables (del tipo que sean), se restringen a los de naturaleza recaudatoria, una vez que la derivación de responsabilidad es firme y, siempre y cuando se hayan notificado correctamente a éstos. En caso contrario, o bien no serán actos susceptibles de interrumpir dicha prescripción, o bien no serán computables habida cuenta de su nula eficacia.

C. El procedimiento de Inspección tributaria.

1. La inactividad tributaria en las funciones de Inspección tributaria.

Hasta la entrada en vigor de la LDGC de 1998, las actuaciones de investigación y gestión tributaria (denominadas unánimemente de comprobación tributaria) de los hechos imponibles, o de sus bases y, por consiguiente, las cuestiones conexas relativas a las infracciones que el sujeto pasivo pudiera haber cometido en relación con el hecho imponible investigado, se tramitaban conjuntamente en un mismo expediente (sólo uno), de modo que, para la LGT de 1963 era indistinto el tipo de procedimiento en el que tuviesen lugar las omisiones del deber de actuar de la Administración Tributaria.

Tras la entrada en vigor de dicha Ley (de DGC) y la posterior promulgación de la LGT de 2003 con su regulación actual, el procedimiento inspector viene definido de forma independiente como una exigencia del principio de seguridad jurídica en el ámbito estricto de las actuaciones administrativas de carácter tributario. De él, conviene que subrayemos, en contraposición a lo que ocurre en la generalidad de los procedimientos de gestión tributaria, el carácter dialéctico de la relación que se

⁷⁶³ Por eso en el Derecho Tributario no se plantea la polémica privativa sobre el carácter receptivo o no de la comunicación del titular del derecho para que despliegue el efecto interruptor, y se mantiene el principio de que el silencio de la relación prescriptiva se rompa por medio de la comunicación al contribuyente. *Vid.* ALBALADEJO GARCÍA, M., *La prescripción extintiva*, 2ª edición, Ed. UNED, Madrid, 2004, p.247.

establece entre el obligado tributario y el órgano de la Inspección tributaria actuante, pues la presencia del obligado (o, en su defecto, de su representante legal) a lo largo de las actuaciones de investigación que están siendo desarrolladas está basada, precisamente, en la finalidad de dicho procedimiento, no sólo de lograr una mayor eficacia en el desarrollo de la actividad administrativa investigadora, sino también, para una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado, que puede alegar y aportar continuamente todo aquello que a su derecho convenga, con posibilidad de ser verificado y comprobado si se considera necesario por la Inspección.

Aún así, en común con la inactividad de la Administración Tributaria en el resto de los procedimientos de gestión tributaria, encontramos que la inactividad en los procedimientos de inspección se fundamenta en el mismo hecho, que no es otro que un supuesto de ausencia de cumplimiento del objeto⁷⁶⁴ legalmente asignado a este procedimiento a través de la dejación en sus funciones⁷⁶⁵, esto es, la omisión de la actividad de comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, procediendo, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante las liquidaciones tributarias que correspondan.

2. La ausencia de caducidad en el procedimiento de Inspección tributaria.

a) El variable tratamiento normativo de la caducidad inspectora.

La consideración de la caducidad en el procedimiento inspector ha existido siempre de forma muy especial ante la ausencia de una regulación específica y concreta.

En efecto, para nuestro estudio, podemos destacar cuatro fases o períodos de distinta consideración doctrinal y jurisprudencial en relación a la duración de las actuaciones del procedimiento inspector. La distinción entre las dos primeras etapas

⁷⁶⁴ *Vid.* Artículo 145 de la LGT.

⁷⁶⁵ *Vid.* Artículos 141 y 142 de la LGT.

viene marcada por un punto de inflexión específico que es la promulgación de la LDGC en 1998; el comienzo de la tercera se cita a partir de la entrada en vigor de la LGT de 2003 y, la última, la consideración actual, con la entrada en vigor el 12 de octubre de 2015 de la Ley 34/2015 de modificación de la LGT. Veámoslas:

Antes de la promulgación de la LDGC, el procedimiento inspector no estaba sometido a plazos concretos de terminación, pues la vaga, imprecisa e incompleta regulación que se contenía en la antigua LGT de 1963 resultaba inútil en esta cuestión. Es más, el artículo 42 del antiguo Reglamento General de Inspección (RD 939/1986, de 25 de abril) establecía que las actuaciones inspectoras se darían por concluidas cuando, a juicio de la Inspección, se hubieran obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que procediesen dictar, bien considerando correcta la situación tributaria del interesado, o bien, regularizando la misma con arreglo a Derecho. Con lo que parecía que el Reglamento dejaba a juicio de la Inspección actuante la duración de sus actuaciones de comprobación e investigación.

La exigencia de una regulación sobre el tiempo de duración (o de finalización si se prefiere) de las actuaciones inspectoras, tan sólo se pretendió tardíamente por parte de un sector reducido de la doctrina y de la jurisprudencia sobre la base de la regulación general de duración de 3 meses establecida con carácter general y residual para todos los procedimientos administrativos cualquiera que fuese en virtud de lo dispuesto en la regulación del artículo 42.2 de la Ley 30/1992, cuyo plazo fue reformado posteriormente, para ser ampliado (duplicado), a 6 meses por la Ley 4/1999.

Para quienes defendían esta hipótesis, su fundamento radicaba en que la institución de caducidad aparecía regulada (literalmente) con carácter vinculante respecto a aquellos procedimientos administrativos en los que se ejercieran “*potestades sancionadoras o, en general, de intervención susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen*” y, así, entendían que lo era el de inspección tributaria.

En la hipótesis contraria, entre las razones que sostenían los detractores de la postura anterior, encontramos tres: de un lado, la ya aludida *ad supra* D. Ad. Quinta que contiene la propia Ley 30/1992, en donde se excluye de forma expresa la posibilidad de que se aplique la institución de la caducidad en los procedimientos tributarios cuando dice que en éstos los efectos de los incumplimientos de plazos se

regirían exclusivamente por lo previsto en la norma tributaria; de otra parte, que si la Inspección tributaria tuviese potestad para decidir la duración de sus actuaciones en virtud de la supuesta alusión del artículo 42 del Reglamento de Inspección de 1986, se vulneraría lo establecido en la propia EM de dicho Reglamento, en donde se decía que para el correcto funcionamiento de la Inspección debía exigirse la mínima incidencia en la esfera de los interesados; y, en tercer lugar, el argumento sostenido por el profesor PÉREZ ROYO, en cuanto a que la premisa de la caducidad está pensada en el citado artículo 42.2 para procedimientos sancionadores, no el de inspección cuya naturaleza y finalidad no es esa⁷⁶⁶.

Fueron sentencias destacadas en este sentido las dictadas por el TS de fechas 22 de enero de 1993⁷⁶⁷ y 4 de diciembre de 1998⁷⁶⁸. La primera de ellas entendía que la Ley 30/1992 ofrecía la particularidad de regular, conjuntamente, el régimen jurídico de las Administraciones Públicas y el procedimiento administrativo común a todas ellas, lo que significaba que la previsión supletoria que se establecía en la D. Ad. Quinta concernía sólo a aquellas cuestiones de estas normas que comisionaran con las disposiciones jurídico-tributarias, pero no al régimen jurídico de las Administraciones Tributarias en general, por lo que sí que podía resultar de aplicación subsidiaria el plazo de duración máximo para el procedimiento inspector. Y la segunda concluía que, el hecho de que un procedimiento administrativo no tuviese un plazo expreso fijado por Ley para su terminación no quiere decir que fuera indefinido, sino que el plazo para su conclusión era tan extenso como el de su prescripción, sin que la falta de ese señalamiento de plazo abriera la posibilidad de aplicar el plazo de 3 meses del artículo 42.2 de la Ley 30/1992.

Como réplica de esta postura, y en consecuente aceptación de la validez de la aplicación de la caducidad administrativa al procedimiento inspector tributario de la primera postura, cabe destacar las opiniones vertidas al respecto por los profesores: GARCÍA NOVOA, quien señaló en aquel instante que las características relativas a la producción de efectos desfavorables o de gravamen debían referirse a tipos o categorías de procedimientos, no siendo necesario esperar a la resolución del concreto

⁷⁶⁶ *Vid.* PÉREZ ROYO, I., “La prescripción en las actuaciones inspectoras”... *op. cit.* p. 572. Defendía la posibilidad de aplicación exclusiva a procedimientos sancionadores y, residualmente, al procedimiento de apremio, pero nunca al inspector.

⁷⁶⁷ Referencia westlaw nº RJ 1993/1.114.

⁷⁶⁸ Referencia westlaw nº RJ 1998/10.204.

procedimiento para comprobar el tipo de efecto que el mismo producía⁷⁶⁹; y, CHECA GONZÁLEZ, al escribir que “*nada se indica al respecto en el artículo 153 de la LGT de 1963. Tampoco se marca el mismo de manera expresa en el artículo 102 de la LRJPAC*”, añadiendo que, como el artículo 42.2 de la misma Ley señalaba, en términos generales: “*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 la resolución será de tres meses*”, por tanto, este plazo debía entenderse que era aplicable a esta finalidad, incluso cuando el procedimiento se iniciase a instancias de la propia la Administración, ya que en este supuesto existía también un administrado, al menos, a quien afectaba la revisión del acto, que era el destinatario primitivo del acto⁷⁷⁰.

Esta polémica quedó calmada temporalmente con la entrada en vigor del RD 803/193, de 28 de mayo, por el que se modificaron determinados procedimientos tributarios para dejarlos sin sometimiento a ningún plazo de duración, entre los que se encontraban los procedimientos de comprobación e investigación (previstos en los artículos 104 y 109 de la LGT de 1963)⁷⁷¹. Así, las actuaciones de investigación no se veían sometidas a plazo alguno de resolución de forma expresa. Pese a ello, también hubo algún pronunciamiento contradictorio en este sentido por parte de los Tribunales

⁷⁶⁹ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *El silencio Administrativo en Derecho Tributario... op. cit.*, p. 84.

⁷⁷⁰ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión de oficio de actos tributarios: nulidad y anulabilidad*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 46.

⁷⁷¹ “*Los plazos máximos para resolver los procedimientos tributarios que se citan serán los siguientes: c) Los procedimientos tributarios que se relacionan en el Anexo 3 del presente Real Decreto continuarán hasta su finalización de acuerdo con su naturaleza y características propias, sin perjuicio, en su caso, de la prescripción de la acción, de la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, del desistimiento, la renuncia o la caducidad de la instancia.*”

“*ANEXO 3: Procedimientos que no tienen plazo prefijado para su terminación:*

1. *Procedimientos de comprobación e investigación tributaria, previstos en los artículos 104 y 109 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.*

2. *Procedimiento de apremio para la recaudación de deudas tributarias, regulado en los artículos 128 a 139 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y en el Libro III del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.*

3. *Procedimiento para aceptar el pago de deudas tributarias mediante bienes del Patrimonio Histórico Español, regulado en el artículo 29 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.*

4. *Procedimientos especiales de revisión regulados en los artículos 153 y 154 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.*”

de Justicia, en concreto, por su trascendencia, cabe destacar la sentencia del TSJ de Valencia de fecha 29 de enero de 1997⁷⁷².

Con la llegada de la LDGC se abre la segunda etapa en la consideración de la duración en un tiempo determinado de los procedimientos de Inspección tributaria y, con ella, la posibilidad de aplicar el instituto de la caducidad. En particular, a raíz de lo dispuesto en el artículo 29 de la citada Ley, en donde se establecía que las actuaciones de comprobación, investigación y las de liquidación que de las anteriores dimanasen, llevadas a cabo por la Inspección⁷⁷³ de los tributos, debían concluir en el plazo de tiempo máximo de doce meses, a contar desde la fecha de la notificación al contribuyente del inicio de las mismas. Un “cambio de tercio” que no sólo parecía introducir la institución de la caducidad, sino que, cuanto menos, eliminaba cualquier consideración anterior al respecto sobre la ausencia de límite temporal de terminación, pues en la Disposición Derogatoria Única de dicha Ley, se establecía en su apartado primero que quedaban derogadas cuantas disposiciones se opusieran a lo previsto por ella.

Pese a la nueva previsión que se introdujo, por el contrario, en la práctica tributaria, su duración en realidad era de hasta el doble, es decir, 24 meses, pues en dicho precepto se afirmaba a continuación que dicho plazo inicial (de 12 meses), se duplicaría en otros doce meses adicionales con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinasen, cuando en las actuaciones desarrolladas concurriese alguna causa que hiciera que las mismas revistiesen de 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”*.

Con ello, aunque esta norma se refería a dos conceptos que podrían calificarse como jurídicamente indeterminados (*“volumen elevado de operaciones”* y

⁷⁷² Referencia westlaw nº JT 1997/136.

Vid. CHECA GONZÁLEZ, C., GONZÁLEZ GARCÍA, E., LOZANO SERRANO C., SIMÓN ACOSTA, E., “El plazo para concluir el procedimiento de Inspección”, *Jurisprudencia Tributaria*, Presentación 9, tomo I, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 1.703. Estos autores señalan la trascendencia de esta sentencia, y sostienen que va más allá de su aplicación a los procedimientos de comprobación en investigación, sino que podía extrapolarse a los demás procedimientos recogidos en el referido Anexo 3 antes expuesto.

⁷⁷³ Y de gestión, pues eran compartidas como se ha dicho.

“*complejidad de las actuaciones*”), a continuación los delimitaba, es más, concretaba su alcance y establecía una serie de requisitos que debían estar presentes en el acuerdo de ampliación a través del RD 136/2000 y, en el artículo 31.ter⁷⁷⁴ del Reglamento General de la Inspección, con lo que se simplificaba la tarea de la Administración Tributaria a la hora de determinar la existencia del supuesto de especial complejidad para poder ampliar el plazo al que se refería la norma. Si bien es cierto, hemos de matizar que ésta no es la única causa que justificaba por aquel entonces el doble plazo, es decir, la misma se preveía sin excluir la posibilidad de que pudiesen apreciarse otras circunstancias adicionales, pero en tal caso habrían de justificarse debidamente.

En cuanto al posible exceso en el plazo de terminación, debía tenerse en cuenta lo establecido en el apartado 4 del citado artículo 31, cuya redacción fue dada por el RD 136/2000, en su segundo párrafo, disponiendo que: “*no obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32 o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas*”. Entendiendo el artículo 32.3 que “*las actuaciones inspectoras se considerarán interrumpidas de forma injustificada cuando no se hayan practicado durante seis meses seguidos, salvo que ello sea consecuencia de la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 31 bis*”. Y proveyéndose además, en el citado apartado cuarto en relación con el 29 de la Ley 1/1998, que “*La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse*”, en el sentido de que tal planteamiento implicaría la inexistencia de interrupción justificada.

Así, según GÓMEZ PUENTE, se re-introducía de nuevo la previsión de la institución de la caducidad en los procedimientos tributarios de inspección. En concreto, señaló que el artículo 31.4 del Reglamento de Inspección regulaba una situación que, pese a la denominación empleada (con el ánimo quizá de sortear la

⁷⁷⁴ Vid. GALAPERO FLORES, R., “Caducidad procedimiento inspector. Prescripción de ejercicio impositivo. Dedución por adquisición de activos fijos usados. Sentencia Comentada: STSJ de Canarias de 27 de octubre de 2005”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 11, junio, 2006, p. 3.

previsión del artículo 105.2 de la LGT), no era otra que la de configurar nuevamente la prescripción o caducidad⁷⁷⁵.

Por su parte, HERRERA MOLINA y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, entendieron que en caso de que el procedimiento inspector se interrumpiese injustificadamente durante seis meses, igualmente se producía la caducidad del mismo, aún “*sin perjuicio de que pudiese iniciarse de nuevo este procedimiento inspector*”⁷⁷⁶.

En relación con la duración de las actuaciones inspectoras y los efectos del incumplimiento de plazos de terminación por la inactividad de la Administración actuante se pronunció la AN en sentencias de 25 de febrero⁷⁷⁷ y 28 de octubre de 1997⁷⁷⁸, en donde sí se preveía la figura de la caducidad. En ellas se manifestó que la suspensión de la tramitación de las actuaciones inspectoras, que fuese no justificada y por causas ajenas al obligado tributario, durante más de seis meses y en cualesquiera momentos del período que media entre el inicio de éstas y la notificación de la liquidación resultante de las mismas, no interrumpía el plazo de prescripción para liquidar y exigir el pago, lo que producía, como efecto derivado, la caducidad del procedimiento de inspección por aplicación extensiva de la regulación existente en la Ley 30/1992.

Aunque se trate de una cuestión de interpretación normativa que pertenezca al pasado, creemos que el artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección de los Tributos no contemplaba (regulaba) realmente un supuesto de caducidad inspectora, sino que, y coincidiendo con lo dicho por SOLER ROCH, lo único que recogía era la previsión de no tener por interrumpida la prescripción del derecho a liquidar de la Administración Tributaria si el procedimiento se interrumpía por más de seis meses por causa no imputable al obligado tributario. Esto es, la nulidad del efecto interruptivo no era (ni es) lo mismo que la caducidad, puesto que la caducidad, recordemos, consiste en no tener por iniciado el procedimiento ni poder concluirlo.

⁷⁷⁵ Vid. GÓMEZ PUENTE, M., “¿Caducan los expedientes tributarios de inspección por causa de la Administración?... *op. cit.*, p. 2

⁷⁷⁶ Vid. HERRERA MOLINA, P. M. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., “Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)”, *Quincena Fiscal*, nº 9, mayo, 2000.

⁷⁷⁷ Referencia westlaw nº JT 1997/66.

⁷⁷⁸ Referencia westlaw nº JT 1997/7.146.

De modo que, si se tenía por no iniciado el procedimiento una de las consecuencias sería la no interrupción del plazo de prescripción, pero no al contrario, y el citado artículo sólo contempla este último efecto⁷⁷⁹.

Así, el llamado “Estatuto del Contribuyente” recogía por primera vez una regulación específica y explícita sobre las consecuencias del incumplimiento de ambos plazos (interrupción de las actuaciones inspectoras por más de seis meses e incumplimiento del plazo máximo para finalizar el procedimiento de inspección), asignándoles idénticos efectos (no se consideraba interrumpido el plazo de prescripción), pero sin que se mencionase en ningún momento la institución de la caducidad del procedimiento inspector de forma expresa.

Esta idea fue la seguida por la AN desde sus sentencias de 29 de enero⁷⁸⁰ y 10 de marzo de 1998⁷⁸¹, cambiando así su criterio ya expuesto. Por el contrario, dicha variación no fue así mismo confirmada por toda la doctrina y jurisprudencia, valga como ejemplo la sentencia del TSJ de Murcia de fecha 4 de marzo de 1998⁷⁸² que rechazó que los efectos del antiguo artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección se aplicase a casos de duración en exceso por más de seis meses en la resolución de un recurso de reposición o, también, todas las sentencias emanadas en idéntico sentido por el TSJ de Valencia, quien seguía ratificándose en su criterio establecido en la sentencia de fecha 29 de enero de 1997 anteriormente expuesto e, incluso, en alguna resolución por parte del TEAC, como la de fecha 17 de diciembre de 1997⁷⁸³.

En cualquier caso, ya fuese el plazo correcto para concluir las actuaciones de comprobación e investigación el de tres meses (del artículo 42.2 de la LRJPAC), el de seis meses (del artículo 31.4 del RGI) o el de doce meses (del artículo 29 de la LDGC), una cosa estaba patente, que mientras que existiesen distintas disposiciones como las antes comentadas no se darían nunca las circunstancias adecuadas para conseguir los objetivos de mejorar sustancialmente la seguridad jurídica de los contribuyentes en aras de lograr un anhelado equilibrio temporal en las relaciones de la Administración Tributaria con los contribuyentes.

⁷⁷⁹ Vid. SOLER ROCH, M^a. T., “Plazo. Artículo 29”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes... op. cit.*, pp. 499 a 501.

⁷⁸⁰ Referencia westlaw nº JT 1998/580.

⁷⁸¹ Referencia westlaw nº JT 1998/677.

⁷⁸² Referencia westlaw nº JT 1998/341.

⁷⁸³ Referencia westlaw nº JT 1998/261.

Adicionalmente, en aquel instante, resultaba procedente precisar que el establecimiento de plazos para la realización de las actuaciones inspectoras de los órganos de la Administración, no sólo respondía al principio de otorgar las debidas garantías a los contribuyentes, sino también que ese mismo principio es el que estaba presente en el otorgamiento de prórrogas en determinadas circunstancias, que la norma concretaba en la medida de lo posible, a fin de evitar repeticiones de las actuaciones o el establecimiento de conclusiones precipitadas, a favor o en contra de los contribuyentes.

La forma de llevar a cabo estos objetivos no era otra que a través de la regulación expresa de la institución de la caducidad en el seno del procedimiento inspector. No vamos a reiterar las frecuentes propuestas de la doctrina en torno a la necesidad de introducir la caducidad en el procedimiento inspector, como forma de terminación del procedimiento con la consiguiente consecuencia de tener que iniciar el procedimiento si estuviera vivo el plazo de prescripción. Simplemente, permítasenos recoger una selección de la contundencia con la que algunos autores la exigieron.

Así lo entendía CALVO ORTEGA al afirmar sobre la base de los principios de seguridad jurídica e, incluso, de eficacia de las actuaciones administrativas, que *“resulta obligado admitir la caducidad del procedimiento (...) sin que las peculiaridades de los procedimientos tributarios permitan excepción alguna”*, en una clara alusión a la regulación de esta cuestión en el procedimiento inspector⁷⁸⁴. Y, del mismo modo, se manifestó FALCÓN Y TELLA sobre la necesidad de una regulación relativa a esta materia en posteriores reformas legislativas diciendo que *“no existe ningún fundamento para excepcionar la regla general antes expuesta, según la cual el transcurso del plazo máximo para resolver en los procedimientos iniciados de oficio y susceptibles de producir efectos desfavorables determina la caducidad del procedimiento, sin perjuicio de que se inicie uno nuevo”*⁷⁸⁵. También lo hicieron los profesores HERNANZ MARTIN y RÍO RODIL, *“no se alcanza a comprender la razón por la cual el artículo 150.3 del Proyecto (actual 150.2 de la nueva LGT) excluye expresamente tan trascendental efecto jurídico; (...) la futura LGT debería prever la*

⁷⁸⁴ Vid. CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario. Parte General*, 6ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 2002, p. 252.

⁷⁸⁵ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 11, junio, 2003, p. 7

*caducidad del procedimiento inspector cuando se incumpla su plazo máximo de resolución*⁷⁸⁶.

En razón a las consideraciones anteriores, y en atención a la variación de criterios que imperaba entre los Tribunales de Justicia en donde cada cual interpretaba de una manera distinta aplicando plazos diferentes, debía concretarse el plazo de finalización de las actuaciones de investigación de procedimientos de inspección tributaria, la motivación del acuerdo de ampliación y la imputación de las dilaciones en su desarrollo. En este sentido, se trasladarán estas inquietudes al espíritu de la comisión redactora del proyecto de la nueva LGT de 2003. En efecto, ya en el anteproyecto de esta Ley se notaban las discrepancias entre aquellos quienes deseaban introducir simples reglas específicas de terminación del procedimiento inspector manteniendo las diferencias con la LRJPAC, esto es, que se incluyesen normas especiales pero sin caducidad de las actuaciones inspectoras, y aquellos que deseaban una aproximación completa a la LRJPAC, que manifestaba un tremendo rigor formalista, contrario a la propia realidad de una actuación que se quería convencional y pactada, especialmente en las actas con acuerdo⁷⁸⁷.

El resultado final fue que, el procedimiento inspector tuvo una regulación expresa y diferente sobre las cuestiones analizadas. Es el apartado primero del artículo 150 de la LGT de 2003 en el que establecieron las reglas básicas sobre el desarrollo temporal del procedimiento de inspección en una doble vertiente:

- De un lado, la duración del procedimiento que se fijó en el plazo de doce meses, con posibilidad de ampliación por otro período de hasta doce meses por razones de especial complejidad de las actuaciones o el descubrimiento de la ocultación de alguna actividad empresarial o profesional que, al igual que en los procedimientos de gestión tributaria, no serán analizados en el presente trabajo. Tampoco serán examinadas las interrupciones injustificadas y las dilaciones no imputables a la Administración Tributaria⁷⁸⁸. Las razones para no estudiarlas se

⁷⁸⁶ Vid. HERNANDEZ MARTÍN, A. y RÍO RODIL, C., “Comentarios al Proyecto de Ley General Tributaria”, *Impuestos*, nº 13, 2003, pp. 18 y 19.

⁷⁸⁷ Vid. CARBAJO VASCO, D., “Consideraciones sobre el procedimiento inspector a la luz de la Ley 58-2003, 17 de diciembre, general tributaria”, *Carta Tributaria*, Colección Monografías, nº 15, 2004, pp. 3 a 32.

⁷⁸⁸ Artículo 104.2 de la LGT al que se remite el artículo 150.1 de la LGT.

deben a su objeto y a su carácter eminentemente casuístico⁷⁸⁹ y puesto que, en todo caso, y a mayor abundamiento, todas éstas variaron con la entrada en vigor de la Ley 34/2015, con lo que sólo son de aplicación para procedimientos de inspección tributaria cuyo inicio y finalización hubiesen tenido lugar con anterioridad al 12 de octubre de 2015.

- Y, de otro lado, el período máximo de inactividad de la Inspección tributaria en el seno de estos procedimientos, que es de seis meses, y siempre que ésta no sea causa no imputable al obligado tributario. Esto es, durante el año de duración de las actuaciones inspectoras (o más si su plazo se ha visto ampliado), no cabe un período continuado de seis meses de inactividad administrativa⁷⁹⁰.

Sin embargo, a pesar de lo que puede parecer, este precepto no recogía la institución de la caducidad, sino todo lo contrario. Es decir, la niega de forma contundente al expresar que transcurrido dicho plazo “*no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación*”. El procedimiento de Inspección no caduca, a diferencia de otros procedimientos tributarios, donde sí opera la figura de la caducidad, obligándose la Administración Tributaria a cerrar e iniciar nuevamente el expediente. En estos procedimientos de Inspección se deben continuar

⁷⁸⁹ Ambas circunstancias de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se regularon y desarrollaron más ampliamente en los apartados segundo y tercero del artículo 184 del RGGI.

⁷⁹⁰ A este respecto cabe destacar que, en ciertas ocasiones, desgraciadamente no poco frecuentes, al percatarse que el plazo de seis meses de inactividad está a punto de cumplirse, la Administración suele dictar lo que doctrinal y jurisprudencialmente se conocen como “diligencias de argucia”. La principal característica de estas diligencias radica en que su finalidad consiste en aparentar el progreso de la actividad inspectora, sin que realmente respondan a un verdadero impulso, todo ello a los efectos de poder interrumpir el período de prescripción del elemento tributario y disponer de mayor plazo para su comprobación e investigación.

Así, es doctrina reiterada del TS que no cualquier acto realizado en el seno de un procedimiento de comprobación e inspección puede tener eficacia interruptiva de la prescripción, sino exclusivamente los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyen efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción. Por lo tanto, carecen de tal eficacia interruptiva las conocidas como “*diligencias de argucia*”, en cuya base subyace una idea esencial consistente en conceptuar como acción administrativa aquella que realmente no tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación causa efecto sino, simplemente, evitar los perjudiciales efectos que para la Administración puede acarrear el incumplimiento de los plazos legales corrientes. Valga como muestra la STS de fecha 18 de junio de 2015 (referencia westlaw nº RJ 2015/2.963).

las actuaciones hasta la completa liquidación, incluso en el supuesto de que se haya traspasado el plazo indicado de doce o veinticuatro meses. Es decir, el legislador excluyó conscientemente al procedimiento inspector del ámbito de la institución de la caducidad que, por lo tanto, no tenía cabida como forma de extinción de este procedimiento.

En nuestra opinión, la adopción de esta medida, si bien supuso el establecimiento de una nueva regla clara que desarticuló las erráticas soluciones adoptadas por los Tribunales de Justicia hasta dicho momento, a su vez, sorprendió y contradujo la intención que se proclamaba en la EM de la propia LGT de 2003, que decía intentar ofrecer un tratamiento, en esta cuestión, similar al de la LRJPAC con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios y la disminución de los actuales niveles de litigiosidad en materia tributaria que, por el contrario, dicha intención quedó truncada con esta forma de regular⁷⁹¹. Es más, no encontramos ninguna justificación adecuada, dada la trascendente naturaleza de este procedimiento tributario⁷⁹², que fundamentase la exclusión de la institución de la caducidad por la inactividad de la Administración Tributaria. Y ello, como ya dijimos para los procedimientos de gestión tributaria, porque se produce una posible situación de inseguridad jurídica que se transmite al contribuyente, al que se deja pendiente de la voluntad de la Administración Tributaria, cuyo cumplimiento diligente no se está incentivando a través de la regulación expresa de esta figura.

Dicho de otro modo, el principio de seguridad jurídica del contribuyente se está obviando en favor de la actuación inspectora, quedando desaprovechada la

⁷⁹¹ Efectivamente, tales intenciones de la EM de la LGT de 2003, tuvieron una acogida desafortunada al negarse la caducidad del procedimiento inspector. Así lo declaró FALCÓN Y TELLA al mantener que *“la aplicación de este criterio (se refiere a la caducidad) al procedimiento inspector evitaría litigios y no perjudicaría en nada al interés público pues los efectos prácticos serían muy similares a la regulación del anteproyecto. Una vez consumado el plazo máximo se declararía expresamente la caducidad, con los efectos propios de la misma, con lo que se ganaría en seguridad jurídica pues habría certeza de cuáles son los ejercicios prescritos de la posibilidad de realizar pagos espontáneos. Pero podría iniciarse un nuevo procedimiento (...)”*. Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT... *op. cit.*, p. 7

⁷⁹² Es decir, no se encuentra justificada esa diferencia de tratamiento en este procedimiento respecto del resto a la hora de admitir aquí la caducidad. Tal y como pudiera ser en el caso del procedimiento de apremio, como veremos o, respecto de los procedimientos de gestión tributaria ya vistos.

oportunidad del legislador de introducir el instituto de la caducidad en el ordenamiento tributario para el procedimiento de inspección al negar esta posibilidad en un procedimiento donde, precisamente, la actividad diligente de la Administración Tributaria es más necesaria si cabe por la propia naturaleza, funciones, facultades y consecuencias que el mismo legislador reguló en dicha LGT. La desaparición del antiguo artículo 105.2 LGT en la nueva LGT no fue acompañada de una auténtica voluntad de abrir las puertas a la caducidad en materia inspectora⁷⁹³.

Por su parte, el párrafo segundo de este artículo 150 de la LGT estableció los mismos efectos para la inactividad administrativa, bien se produjese ésta por el transcurso del período máximo de duración del procedimiento inspector sin resolución expresa, o bien, si es que se produjo la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario.

Cuáles son esos efectos y qué consecuencias tuvo para la Administración Tributaria en estos procedimientos hasta la promulgación de la Ley 34/2015 que lo modificó sustancialmente, los examinaremos en el próximo epígrafe. Con todo, consideramos que haber asignado los mismos efectos jurídicos al incumplimiento del plazo máximo para resolver que a la interrupción injustificada por más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, fue un error porque en el primer caso, debería haberse optado por una regulación de la institución de la caducidad propia del procedimiento inspector como ya se ha dicho, en tanto en cuanto la naturaleza de

⁷⁹³ Sobre la regulación existente, hacemos nuestras, por su perfección, las reflexiones de MARTÍNEZ GINER, quien ha explicado de forma detallada la situación que estableció la nueva LGT, en este sentido, *“hemos de valorar negativamente, desde la óptica del principio de seguridad jurídica, la no caducidad del procedimiento inspector. Se han previsto distintos efectos para el incumplimiento del plazo de resolución que son indicios de la consecuencia que el mismo supone: la desaparición del procedimiento. En la práctica la situación sería casi idéntica. De hecho los efectos que derivan de la falta de resolución en plazo del procedimiento inspector son los típicos efectos de la caducidad tal y como se han previsto en el artículo 104.5 de la nueva LGT. El incumplimiento del plazo supondría la enervación de la interrupción de la prescripción, cabría considerar la existencia de pagos espontáneos, no existirían intereses de demora para el contribuyente desde el fin del plazo para resolver. No hay ningún inconveniente en que además se declare la caducidad del procedimiento y su extinción, con la posibilidad de iniciar otro si sigue vivo el plazo de prescripción. Los efectos prácticos podrían ser casi los mismos si se admitiera la caducidad del procedimiento. Sobre todo si compartimos la posibilidad de incorporar, por ser válidos y eficaces a efectos probatorios, las actuaciones o datos obtenidos en el procedimiento caducado en el nuevo procedimiento que se pudiera iniciar (artículo 104.5 de la nueva LGT)”*. Vid. MARTÍNEZ GINER, L. A., “La caducidad de los procedimientos tributarios... *op. cit.*, pp. 16 a 18.

dicho procedimiento inspector en nada obsta a que se hubiese regulado de la misma forma que en los procedimientos de gestión tributaria y, en el segundo caso, entendemos que no hubiese existido inconveniente alguno en seguir manteniendo los efectos que el Reglamento General de Inspección y la LDGC había previsto ya, es decir, la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda.

Una vez examinada la trayectoria de la inactividad tributaria en las funciones de Inspección tributaria hasta la fecha, la cuarta y última etapa se abre con la reforma introducida en la Ley 34/2015.

Como bien apunta el profesor MENÉNDEZ MORENO, resulta obvio que el legislador no debería molestarse en redactar nuevas Exposiciones de Motivos cada vez que aborda una reforma tributaria, sino que le bastaría con copiar literalmente cualquier otra Exposición anterior, dado que parece que todas dicen perseguir básicamente los mismos objetivos, que son intemporales, tales como combatir el fraude fiscal, mejorar la seguridad jurídica respecto de la regulación reformada y reducir la conflictividad. Pues bien, parece que esta observación se ratifica, una vez más, en la EM del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT, que refiriéndose concretamente a las razones de la nueva redacción de su artículo 150, regulador del plazo de las actuaciones inspectoras, señala, cómo no, que los objetivos perseguidos con la nueva regulación son: “a) *Simplificar de manera importante la normativa vigente, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones..., dilaciones..., y de ampliación... b) Una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos ..., incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario... c) Reducir significativamente la conflictividad tributaria*”⁷⁹⁴.

Si por fin la modificación del citado artículo 150 de LGT tiene o no visos de conseguir estos objetivos en lo que hace al tiempo de las actuaciones inspectoras y su relación con la inactividad de los órganos de la Inspección de la Administración Tributaria, es una cuestión que sólo el tiempo y las prácticas tributaria y jurisprudencial lo dirán, no obstante, vamos a analizar en el presente trabajo sus

⁷⁹⁴ *Vid.* MENÉNDEZ MORENO, A., “En busca del plazo perdido (A propósito de la reforma del artículo 150 en el proyecto de modificación de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 12, junio, 2015. Entiende que la reiteración de estos objetivos en las Exposiciones de Motivos de las sucesivas e innumerables reformas, pone implícitamente de manifiesto que ninguno de tan loables y, a estas alturas, ineludibles objetivos de nuestro ordenamiento fiscal, se ha cumplido con las reformas precedentes, pues de haberlo conseguido, no se hubiesen producido.

posibles efectos en el futuro. Y para ello, resulta imprescindible conocer cuáles han sido las recientes alteraciones que ha sufrido la regulación de este procedimiento, así como su fundamento o razón de ser consagrado en la EM, a los que, por su especial trascendencia y carácter innovador, dedicaremos el siguiente epígrafe.

b) Principales cambios en las actuaciones y los procedimientos de inspección producidos con la Ley 34/2015 de modificación de la LGT.

La primera y principal cuestión a considerar es, como ya se ha adelantado, que este nuevo régimen jurídico tributario será aplicable solamente a los procedimientos de inspección que se inicien a partir del día 12 de octubre de 2015, que es la fecha de entrada en vigor de la citada Ley modificadora, de forma que los ya iniciados se seguirán tramitando según el régimen anterior, aunque su conclusión fuese posterior a dicha fecha.

En segundo lugar, adentrándonos ya propiamente en las modificaciones sufridas por el artículo 150 de la LGT, encontramos una nueva redacción del apartado 1 del citado precepto, y afecta a los plazos generales de duración del procedimiento inspector, que pasan de ser, con carácter general, de doce meses prorrogables excepcionalmente en otros doce (veinticuatro, en total), a dieciocho y veintisiete meses, respectivamente.

En el subapartado b) se regula que el plazo de duración será de 27 meses cuando se de alguno de los casos siguientes, ninguno de los cuales, por cierto, coincide con los de la anterior redacción:

- Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

Si bien establece la cifra anual de negocios para que un contribuyente sea auditado como dato de certidumbre y certeza, pretendiendo evitar lo indeterminado del concepto anterior (“especial complejidad”), en realidad lejos de generar seguridad, ocasiona más dudas, pues la previsión la hace sin decir nada más al respecto, esto es, no aclara o facilita ningún dato añadido. Entonces, ¿cuál es la cifra anual de negocios que actúan como presupuesto de hecho para que cualquier actuación inspectora tenga *per se* un plazo de duración de 27 meses?

Pues bien, la D. Ad. Primera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en su letra f), al describir la relación de entidades que, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, deben someterse a la auditoría de cuentas establece que a tales efectos lo serán todas aquellas “*que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto*”. ¿Qué quiere esto decir? Que será el poder ejecutivo el que, en última instancia, decida esta cuestión, por especificación reglamentaria de esta cifra, en cuanto a que su determinación vendrá referida a criterios no contemplados en la vigente LGT⁷⁹⁵. En estos instantes se fija en 5.700.000 euros.

Además, esa condición debe cumplirse respecto al ejercicio o ejercicios que son objeto de actuaciones inspectoras, no del ejercicio en el que se desarrollan dichas actuaciones.

- Cuando el contribuyente inspeccionado esté integrado en un grupo empresarial sometido al régimen de consolidación fiscal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 55 de la LIS.
- Si pertenece al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora. En este caso atenderemos a lo dispuesto en el artículo 163 de la LIVA.
- En particular, igualmente se originará un plazo ampliado de actuaciones cuando la concurrencia de las circunstancias previstas se de al realizarse actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y concurra una de ellas en al menos una sola. Y lo será para todos aquellos procedimientos que afecten al conjunto.

Por otra parte, el número 2 del apartado 1 del aludido nuevo artículo 150 de la LGT, prevé que en la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que a él le resulte aplicable, esto es, o bien, los 18 meses con carácter general, o bien, los 27 si se inicia bajo alguno de los supuestos especiales de ampliación del plazo que acaban de comentarse, y añade que,

⁷⁹⁵ *Vid.* MENÉNDEZ MORENO, A., “En busca del plazo perdido... *op. cit.* En la obra de este autor, este precepto se torna, evidentemente, una norma en blanco que deslegaliza indirectamente los supuestos previstos en la LGT en los que se puede proceder a la ampliación del plazo del procedimiento inspector.

en el caso de que las referidas circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se apreciaren durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras en plazo de 18 meses general, podría perfectamente la Administración actuante incrementarlo al plazo de 27 meses, eso sí, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que también se pondrá en conocimiento del obligado tributario por parte del inspector actuario.

El mismo número 2 del apartado 1 del proyectado artículo 150 de la LGT, dispone que *“El plazo será único para todas las obligaciones y períodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector; aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o períodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3”*. Lo que quiere decir que, una vez comunicado al contribuyente el objeto del procedimiento inspector, es decir, impuesto/s, ejercicio/s, actuación/es investigadora/s y el plazo general o ampliado, éstos no podrían ser alterados por la Administración Tributaria actuante, salvo en los casos tasados de suspensión del apartado tercero. Pretende el legislador con esta regulación, retomar la optimista declaración de la EM en la que se afirma que la reforma refuerza la seguridad jurídica del obligado tributario, porque este va a poder *“conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento”*, por el contrario, como se está viendo, difícilmente podrá conseguirse tal objetivo con la dilación de los plazos de terminación del nuevo procedimiento de investigación y, a su vez, por la incertidumbre en las figuras que presuponen la ampliación de sus plazos.

Queda por otra parte en el aire, como señaló el informe del Consejo de Estado tras la publicación del Proyecto de Ley (exigiendo que debía especificarse más claramente), el significado del último párrafo de este mismo número 2 del apartado 1 del aludido artículo 150 de la LGT, según el cual, *“A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los períodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración”*.

Y es que, en primer lugar, no queda claro si lo que no resulta de aplicación al procedimiento inspector es el contenido íntegro del apartado 2º del artículo 104 de la LGT en todas sus previsiones normativas, esto es, que no será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución, que en este procedimiento la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos no se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica y que, no resulta aplicable a dicho

procedimiento los períodos de interrupción justificada ni dilaciones no imputables a la Administración Tributaria; o, si por el contrario, lo que no resulta aplicable a dicho procedimiento es el contenido de este apartado 2º en lo relativo a los períodos de interrupción justificada ni dilaciones no imputables a la Administración Tributaria, que se corresponde con el último párrafo de dicho apartado⁷⁹⁶. En caso de referirse a éste último caso, parecería, pues, que si no es de aplicación el artículo 104.2, resultaría que tales interrupciones sí serían computables para el plazo del procedimiento inspector.

A bien seguro, dadas las razones que han llevado al legislador a la vaga determinación de las causas que motivan el incremento de estos plazos, puede que, formalmente, obedezcan a reforzar el adecuado cumplimiento de las referidas tareas inspectoras pensando en la magnitud que usualmente toman las mismas, pero, por el contrario, lo que es seguro que no refuerzan es la seguridad jurídica de los inspeccionados, los contribuyentes, por la obvia y sencilla razón de que, cuanto más se prolonguen dichas actuaciones, mayor resulta también la incertidumbre que pende sobre los mismos. Finalmente, será la jurisprudencia la que irá concretando y aclarando el alcance de los actuales supuestos determinantes de la ampliación del citado plazo, aunque vaticinamos que la ampliación a 27 meses del plazo de las actuaciones del procedimiento inspector será la tónica general y que, difícilmente, el de dieciocho meses puede considerarse un plazo general, que quedará relegado en la práctica administrativa, en principio, para las personas físicas de actividad no muy abultada y a PYMES⁷⁹⁷.

Se añade *in fine*, como modificación de este primer apartado del artículo 150, que el plazo de duración ampliado del procedimiento podrá extenderse en los

⁷⁹⁶ “2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.”

⁷⁹⁷ Que, además, no suelen ser destinatarias prioritarias del procedimiento inspector, sino de comprobación limitada.

términos señalados en sus apartados cuarto y quinto, referidos a la comunicación de dicho plazo ampliado (que resultan completamente independientes a los supuestos de suspensión que se regulan en el apartado tercero de este artículo, que si bien pueden hacer que se amplíe el plazo de duración del procedimiento, su concepción no tiene tal finalidad). La línea de esta reforma es, según la EM de la propia Ley 34/2015, incorporar nuevas obligaciones para informar e incentivar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo de investigación (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el contribuyente pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento.

Cuando se lee por vez primera este apartado 4 da la sensación de que se trata de una generosa concesión del legislador con el contribuyente, constituyendo *cuasi* un nuevo derecho, pues otorga al obligado tributario la posibilidad de solicitar, antes de la apertura del trámite de audiencia, uno o varios períodos sobre los que la Inspección no podrá efectuar sus actuaciones, quedando suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados. Empero, esta primera impresión es falsa y desaparece en cuanto se analizan los requisitos que el precepto contempla, cuya característica principal es que, todos ellos giran en torno a las actuaciones del contribuyente, y éstas son:

1. La solicitud habrá de hacerse en los términos que reglamentariamente se establezcan y que, por supuesto, actualmente desconocemos.
2. El período o períodos de interrupción que el contribuyente fija no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y, supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo. No hay un período mínimo de días en las solicitudes de extensión. Como contrapartida, en esos 60 días, el obligado tributario objeto de un procedimiento de inspección, no tiene que atender los requerimientos formulados con anterioridad a la solicitud de suspensión.

En este punto, puede plantearse algún problema con los días de cortesía previstos para las notificaciones electrónicas, porque la LGT no dice nada al respecto sobre su compatibilidad o simultaneidad, esto es, ¿se deducen esos 30 más de los 60 o son ambos independientes? En nuestra opinión, son absolutamente compatibles pues la razón de ser de uno u otro es completamente distinta, los días de cortesía son días enfocados a impedir la totalidad de las comunicaciones de la Administración Tributaria con el contribuyente cualquiera que sea la naturaleza de las mismas, mientras que la

suspensión por plazo de 60 días implica la suspensión de comunicaciones entre el contribuyente y la Administración en relación con el objeto de las actuaciones de inspección del procedimiento que está en curso. De tal manera que, podría darse el supuesto, y sería perfectamente viable que, ambos plazos de imposibilidad de comunicación fijados por el contribuyente fuesen discontinuos, continuados o solapados en el tiempo⁷⁹⁸.

3. Supondrá una extensión del plazo máximo de duración del mismo, lo que significa que se trata, en efecto, de una suspensión del plazo, y conlleva, en consecuencia, la ampliación del otorgado a las actuaciones inspectoras para compensar así los días de suspensión.
4. El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones, con la posibilidad añadida de que la denegación no podrá ser objeto de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.
5. La solicitud del obligado tributario de suspender las actuaciones inspectoras ha de hacerse antes de la apertura del trámite de audiencia, acto que tiene lugar de acuerdo con lo establecido en el artículo 183 del RGGI, “*cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación del obligado tributario*”, lo cual significa, obviamente, que el momento de la solicitud del obligado de suspensión de las actuaciones inspectoras no es libre, sino que se producirá en función del avance de las actuaciones de investigación que esté desarrollando el inspector actuante, pues el contribuyente no tiene conocimiento exacto de cuándo va a considerar el inspector que es suficiente la información requerida.

⁷⁹⁸ Más aún cuando puede resultar que los solicitantes de cada uno de estos días pueden ser personas completamente distintas, surgiendo con ello discrepancias entre unas y otras solicitudes, por ejemplo, las que se puede producir entre el administrador y el profesional especializado que asesora y actúa en nombre del obligado tributario, resultando en este punto de vital importancia la posibilidad de presentación por vía telemática de documentación. A este respecto, la acreditación por parte de éste último de tal función, su vinculación con el primero y los límites y las facultades que su condición de colaborador con la Administración Tributaria tienen deberán ser estudiadas caso por caso. *Vid.* NAVARRO EGEA, M., “Algunas consideraciones sobre el presentador de documentos tributarios por vía telemática”, *Quincena Fiscal*, nº 18, octubre, 2004, pp. 9 a 16.

6. En los casos de extensión, la paralización de las actuaciones inspectoras se limita al propio obligado tributario, no con terceros.

El plazo de duración del procedimiento puede extenderse también en los términos señalados en el apartado 5 del artículo 150. Según este apartado 5, cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada, o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio.

Por tanto, con carácter general, la regla de extensión del plazo para resolver el procedimiento inspector en caso de aportación tardía de documentación solicitada es que, si el obligado tributario logra obtener la información solicitada o teniéndola, decide aportarla, una vez transcurridos nueve meses desde la iniciación de las actuaciones inspectoras, se producirá una nueva ampliación del plazo de desarrollo de las mismas por un período de tres meses.

Continúa el mismo apartado 5 exponiendo que, no obstante lo anterior, la extensión será especial, de seis meses:

- Cuando la aportación de documentación se efectúe tras la formalización del acta, ya que ello puede determinar que el órgano competente, a efectos de liquidar correctamente, tenga que acordar la práctica de actuaciones complementarias a las ya realizadas, pues de no hacerlo, con esta nueva documentación en su poder, cabría incurrir en error. Es una medida que entendemos se ha recogido con total acierto.
- Cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta de la base, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias. El problema en este caso es doble. De un lado, porque la decisión de aplicar el citado régimen de estimación indirecta no será comunicada al contribuyente hasta la notificación de las actas incoadas, tal y como prevén los apartados 1º y 2º del artículo 158 de la LGT⁷⁹⁹, por lo que el incentivo (o su efecto) a que el contribuyente aporte la

⁷⁹⁹ “la aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare...”

información o documentación pertinente que evite esta situación se pierde. Y, en segundo lugar, porque no se distinguen los diferentes supuestos que dan lugar a la aplicación del régimen de estimación indirecta, ya que entre los casos que contempla el artículo 53.1 de la LGT en su letra d), encontramos la dificultad objetiva de obtener la información y documentación requeridas como motivo por el que no se aportan, con lo que el efecto incentivador pretendido tampoco tiene aquí sentido.

Para concluir el estudio de esta reforma, cabe mencionar que se introducen en el apartado tercero del artículo 150 del texto de la LGT determinadas causas que originan la suspensión del plazo. Estos períodos de suspensión del plazo del procedimiento inspector no se incluirán en el cómputo del propio plazo de resolución de dicho procedimiento⁸⁰⁰. En todo caso, una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

Un dato llamativo es que la suspensión se acuerda *sine die*. Dicho de otro modo, durará cuanto sea necesario, pues finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor.

Pese a la falta de previsión normativa tributaria a este respecto, a continuación, expondremos cada uno de los diferentes supuestos de suspensión recogidos en la nueva redacción del artículo, exponiendo los momentos de inicio y fin que consideramos necesarios para su cómputo. Estos son:

- Remisión del expediente al Ministerio Fiscal ante la sospecha de que existe un delito contra la Hacienda Pública, sin que se practique liquidación. En este caso se computa desde la remisión hasta que tenga entrada en el registro de la AEAT la devolución del expediente en caso de sobreseimiento.
- Orden de paralización por un Juez o Tribunal. El computo se realiza desde la recepción de la comunicación hasta que tenga entrada en el registro de la AEAT el documento de cese de la suspensión.
- Que se esté efectuando un procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales. En tal caso, el cómputo se realiza desde el planteamiento del

⁸⁰⁰ *Vid.* Artículo 104.2 del aLGT.

conflicto o recepción de la comunicación del mismo hasta que tenga entrada en el registro de la AEAT el documento de cese de la suspensión (resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral).

- Comisión consultiva ante un conflicto en la aplicación de la norma. El cómputo es desde la comunicación al interesado de a remisión del expediente a la Comisión consultiva hasta la entrada en el registro de la AEAT del informe emitido por dicha Comisión, con el límite máximo del plazo que tiene para emitir dicho informe que es de 3 meses ampliable a uno más.
- La notificación infructuosa de la propuesta de resolución o liquidación u orden de completar un acta de conformidad. El cómputo se realiza desde que se haya efectuado el intento de notificación, hasta la fecha en la que dicha notificación se haya producido.
- La solicitud del pronunciamiento de la CNMV. La suspensión se computa en este caso por el tiempo transcurrido entre la comunicación efectuada por la AEAT y la recepción por ésta del acuerdo de ella CNMV, con el límite de 6 meses. Si en este plazo no hay resolución, la AEAT puede dictar el acto de liquidación, si bien su calificación sólo tendrá efectos tributarios.
- Y además, figura la causa de fuerza mayor, concepto jurídico indeterminado donde los haya, más aún en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, poco acostumbrado a esta figura.

Una novedad importante en contraposición a lo que ocurría antes para procedimientos inspectores iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, es que la Inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas reguladas, y ello, ni frente a obligado tributario ni frente a terceros, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas y, en los casos en los que hubo un intento infructuoso de notificación con ellos. Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el período de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes. Una vez finalizado el período de suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

Y, se regula también la posibilidad de no acumular el plazo, si la Administración Tributaria aprecia que algún período, obligación tributaria o elemento

de esta no se encuentran afectados por la causas de suspensión. En este supuesto, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. Esto es, se permite a la Administración Tributaria desagregar los plazos procedimentales, de manera que ésta puede continuar el procedimiento respecto de períodos, obligaciones tributarias o elementos de éstas, que no se encuentren afectados. Así, cada una de las partes del procedimiento (suspendidas y no suspendidas) continuando cada una de ellas con una vida independiente.

A los solos efectos del cómputo del período máximo de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda aún suspendida. Con lo que, a partir de que se produce dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

c) Los efectos del incumplimiento de plazos en el procedimiento inspector.

A continuación, veremos los efectos que la LGT atribuye al procedimiento inspector para la falta (inactividad) y el exceso de duración (por retraso) de las actuaciones inspectoras por parte de la Administración Tributaria, tanto para los procedimientos de inspección iniciados y finalizados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015 (el 12 de octubre de 2015), en donde las normas de aplicación, como en los procedimientos inspectores iniciados con posterioridad a la misma, en donde se aplicarán, desde un comienzo, no sólo las previsiones que se hayan conservado, sino también, las novedades introducidas.

La nota común en este sentido entre el contenido del artículo 150 de la redacción anterior a la reforma de la Ley 34/2015 y la posterior, radica en que, en ambos casos el legislador prevé que el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por la Administración Tributaria no determina la caducidad del mismo, sino que éste continúa hasta su terminación.

Por el contrario, la diferencia entre uno y otro se establece en que para procedimientos inspectores desarrollados y concluidos antes de la reforma, los plazos por los que no se entiende caducado eran dos: de un lado, el ya comentado sobre la

duración máxima (de doce meses o el ampliado en su caso, en otros doce meses) y, por otra parte, la no producción de efectos por el transcurso de seis meses sin desarrollar actuación alguna por parte de la Administración Tributaria actuante por causas no imputables directamente al obligado tributario. Mientras que tras la reforma de la Ley 34/2015, no sólo se ha ampliado el plazo de duración pasando de dieciocho o veintisiete meses, sino que los efectos del período de interrupción injustificada de seis meses de forma continuada desaparece por completo.

En otras palabras, la consecuencia es que se ha “despenalizado” (si es que alguna vez lo estuvo) la inactividad del órgano inspector, que ahora puede o no efectuar actuaciones de investigación a su antojo sin represalias de ningún tipo, llegando incluso a poder producirse la hipotética situación en la que se comunica a un contribuyente el inicio de un procedimiento de inspección tributaria por 27 meses (al incurrir en alguna causa antes vista) y no llevar a cabo ninguna actuación investigadora por parte del inspector actuario encargado del asunto hasta el último día permitido en donde se comunica la finalización del mismo (incluso sin liquidación, aunque si la hubiese, ésta será definitiva con las consecuencias que ello conlleva), sin que ello derive en alguna consecuencia en el seno de ese procedimiento, habiendo ganado además la interrupción de la prescripción en relación a esa obligación tributaria. Por no mencionar que si en su transcurso se ha suspendido por concurrir un supuesto del nuevo apartado 3º, o se ha extendido por las causas de los apartados cuarto y quinto, la demora será aún mayor.

No resulta difícil imaginar, no sólo la falta de seguridad jurídica en la que se sume al contribuyente, que deviene absolutamente contraria a las previsiones (estereotipadas y vacías de contenido) existentes en la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, relativas a la reducción significativa de la conflictividad, la simplificación normativa y, paradójicamente, la seguridad jurídica sino también, la clara intención de favorecer con ello a la Administración Tributaria. Lo que pretende la nueva regulación es que el contribuyente cuente con menos argumentos a su disposición para discutir el tiempo de la labor de la Administración Tributaria, pues de ahora en adelante prácticamente se podrá discutir sobre el fondo del asunto, casi en exclusiva, y no sobre cuestiones procedimentales, aunque, dada la regulación que hemos comentado sobre los nuevos plazos y suspensiones de suspensiones y determinadas extensiones de plazos lo va a poner muy difícil.

En contra de esta afirmación, podría pensarse que esta supresión de la falta de caducidad ocasionada por la inactividad del órgano de inspección no es total, sino que se ha visto suplantada o compensada con lo establecido en el último párrafo del

número 2 del apartado 1 del aludido artículo 150 de la LGT ya comentado, según el cual, “A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley respecto de los períodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración”. Y es que, al margen de las consideraciones sobre su falta de concreción anteriormente efectuadas, el significado de esa acepción a estos efectos podría sugerir que, a cambio de suprimir la mencionada caducidad por inactividad inspectora y el incremento de plazos de duración del procedimiento, el legislador ha pretendido compensar esto a través de la ausencia de consideración de dilaciones e interrupciones en el cómputo total. No obstante, como se dijo, el significado de este precepto, o mejor dicho, su futura dimensión práctica, no está nada clara.

Si es de aplicación, sin embargo, el intento de notificación que contenga el texto íntegro del acto para entender cumplido el plazo y, además, para notificaciones electrónicas y a los efectos de entender cumplido ese plazo, basta con la entrega en el buzón electrónico del acto, sin necesidad de que transcurran los 10 días, como sucedía hasta la reforma de la Ley 34/2015.

Al margen de este efecto, tanto la antigua redacción del artículo 150 de la LGT en sus apartados segundo y tercero, como el nuevo apartado sexto de dicho precepto tras la reforma de la Ley 34/2015, establecen que el incumplimiento del plazo máximo para resolver el procedimiento inspector produce adicionalmente otros tres efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar que interesa destacar:

El primero de tales efectos es la enervación del efecto interruptivo de la prescripción como consecuencia de la iniciación y desarrollo del procedimiento no caducado. Ambas redacciones legislativas han conservado en esencia esta consecuencia. Así, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones desarrolladas en el plazo de duración del procedimiento inspector que se ha excedido; tras ello, la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo incumplido⁸⁰¹ “vuelve” a interrumpir el plazo de prescripción de la obligación tributaria objeto de investigación. En otras palabras, la reanudación de las actuaciones inspectoras con conocimiento del obligado tributario vuelve a

⁸⁰¹ O por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada en el caso de procedimientos de inspección anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

interrumpir la prescripción, si bien, en esa reanudación, la Administración Tributaria ha de informar sobre los conceptos y períodos contenidos por la continuación, pues el obligado tributario tiene derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse nuevamente. En caso contrario, la prescripción no se vuelve a interrumpir como señala la jurisprudencia reiterada del TS y del TSJ de Valencia.

Es decir, el procedimiento caducado nunca habría existido para el cómputo del plazo de prescripción, pues éste no se habría interrumpido, razón por la cual cabría iniciar un nuevo procedimiento inspector si no hubiera vencido el plazo de prescripción. Así el plazo de prescripción que se había interrumpido (o reabierto, si no hubiese sido la obligación tributaria de un procedimiento anterior) con la notificación del inicio del procedimiento de inspección y con las actuaciones desarrolladas en el curso del mismo, se tiene por no interrumpido.

Si, como consecuencia de la eliminación de ese efecto interruptivo, el plazo de prescripción no se hubiera consumado, la Administración podrá continuar sus actuaciones, lo cual debería producirse con un acto como el que tuvo lugar con el inicio (de ese procedimiento), esto es, con una notificación formal en la que se informará al obligado tributario sobre los conceptos y períodos que alcanzan las “nuevas” actuaciones inspectoras que vayan a realizarse. Entonces sí, esta notificación determinará la interrupción de la prescripción, con reapertura de su plazo⁸⁰². Pero si, como consecuencia de la eliminación del efecto interruptivo, el plazo de prescripción se hubiera consumado, la Administración no podría seguir sus actuaciones con efectos sobre dicha obligación tributaria investigada.

En este sentido, la prescripción de la obligación tributaria consumada por la inactividad administrativa en el procedimiento inspector, también puede afectar al contribuyente por su propia actuación. Estamos hablando de aquellos casos en los que éste tiene la posibilidad de solicitar a la Administración Tributaria que amplíe el alcance de sus actuaciones de comprobación e investigación o de que, directamente, éstas sean con carácter general interrumpido *motu proprio* el plazo e prescripción, y ello, en el plazo de quince días desde que se le comunicó el inicio de actuaciones inspectoras, tal y como se establece en el artículo 149 de la LGT. Una vez hecho esto, el plazo del que dispone el órgano inspector para acordar o denegar de forma motivada tal ampliación solicitada es de 6 meses, por contra, su incumplimiento, esto es, ante la falta de resolución expresa a este respecto, la Ley afirma que esto

⁸⁰² Vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General... op. cit.*, p. 357.

determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial que se iniciaron no interrumpirán el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general (que el contribuyente solicitó), diluyendo así la acción del obligado tributario.

En segundo lugar, el incumplimiento del plazo suponía antes de la reforma, y continúa suponiendo tras ella, la admisibilidad como espontáneos de los ingresos extemporáneos y sin requerimiento previo de la Administración Tributaria realizados por el contribuyente desde el inicio del procedimiento inspector hasta que se produzca la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento⁸⁰³. Cabe, por lo tanto, la regularización espontánea, a los efectos de aplicar los recargos del artículo 27 de la LGT, en relación con los ingresos imputados por el obligado tributario al período objeto de las actuaciones inspectoras digamos “caducadas” (sin efectos ir la inactividad administrativa) y realizados en el ámbito temporal del referido procedimiento inspector, y ello, únicamente, hasta que tenga lugar la nueva reapertura del procedimiento inspector (tras el incumplimiento del plazo) que supone la interrupción de la prescripción ya comentada y, la no consideración como espontáneos de los pagos posteriores.

Así las cosas, este segundo efecto refuerza la idea que hemos defendido en líneas anteriores sobre la conveniencia en admitir expresamente la caducidad como forma de terminación del procedimiento inspector. Pues, si efectivamente se admiten como pagos espontáneos los que se efectúen entre la comunicación de inicio de procedimiento inspector y la posterior comunicación que lo reactive tras la inactividad administrativa, ello sólo es posible porque el procedimiento inspector se considera como “caducado” y ha desaparecido, tal y como ocurría en los procedimientos de gestión tributaria. Admitir esto y no admitir la caducidad supone un complicado ejercicio de ficción jurídico-tributaria que se hubiese ahorrado el legislador de haber adoptado la solución que proponemos.

Éste y el anterior efecto relativo a la enervación de la interrupción de la prescripción, conducen a pensar que son la consecuencia de que el procedimiento inspector, una vez incumplido el plazo para resolver, se ha extinguido. No obstante, en contra de toda lógica procedimental, el legislador ha querido permitir que el mismo pueda continuar hasta su resolución fuera de plazo.

⁸⁰³ *Vid.* Artículo 150.6 de la LGT (*ex* apartado 2.b)).

Capítulo Tercero.- Los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos

Y, finalmente, debemos señalar la previsión que incorporó el apartado tercero del antiguo artículo 150 de la LGT, trasladada a la letra c) del nuevo apartado 6º de dicho artículo por la Ley 34/2015, y no es otra que establecer que “*el incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento*”.

Naturalmente, el incumplimiento del plazo por parte de la Administración Tributaria no debiera desplegar sus efectos en la esfera del contribuyente en forma de mayores intereses de demora, pues lo contrario supondría perjudicar doblemente al contribuyente y premiar al órgano inspector por su inactividad.

El cómputo de intereses de demora se paralizará en la fecha de superación del plazo máximo de resolución del procedimiento inspector, ya sean doce, veinticuatro, o los meses que correspondan tras las interrupciones justificadas. Pasado el mismo, la demora de la Administración Tributaria no podrá perjudicar al contribuyente. Aunque se reanuden las actuaciones inspectoras y se llegase a una ulterior liquidación tributaria, ésta no puede incluir los intereses de demora posteriores a la de superación del plazo que inicialmente dejó transcurrir por inactividad.

Del mismo modo, la nueva redacción del artículo 150, apartado séptimo, ha introducido como novedad la regulación del cómputo de intereses en caso de retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento inspector, y ha establecido expresamente que la fecha de inicio se determine conforme al artículo 26.2 de la LGT, y la fecha final sea el momento en el que se haya dictado la nueva liquidación.

Este régimen de cómputo de intereses será aplicable a aquellos casos en los que la recepción del expediente por la Administración Tributaria actuante para proceder a la ejecución de la resolución se produzca a partir del día 12 de octubre de 2015. En tales casos, la fecha de inicio del cómputo de los intereses de demora será la que hubiera correspondido a la liquidación anulada (fecha de finalización del plazo establecido para el pago en período voluntario de la obligación objeto de regularización) con una nueva especialidad, y es que la fecha final sería el momento en que se dicte la nueva liquidación.

En cambio, si la recepción se hubiera producido antes de dicha fecha, el cómputo de intereses entendemos que se realizaría conforme al criterio más restrictivo

dispuesto por la jurisprudencia del TS⁸⁰⁴ y la doctrina del TEAC⁸⁰⁵, aplicables hasta la entrada en vigor de la Ley, conforme a la cual la fecha final de cómputo de intereses será la de la liquidación originaria anulada.

La conclusión es que, ahora, se cobrarán más intereses a los contribuyentes.

Es necesario destacar que, al margen del cómputo de intereses derivados de la liquidación resultante, los procedimientos reanudados se seguirán tramitando según el régimen de plazos anterior, ya que su fecha de inicio es anterior al día 12 de octubre de 2015.

Obsérvese que, esta solución igualmente podría ser de aplicación si se hubiera optado por la solución que proponíamos de regular expresamente la caducidad del procedimiento inspector que defendemos, computándose intereses de demora hasta la declaración de caducidad del primer procedimiento, con independencia de que se pudiera iniciar otro posteriormente dentro del plazo de prescripción.

d) La retroacción de actuaciones inspectoras: plazo en que deben finalizar.

A diferencia de la falta de previsión normativa que comentamos que ocurría en los procedimientos de Gestión tributaria sobre la retroacción de actuaciones tras la anulación de liquidaciones por los órganos económico-administrativos o judiciales y de la nueva solución adoptada por el TEAC, en el procedimiento inspector, tanto el antiguo apartado 5º del artículo 150 de la LGT, como el nuevo apartado 7º de dicho artículo tras la reforma introducida por la Ley 34/2015, sí que establecen que, cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que

⁸⁰⁴ SSTs de fechas 19 de noviembre de 2012 (referencia westlaw nº RJ 2012/10.893); de 2 de abril de 2014 (referencia westlaw nº RJ 2014/2.569); y, de 16 de octubre de 2014 (referencia westlaw nº RJ 2014/5.370).

⁸⁰⁵ Resoluciones del TEAC de fechas: 28 de octubre de 2013 (referencia westlaw nº JT 2014/121) y de 28 e noviembre de 2013 (referencias westlaw nº JT 2014/381; JT 2014/382; y JT 2014/383).

reste para el cumplimiento del plazo previsto como duración máxima de las actuaciones inspectoras (12 meses más otros 12 de ampliación en los procedimientos *pre* Ley 34/2015 y; 18 meses o 27 con ampliación tras la reforma de la citada Ley), o en seis meses, si aquel período fuera inferior a esta cifra.

Con lo que, si se produce la superación de dicho nuevo plazo máximo para resolver el procedimiento retrotraído, no es que nazca la caducidad, pues ya sabemos que no se encuentra prevista, con lo que es de imaginar que tampoco en estos casos, sino que lo que se produce es que se elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial.

La nueva redacción de este artículo añade además dos matizaciones para el cómputo del plazo de la nueva resolución del procedimiento tras una retroacción de actuaciones: por una parte, dice que se computará desde la recepción del expediente por el órgano inspector competente para ejecutar la resolución⁸⁰⁶ y, por otra parte, que lo dispuesto también se aplicará a los procedimientos inspectores en los que, con posterioridad o no a la ampliación del plazo de duración de los mismos, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal.

Existe en este punto otra diferencia introducida por la Ley 34/2015. Si bien, antes de la reforma se preveía que el órgano inspector de la Administración Tributaria se abstendría de seguir el procedimiento administrativo inspector, que quedaría suspendido mientras la autoridad judicial no dictase sentencia firme, o

⁸⁰⁶ Por último señalar que este precepto de la LGT rechaza en todo caso la tesis del TEAC, que entendía, en resolución de fecha 13 de septiembre de 2002 (referencia westlaw nº JUR 2003/24.405), que el período comprendido entre la recepción por la administración del fallo anulatorio y la reanudación de las actuaciones no formaba parte del procedimiento, diciendo que “*la pretendida existencia de prescripción por interrupción de actuaciones inspectoras durante más de seis meses como consecuencia del transcurso de un tiempo superior a dicho plazo entre la Resolución de este Tribunal... y el reinicio de las actuaciones inspectoras, encaminadas a la ejecución de dicho Fallo. El artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, asocia a la interrupción injustificada de las actuaciones por tiempo superior a seis meses, el efecto de entender no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones. Ha de tratarse, por tanto, de unas actuaciones inspectoras en curso en las que injustificadamente concurra inactividad administrativa prolongada en los términos aludidos; en el caso que nos ocupa no aparece este supuesto, porque precisamente el retraso que el interesado alega no se refiere al de un procedimiento de inspección, que en este caso no da comienzo hasta..., sin que a otros procedimientos administrativos de índole tributaria quepa asociar el efecto pretendido, que la Ley hace recaer sólo en los de inspección*”.

tuviera lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produjese la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, a partir de ahora, la abstención de ese órgano actuante en la práctica de liquidaciones existe, pero se restringe solamente a los casos señalados en el nuevo artículo 251 de esta LGT⁸⁰⁷.

En estos casos, el citado plazo de retroacción de actuaciones inspectoras se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente administrativo devuelto por el Ministerio Fiscal al órgano competente que deba continuar el procedimiento, por lo que, en los supuestos anteriores, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el período que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT (*pre y post Ley 34/2015*) o en el plazo de 6 meses si éste último fuese superior.

d.1. Alcance del artículo 150 de la LGT.

Podría parecer que, desde la introducción del antiguo primer párrafo del artículo 150.5 de la LGT en 2003 y, más aún, con la sustancial conservación de la esencia de su redacción en la Ley 34/2015 que la modifica, y que regula la ejecución

⁸⁰⁷ En efecto, tras la reforma de la Ley 34/2015, cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.
- b) Cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no fuese posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
- c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

No obstante, en el caso de que se hubiera iniciado un procedimiento sancionador, este procedimiento se entenderá concluido, aunque sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y, en caso de que sí lo hubiese sido, la nueva reforma de la LGT permite al órgano inspector que este nuevo procedimiento iniciado lo fuese sólo por hechos distintos y se efectuase de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados.

de las resoluciones económico-administrativas y sentencias judiciales por parte de los órganos de la Inspección tributaria que dan lugar a la retroacción de actuaciones, hemos disfrutado de una pacífica, administrativa y jurisprudencial, andadura en este campo a diferencia de lo que ocurría en el caso de los procedimientos de gestión tributaria. Sin embargo, no ha sido así en absoluto dada la tensión dialéctica no resuelta entre dos de los principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico-tributario, que son: el de tutela judicial efectiva y el principio de autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria.

En este sentido, según los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, esta disyuntiva que se origina en la aplicación de ambos principios, o mejor dicho, en la imposición de uno de ellos sobre otro, rige en todas las sociedades actuales y en todos los sectores de su ordenamiento jurídico perturbando lo que denominan como “*paz jurídica*”, y que de un modo muy simple esquematizan como sigue: “*Cualquier sujeto que pretenda alterar frente a otro la situación de hecho existente (statu quo) no puede hacerlo por propia autoridad; si el otro sujeto no aceptase de grado esa alteración, tiene la carga de someter su pretensión a un Tribunal, el cual la valorará desde la perspectiva del Derecho y la declarará conforme o no con éste, dándole en el primer caso fuerza ejecutoria, esto es, una virtud especial que la hace indiscutible y de cumplimiento forzoso para la parte obligada. A su vez, si esta resolución ejecutoria no fuese cumplida de grado, tampoco el sujeto beneficiado con la misma podrá imponerla a la otra parte por su propia coacción privada, sino que deberá imperar el respaldo coactivo mediante una segunda pretensión dirigida al Tribunal, el cual dispondrá la asistencia de la coacción pública (única legítima) si se acredita que, en efecto, la resolución que trata de imponerse goza de fuerza ejecutoria. La primera carga de sometimiento a un Tribunal es la carga de juicio declarativo; la segunda, la de un juicio ejecutivo*”⁸⁰⁸.

Pues bien, frente a esta situación que es la que resultaría aplicable a cualquier contribuyente en su esfera de derechos particulares, encontramos la posición que ostenta la Administración Tributaria, que es justamente la contraria, esto es, de privilegio, puesto que no precisa del concurso de ninguna autoridad judicial para alterar las situaciones de hecho existentes en los contribuyentes, ni si quiera para poder imponerlas a éstos, con lo que se origina una confrontación entre el derecho de

⁸⁰⁸ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I*,... *op. cit.*, 13ª edición, 2006, capítulo I.

la Administración Tributaria a ejercer su tutela⁸⁰⁹ y, a que ésta lo sea de forma efectiva y conforme a Derecho para los contribuyentes.

Así las cosas, entendemos que el verdadero alcance del artículo 150 de la LGT es el de garantizar y reforzar la tutela judicial efectiva de los contribuyentes (y no en particular), por cuanto que el cómputo del plazo del que la Administración Tributaria dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras, tras la retroacción de actuaciones declarada por un órgano económico-administrativo o un Tribunal de Justicia ocasionada por una anulación a causa de una inactividad administrativa de los órganos inspectores en la resolución del primer procedimiento inspector, no se verá alterado en demasía otra vez debido a las consecuencias y efectos que asocia el artículo 150 de la LGT al vencimiento del plazo máximo de duración de dichas actuaciones retrotraídas (ya comentados), perjudicando así al contribuyente individualmente considerado en beneficio de la posibilidad de la acción retroactiva en sus funciones recaudadoras con base en el interés general.

Esta opinión es compartida por el TS en su sentencia de fecha 4 de abril de 2013⁸¹⁰, cuando establece que la norma del artículo 150 resulta lógica sí, y sólo sí, se entiende que una resolución judicial o económico-administrativa que anula la liquidación por inactividad administrativa y ordena reponer sus actuaciones, es fruto de una ponderación de intereses entre tutela judicial efectiva y el principio de autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria. Así es, anulado el acto tributario,

⁸⁰⁹ Podríamos distinguir dos tipos de autotutela: la declarativa, consistente en el privilegio de la Administración de emitir actos capaces de crear, modificar o extinguir derechos y deberes de los administrados-contribuyentes sin el concurso de los Tribunales y sin el consentimiento de los propios destinatarios; y la ejecutiva, por la cual estas decisiones pueden ser impuestas por la Administración, incluso coactivamente (ejecución forzosa), sin precisar la aprobación judicial ni el consentimiento de los destinatarios. *Vid. Supra.*

La autotutela tiene sus límites, derivados del respeto a los derechos fundamentales, como, por ejemplo, la necesaria autorización judicial de entrada en el domicilio para ejecutar decisiones administrativas (artículo 96.3 de la LRJPAC), que corresponde a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo (artículo 8.5 de la LJCA), así como los supuestos de suspensión de la ejecución de los actos en vía recurso administrativo o contencioso-administrativo. *Vid. Supra.*

⁸¹⁰ Referencia westlaw nº RJ 2013/3.553. Fº. Dº. 3º. Y, como ya había dicho el TS en las sentencias de 29 de diciembre de 1998 (referencia westlaw nº RJ 1999/559) y de 29 de junio de 2009 (referencia westlaw nº RJ 2009/6.846), de nuevo vemos que “*la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados*”.

se produce una colisión entre el interés del particular que combate la liquidación y pretende su total y definitiva expulsión del marco jurídico, frente al interés general encarnado en los principios recogidos en el artículo 31 de la CE de que todos contribuyan puntualmente al sostenimiento del Erario Público.

Pues bien, en términos generales en la pugna entre el interés particular y el general, la balanza se inclina hacia el segundo. Y es que, si simplemente se aceptase la existencia de la acción de anulación, y nada más, ello supondría que se estaría priorizando el ejercicio de la autotutela de la Administración Tributaria, permitiendo que las nuevas actuaciones administrativas pudiesen agotar, nuevamente, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector (12 o 18 meses, según concluyesen antes o después del 12 de octubre de 2015). Que las nuevas actuaciones finalicen en el período que resta de dicho plazo es, precisamente, lo que ordena el artículo 150, si bien estableciendo que, como mínimo, la Administración Tributaria dispone de seis meses para dictar la nueva liquidación como plazo mínimo, en sustitución de la anulada por su inactividad.

d.2. Naturaleza de la retroacción de las actuaciones inspectoras.

De un modo muy simplificado, lo que ocurre en estos casos es que en algún momento del procedimiento de inspección, la Administración Tributaria incurre en un vicio que invalida dicho procedimiento y, la estimación total o parcial de su reclamación o recurso (en vía económico-administrativa o contencioso-administrativa), supone retrotraer la situación jurídica al punto en el que se encontraba cuando se incurrió en ese defecto invalidante.

En relación con la naturaleza del concepto de las nuevas actuaciones inspectoras que han sido retrotraídas, no hay duda en cuanto a que la Administración Tributaria dispone de las mismas facultades que las propias del procedimiento inspector anterior (y las de cualquier otro procedimiento inspector) pero, se plantean las dudas siguientes: (1º) si las nuevas actuaciones inspectoras producidas en ejecución de resoluciones económico-administrativas o judiciales que mandan reponer actuaciones, son o no actuaciones inspectoras y, por ende, (2º) si pertenecen o no al mismo procedimiento inspector aunque haya sido anulado.

Es decir, trataremos de resolver dos interrogantes: ¿qué alcance tiene la retroacción de actuaciones en el procedimiento inspector?, es decir, ¿la fase de ejecución tiene una naturaleza distinta al procedimiento de inspección en cuyo desarrollo inicial se incurrió en un vicio invalidante? Y, en la misma lógica, si en algún caso no debiera resultar aplicable el mismo, ¿qué régimen jurídico es el aplicable a todos los efectos?

Para dar respuesta a estas cuestiones, necesariamente, hemos de recurrir de nuevo al estudio independiente que distingue entre procedimientos inspectores iniciados y finalizados antes de la entrada en vigor el 12 de octubre de 2015 de la Ley 34/2015 de modificación de la LGT y, los concluidos con posterioridad a la misma. A efectos expositivos los veremos de forma consecutiva, es decir, en primer lugar resolveremos estas cuestiones para aquellos procedimientos cuya normativa aplicable de la LGT no incluía la reforma, para posteriormente concluir con las novedades que trajo consigo la citada reforma.

Respecto de la primera de las cuestiones, desde el comienzo del sometimiento de esta cuestión a la vía judicial, la revisión significaba que los Tribunales de Justicia de los Contencioso-Administrativo debían limitarse a enjuiciar exclusivamente la validez del acto impugnado según los precedentes existentes en el expediente administrativo y, excluyendo la posibilidad de pronunciarse sobre cuestiones que no hubiesen sido planteadas en vía administrativa o no existiese sobre ellas un previo pronunciamiento de la Administración Tributaria (con la consiguiente impedimento de la obligación de la retroacción por causas distintas)⁸¹¹.

La superación del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, no significó que pudieran los jueces suplir la actuación administrativa, en el sentido de sustituir la voluntad de la Administración Tributaria, es decir, no se permitía dictar un fallo que contuviera material y jurídicamente un acto administrativo o el ejercicio de sus potestades, pero sí el reconocimiento de la situación jurídica individualizada que afectaba al contribuyente. Por ello, se exige ineludiblemente la previa existencia de un acto o actividad administrativa (expresa, presunta o tácita) que pueda ser objeto de impugnación que, en la mayoría de los casos suele ser la resolución de un TEAR o TEAC e, indirectamente, la liquidación tributaria que fue objeto de la reclamación que dió lugar a la resolución del órgano de revisión que se cuestiona en sede judicial, pues no podemos olvidar que en la jurisdicción

⁸¹¹ En especial, hemos podido advertir que esta consideración radicaba como denominador común en las SSTS cuyo ponente era el Ilmo. Magistrado D. Mendizábal Allende.

contencioso-administrativa el acto administrativo de liquidación y/o la actividad de la Administración Tributaria siguen siendo los objetos del proceso y, va más allá de la posibilidad de reconocer situaciones y pretensiones individualizadas de los contribuyentes⁸¹².

De este modo, con la superación del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa se planteó por primera vez la opción de evitar la retroacción de las actuaciones del procedimiento inspector que había sido anulado (que no declarada su nulidad, pues como es sabido, su existencia se tiene por no producida) y que, dilataban en el tiempo la obtención de una efectiva satisfacción de la tutela judicial, buscando la satisfacción de la pretensión del contribuyente reclamante directamente por el órgano jurisdiccional⁸¹³.

Y en esa pugna ha continuado en la práctica tributaria durante muchos años, estimándose que toda actuación realizada tras la anulación de una liquidación por un órgano económico-administrativo o judicial, era considerada como actuación administrativa de inspección, tal y como las definió el TS, principalmente, en sus sentencias de fechas 28 de octubre de 1997⁸¹⁴ y 4 de julio de 2001⁸¹⁵, en las que se configura a dichas actuaciones por el elemento subjetivo de quien las practica, la Inspección de Tributos.

Así, pudiera parecer que todas las actuaciones que haya de practicar la Inspección de tributos, como consecuencia de dicha retroacción, cualquiera que sea su entorno procedimental u origen, son actuaciones inspectoras. No obstante, la

⁸¹² Vid. DE GANDARILLAS MARTOS, S., “La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos”, *Quincena Fiscal*, nº 8, abril, 2015, pp. 93 a 119.

⁸¹³ STS de 1 de abril de 1986 (referencia westlaw nº RJ 1986/1815), en cuyo Fº. Jº. 3º disponía que: “*El derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales que proclama el artículo 24.1 de la Constitución y el principio de economía procesal no pueden resultar afectados por decisiones de la Administración que indebidamente no se pronuncian sobre el fondo de la cuestión planteada, supuesto en que los tribunales que revisan la legalidad de dichas resoluciones, siempre que existan en las actuaciones elementos de juicio suficientes y no se produzca indefensión para ninguna de las partes, deben pronunciarse sobre las pretensiones ejercitadas, sin perturbadoras retroacciones del procedimiento para obligar al órgano administrativo a que adopte una decisión sobre el fondo, lo que determina la procedencia de desestimar también la segunda de las peticiones formuladas en su recurso por el representante de la Administración.*”

⁸¹⁴ Referencia westlaw nº RJ 1997/7.147.

⁸¹⁵ Referencia westlaw nº RJ 2001/7.090.

Administración Tributaria suele entender que la llamada “fase de ejecución” de resoluciones y/o sentencias en aquellos supuestos en que la estimación de una reclamación o de un recurso supone la retroacción de actuaciones, no forman parte de las actuaciones inspectoras, es decir, no forman parte del procedimiento inspector de aplicación de los tributos en que se dictó la resolución anulada, apoyándose para ello en el artículo 66.2 del RGRVA (“los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación”), pero en cambio, esta lógica entra en contradicción con la letra y el espíritu del título (“Plazo de las actuaciones inspectoras”) en donde se recoge el artículo 150 (ex apartado quinto y nuevo apartado séptimo) de la LGT relativo al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos en estos supuestos en los que se ordena retroacción, en donde claramente lo enmarca entre actuaciones de naturaleza inspectora.

Mucho se ha escrito sobre el alcance de la retroacción del artículo 150 de la LGT en relación con el conflictivo artículo 66.2 del RGRVA. Respecto a este último precepto, es claro que la competencia para la ejecución de la resolución corresponde al órgano administrativo que dictó el acto cuya anulación (total o parcial) se declara en la resolución dictada por el órgano de revisión. Cuestión distinta es si la competencia para la ejecución implica o no su ejercicio en un procedimiento distinto, como sería el procedimiento de ejecución, que no es, en principio, parte del procedimiento que dió lugar al acto impugnado, esto es, si los actos de ejecución realizados por el propio órgano que dictó el acto revisado forman o no parte del procedimiento revisado, esto es, del procedimiento de gestión, inspección o recaudación.

Esta cuestión *a priori* intrascendente, en realidad no lo es, pues piénsese que, según prevalezca la postura de calificar las actuaciones a practicar en ejecución como actuaciones inspectoras o como actuaciones dictadas en ejecución de recurso, reclamación económico-administrativa o sentencia, los efectos de entender una u otra opción son radicalmente distintos en orden al cómputo del plazo de reinicio, a la dinámica de la prescripción en caso de un nuevo incumplimiento por inactividad

administrativa⁸¹⁶ y, en orden a los efectos que la interposición de recursos y reclamaciones pueda tener como causa de interrupción de la prescripción de la obligación tributaria investigada.

En relación con lo dispuesto en estas normas, algunos autores entienden que la retroacción de actuaciones inspectoras en ejecución de un fallo supone de facto una continuidad en las actuaciones inspectoras originarias que fueron anuladas, pues no puede hablarse propiamente de actos de ejecución. En cambio otros, han llegado incluso a mantener la posible ilegalidad de lo dispuesto en el artículo 66.2 del RGRVA en relación con lo dispuesto en el artículo 150 de la LGT.

El Iltmo. Magistrado de la AN el Sr. LÓPEZ CANDELA⁸¹⁷ entiende que, cuando opere una retroacción de actuaciones acordada por una resolución judicial o de un TEAR o TEAC, y hayan de tener lugar actuaciones en ejecución de dicha resolución, ese tipo de ejecuciones han de calificarse como actuaciones inspectoras, y no como meras actuaciones dictadas en ejecución⁸¹⁸.

⁸¹⁶ Por su inmediata relación, interesa avanzar ahora que las consecuencias y efectos de esta postura para la institución de la prescripción han sido analizadas por el Iltmo. Magistrado del TS, el Sr. (vid.) MARTÍNEZ MICÓ, J. G., "Retroacción de actuaciones inspectoras", *Tribuna Fiscal*, nº 273, julio - agosto, 2014. Para llevar a cabo esta tarea, entiende que procede, en consecuencia, una interpretación sistemática del precepto conforme al artículo 3.1 del Código Civil para su correcta exégesis, lo que se ratifica por la remisión al apartado primero, e indirectamente, a través de éste al segundo apartado. Dice que la consecuencia de esta disposición normativa tal que así, implica que no pueda decirse que por el hecho de que el antiguo apartado 5 del artículo 150 no establezca expresamente el efecto no interruptivo de la prescripción en caso del transcurso del plazo otra vez por inactividad de los órganos inspectores, dicho efecto no interruptivo de la prescripción no pueda jugar en el procedimiento retrotraído, y ello, dada la remisión al apartado 1, que a su vez se remite al 2. Entendemos que es una conclusión acertada en la medida en que, a distinta conclusión habría de llegarse si lo dispuesto en dicho apartado 5 del artículo 150 se encontrase fuera del precepto mencionado. En ese caso, si se hubiese querido excluir del apartado 5 el efecto no interruptivo de la prescripción previsto en el artículo 150.2.a), expresamente se habría tenido que decir.

⁸¹⁷ El Iltmo. Sr. Magistrado Javier Eugenio López Candela nos recuerda esta postura en su voto particular a la sentencia de fecha 16 de mayo de 2012 pronunciada en el recurso n.º 342/2011, de la Sección 4.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN (referencia westlaw nº JT 2012/1.378).

⁸¹⁸ Tal como entendían las SSTs de fechas 6 de junio de 2003 (referencia westlaw nº RJ 2003/6.092) y de 4 de octubre de 2004 (referencia westlaw nº 2004/6.742), cuyo criterio ha seguido siendo aplicado por algunos Tribunales, a raíz de la entrada en vigor del antiguo apartado 5º del artículo 150 de la LGT

En opinión de SOLER ROCH⁸¹⁹, no está claro que se trate de preceptos contradictorios ni incompatibles, por tanto, menos aún ilegal el artículo 66.2 del RGRVA, tiñendo esta cuestión de “*debate artificial*”. Para esta autora, la retroacción prevista en el artículo 150 de la LGT está referido a los plazos de las actuaciones inspectoras y, en este sentido, su alcance es el de establecer una regla especial para el cómputo de dichos plazos cuando las actuaciones inspectoras se reanuden como consecuencia de un fallo que ordene la retroacción. La propia norma pone de manifiesto que, si bien el procedimiento originario se reanuda, lo hace en ejecución de una resolución o sentencia, y por ello se refiere al “*órgano competente para ejecutar la resolución*”. La cuestión es que ejecutar el fallo consiste, precisamente, en continuar el procedimiento a partir del momento de la retroacción y lo único que hace dicha norma es garantizar que el cómputo de los plazos de que la Administración dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras no se verá alterado en perjuicio del contribuyente.

En este sentido, DE TORRES ROMO⁸²⁰ se muestra también partidario de la compatibilidad entre ambos artículos, ya que entiende que la retroacción del artículo 150 de la LGT no impone la continuación del procedimiento inicial, sino el cómputo de la duración del nuevo procedimiento de inspección iniciado como consecuencia de la retroacción de actuaciones, tomando en consideración el tiempo consumido por el primero, pero con una duración mínima autónoma de 6 meses en los casos en que el cómputo conjunto fuera inferior.

Sobre la posible naturaleza inspectora de las nuevas actuaciones que son retrotraídas tras la anulación de un previo procedimiento inspector por sentencia o resolución económico-administrativa, hemos de destacar la STS de 24 de junio de 2011, que confirmó este criterio exponiendo que “*el último apartado del artículo 150 de la Ley General Tributaria tiene un ámbito de aplicación muy claramente delimitado, pues se refiere a procedimientos inspectores en los que una resolución judicial o económico-administrativa decreta la retroacción de actuaciones, que de esta forma quedan sin completar. Por ello, la Ley prevé que dichas actuaciones deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se produzca la retroacción, o en el de seis meses si aquel fuera inferior, computándose el plazo desde*

⁸¹⁹ Vid. SOLER ROCH, M^a. T., “La ejecución de resoluciones: autonomía v. continuidad”, en *Seminario sobre la ejecución de resoluciones y sentencias en el ámbito tributario*, Ed. Consejo para la Defensa del Contribuyente - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

⁸²⁰ Vid. DE TORRES ROMO, F., “Ejecución de resoluciones administrativas y judiciales”... *op. cit.*, pp. 2.056 y ss.

la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. Antes de la Ley 58/2003, General Tributaria, no se preveía esta situación, lo que dió lugar a soluciones dispares de los órganos jurisdiccionales, pues mientras algunos consideraron que la demora de la Administración en la continuación de las actuaciones inspectoras se consideraba interrupción injustificada de las mismas, anulando los efectos interruptivos de la prescripción, otros entendieron que este tipo de situaciones no eran propiamente actuaciones inspectoras y debían regirse por las normas de ejecución de las resoluciones administrativas o jurisdiccionales, solución esta adoptada por la Sentencias de esta Sala de 6 de junio de 2003 y 30 de junio de 2004, esta última dictada es un recurso de casación en interés de ley. Sin embargo, tal como acabamos de indicar, la solución adoptada por la Ley General Tributaria de 2003 es la de considerar que cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución tienen también el mismo carácter, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente”⁸²¹.

Así las cosas, a los efectos del artículo 150 de la LGT, la STS de 19 de diciembre de 2011⁸²² saldó el debate sobre la hipotética no aplicación de la retroacción prevista en el mencionado artículo a los supuestos de mera ejecución confirmando que “cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución tienen también el mismo carácter, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente y cuyo incumplimiento determina, como consecuencia más relevante, la ausencia de eficacia interruptiva de la prescripción”⁸²³. En esta última sentencia, y con independencia de que tal cuestión no fuera planteada en la instancia, la Sala

⁸²¹ Referencia westlaw nº RJ 2011/5.562.

⁸²² Referencia westlaw nº RJ 2012/2.865.

⁸²³ En el mismo sentido, se encuentran las SSTS de fechas 3 de marzo de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2011/1.916, Fº. Jº. 2º) y 20 de octubre de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2012/1.335, Fº. Jº. 3º).

Vid. MARTÍNEZ LAGO, M. A.:

- “Ejecución patológica de resoluciones por la Inspección de los tributos”, *Quincena Fiscal*, nº 1 - 2, enero, 2011, pp. 127 a 132.
- “La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 38, 2011, pp. 11 a 58. Fuente: <http://www.aragon.es/estaticos/GobiernoAragon/Organismos/InstitutoAragonesAdministracionPublica/Documentos/docs2/Instituto%20Aragonés%20Adm%20Pública/Revista%20Aragonesa%20Adm%20Pública/Revista%20completa%2032%20jun%202008+/Numero38/01.pdf>.

entendió que cuando se completan unas actuaciones anuladas por parte de los órganos de la Administración Tributaria actuante también se cumple la resolución o sentencia dictada.

Recientemente, en fecha 30 de enero de 2015⁸²⁴, esa Sala del TS ha confirmado este parecer exponiendo que *“no cabe invocar tampoco el apartado 2 del art. 66 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución, en toda clase de procedimientos, siguiendo de este modo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004, tomando como base normativa la anterior Ley General Tributaria y el anterior Reglamento General de Inspección, tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección”*.

Ese mismo Tribunal, en sentencia de 18 de junio de 2015⁸²⁵, *“Resulta obvio que lo previsto en el citado 150.5 de la LGT no puede quedar diluido por lo previsto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, como pretende el Abogado del Estado, pues ha de prevalecer este primero por su mayor rango y especialidad, pues el artículo 150.5 de la LGT establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección.”*

Así las cosas, sin ninguna duda la jurisprudencia deja claro que las nuevas actuaciones que se ordenen serán de naturaleza inspectora y, por tanto, a ellas se anudan todas las consecuencias vinculadas al transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento inspector vistas en el epígrafe anterior, pero adaptadas al cumplimiento del nuevo plazo.

Ahora bien, una cosa es su naturaleza inspectora y, otra muy distinta es si tendría sentido considerar que las actuaciones que se retrotraen lo hacen como integrantes del primer procedimiento inspector que fue anulado o, si por el contrario, se trata de actuaciones inspectoras distintas. Llegamos entonces a la segunda cuestión

⁸²⁴ Referencia westlaw nº RJ 2015/761.

⁸²⁵ Referencia westlaw nº RJ 2015/2.966.

que planteábamos sobre el carácter de estas actuaciones retrotraídas, pues si bien es cierto que, una cosa es que una resolución o sentencia ordene la retroacción de actuaciones que son inspectoras y, otra diferente, es ejecutar en sus propios términos esa resolución o sentencia dictada en el seno de un mismo procedimiento inspector u otro distinto.

Negar el carácter de “mismo procedimiento” inspector retrotraído podría suponer la no aplicación de la previsión temporal retroactiva que comentamos del artículo 150 de la LGT. Y es que, sostener que no estamos ante un supuesto de retroacción de actuaciones en el mismo procedimiento inspector, sino de simple cumplimiento de lo dispuesto por la resolución económico-administrativa o sentencia anuladora en otro procedimiento distinto, sería un supuesto para el que no está contemplado el precepto indicado y, por tanto, susceptible de no aplicación.

Antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003, los órganos jurisdiccionales dieron soluciones muy dispares sobre el alcance de las actuaciones inspectoras y la ejecución de resoluciones económico-administrativas o de las sentencias judiciales anuladoras de previos procedimientos inspectores. La STS de 30 de junio de 2004⁸²⁶ distinguió al respecto dos hipótesis:

- a) cuando tras la anulación parcial acordada por una resolución, la tarea a realizar consista en adoptar sin más un nuevo acuerdo de liquidación, se estaría ante un supuesto de mera ejecución, al que en consecuencia serían aplicables las normas específicas sobre el particular;
- b) si el cumplimiento de la resolución que ordena la reposición de unas actuaciones requiere desarrollar nuevas diligencias de comprobación e investigación, operarían las normas de inspección.

No es de extrañar la adopción inicial de esta postura para el TS, pues recordemos que para éste, en aquel tiempo (antes de la LGT 58/2003), en la fase de ejecución de resoluciones económico-administrativas por la Inspección tributaria, ni había retrasos injustificados por más de seis meses, ni tampoco se aplicaba el plazo de doce meses de duración máxima del procedimiento inspector. Y, en dicha sentencia, se discutía un supuesto de hecho acontecido bajo la vigencia de la anterior normativa.

⁸²⁶ Referencia westlaw nº RJ 2004/6.004 (Fº. Jº. 3º).

Por tanto, el dato decisivo para despejar la incógnita en torno a la aplicación de este precepto en las actuaciones retrotraídas y, en consecuencia, que forme parte del mismo procedimiento inspector, no reside en si se trata de una retroacción de actuaciones o de la simple ejecución de la sentencia judicial o resolución económico-administrativa, línea que no siempre resulta fácil de trazar como se ha visto, sino en determinar cuál era/es la Ley vigente y aplicable a la liquidación dictada por el órgano de Inspección en ejecución de la resolución o sentencia.

Efectivamente, la jurisprudencia del TS, en concreto, en la sentencia de 12 de junio de 2013⁸²⁷, que se ocupó específicamente del carácter de los actos de ejecución retrotraídos, reconoció que antes de la LGT de 2003 surgió la duda sobre si estos actos formaban o no parte del procedimiento de inspección, lo que tenía trascendencia en los casos de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, ante la regla de la anulación de los efectos interruptivos de la prescripción.

Pues bien, el TS mantuvo la tesis de que cuando los órganos competentes de la Inspección de los tributos ejecutaban una resolución de un TEAR o TEAC o una Sentencia de un Tribunal de lo Contencioso-Administrativo no sólo estaban propiamente ejerciendo una actividad inspectora (que ya se sabía a raíz de las mencionadas sentencias de 6 de junio de 2003⁸²⁸ y 30 de junio de 2004⁸²⁹, entre otras), sino *“una función de ejecución económico-administrativa o judicial que no constituye, propiamente, actuación inspectora de comprobación e*

⁸²⁷ Referencia westlaw nº RJ 2013/4.892.

⁸²⁸ Referencia westlaw nº RJ 2003/7.088.

⁸²⁹ Referencia westlaw nº RJ 2004/6.004.

investigación” (sentencias de 11 de julio de 2007⁸³⁰; de 14 de marzo⁸³¹, 11 de julio⁸³² y 18 de septiembre de 2008⁸³³; y; la SAN de 7 de diciembre de 2007⁸³⁴); de ahí que, aún cuando estas actuaciones retrotraídas las llevaran a cabo los órganos de la Inspección de los tributos, podían hacerlo dejando lapsos de inactividad administrativa superiores a seis meses sin que por ello se produjeran los efectos sobre la prescripción previstos en el artículo 31.4 del Reglamento de Inspección.

Es más, por otra parte, este Tribunal estableció que si la ejecución conllevaba la comunicación de inicio de un nuevo procedimiento de inspección, se trataba de unas “*segundas actuaciones inspectoras (las primeras concluyeron con las liquidaciones anuladas)*”⁸³⁵.

Sin embargo, la situación cambió con la entrada en vigor del artículo 150 de la Ley 58/2003. Este precepto, en su apartado quinto, obligaba a entender desde entonces, en relación con el alcance de las actuaciones inspectoras en fase de ejecución, que cuando una resolución judicial o económico administrativa ordenase la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución han de calificarse también como actuaciones inspectoras y no como meras actuaciones dictadas en ejecución, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente y cuyo incumplimiento determina las consecuencias que se indican. Incluso, aunque sólo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, como tal sustitución supone

⁸³⁰ Referencia westlaw nº RJ 2007/6.703. Se pronuncia a en estos términos: “*En el caso que nos ocupa, tramitado un expediente de comprobación de valores y llevada a cabo la valoración, ésta resulta luego anulada, por falta de motivación, por acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo (del día 25 de mayo de 1995) que decide "que se proceda a la práctica de una nueva comprobación de valores". En este supuesto surge la pregunta de si esta nueva comprobación de valores, que efectivamente se realizó, tiene lugar en un nuevo procedimiento o consiste en una continuación de aquél en el que se realizó la valoración anulada. La respuesta resulta clara; la indicada anulación trae consigo el que el procedimiento (las actuaciones) se retrotraiga al momento anterior al acto nulo y se dicte otro (la nueva valoración) con los requisitos legales, la cual sustituye a la anulada. Luego las actuaciones interrumpidas son las mismas que se iniciaron con la primera comprobación, de ahí el que haya operado la referida prescripción.*”

⁸³¹ Referencia westlaw nº RJ 2008/1.440.

⁸³² Referencia westlaw nº RJ 2008/3.915.

⁸³³ Referencia westlaw nº RJ 2008/7.097.

⁸³⁴ Referencia westlaw nº JUR 2007/362.279.

⁸³⁵ STS de 20 de enero de 2003 (referencia westlaw nº RJ 200/960).

ya por sí misma una retroacción de actuaciones, o retroacción procedimental, hay que entender aplicable la misma regla.

A nuestro juicio, desde la entrada en vigor de la LGT de 2003, y para los procedimientos iniciados y concluidos antes de la reforma concebida por la Ley 34/2015, la fase de ejecución claramente se correspondía con la naturaleza del procedimiento de inspección y, la consecuencia que se deriva de ello, es la aplicación del régimen jurídico de este a todos los efectos, también a efectos de determinar las consecuencias sobre la prescripción del incumplimiento del plazo para completar las actuaciones en tales supuestos de retroacción que determina el artículo 150 de la LGT. Piénsese que este artículo, cuando añade las dos matizaciones para el inicio del cómputo del plazo de la nueva resolución del procedimiento tras una retroacción antes vista, no hace distinción alguna entre actuaciones de inspección y de ejecución, sino todo lo contrario, dice que se computará desde la recepción del expediente por el órgano inspector competente para ejecutar la resolución o sentencia, con lo que demuestra una clara intención continuísta.

Por el contrario, todo cambia a raíz de la incorporación de las modificaciones contenidas en la Ley 34/2015. En especial con las nuevas y coincidentes redacciones entre los artículos 150 apartado séptimo y 239 apartado tercero. En el seno de un procedimiento inspector, sólo podemos hablar de verdadera o auténtica retroacción de actuaciones cuando se hubiese producido la anulación de la liquidación que ha tenido lugar por cuestiones de forma. Mientras que en los casos de anulación por razones de fondo, la naturaleza del nuevo acto que pueda dictar la Administración Tributaria lo será siempre en ejecución de la resolución o de la sentencia que así lo acordó.

d.3. La retroacción de actuaciones en los artículos 150 de la LGT 58/2003, antes y después de la Ley 34/2015.

En el presente epígrafe analizaremos bajo qué naturaleza de los supuestos entendemos que existe la retroacción de actuaciones inspectoras en un procedimiento tras previa la anulación por el fallo de un órgano económico-administrativo o sentencia judicial.

Antes de la Ley 34/2015.

Para los “antiguos” procedimientos inspectores (concluidos antes de la reforma de la Ley 34/2015 pero que a día de hoy aún pueden estar en curso), es importante señalar que, en contraposición de lo que ocurría en los procedimientos de gestión tributaria en los que la LGT no previa ninguna consecuencia temporal en la retroacción de estas actuaciones (teniendo que ser el TEAC el que haya establecido un nuevo orden al respecto⁸³⁶), en este caso, la derogada redacción del apartado quinto del artículo 150 de la LGT de 2003 establecía que cuando una sentencia judicial o resolución económico-administrativa ordenase la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas debían finalizar como máximo en el período que restase en el primer procedimiento, o como mínimo en seis meses.

Obsérvese, que no establecía expresamente bajo qué tipo de supuestos de anulación del procedimiento principal, esto es, si de naturaleza formal o material, eran los que motivaban tal retroacción de actuaciones para finalizar en el plazo restante del procedimiento inspector (el que no fue consumido por la Administración Tributaria) o en su defecto seis meses. Es decir, se regulaba la retroacción pero sin añadir condicionamiento alguno sobre la naturaleza del acto anulado que origina la retroacción.

Pues bien, precisamente, al no especificar condición alguna de anulación para la retroacción, tanto la doctrina como la jurisprudencia y, por supuesto, distintas Delegaciones de la Agencia Tributaria, han interpretado esta cuestión en diferentes sentidos durante todo este tiempo en torno a la problemática de si era suficiente con que el órgano que resolviese la reclamación o recurso ordenase la retroacción y, por ende, era indistinto la naturaleza del vicio liquidatorio detectado o, si por el contrario, lo relevante es únicamente la condición de defecto formal para ordenar la retroacción y no por razones de fondo de acuerdo con el significado (en aquel instante) de la redacción del artículo 239 de la LGT que sólo establecía la figura de la retroacción para cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante.

Como no podía ser de otra manera, la Agencia Tributaria ha venido manteniendo la opinión de que lo establecido en el artículo 150.5 de la LGT sólo resulta aplicable cuando el TEAR, TEAC o un Tribunal Judicial hubiese anulado la liquidación inicial por razones formales e incluyendo expresamente la orden de

⁸³⁶ Vid. apartado “*La solución final: el nuevo cómputo de plazos de terminación de los procedimientos*”.

retroacción, pero en ningún caso por razones de fondo y/o sin incluir una mención manifiesta de marcha atrás en el procedimiento inspector⁸³⁷.

De este modo, la Agencia Tributaria consideraba que si la resolución económico-administrativa o judicial resolvía anulando la liquidación del procedimiento inspector con base en defectos formales, con o sin ordenar la retroacción, sino que falló estimando en parte sobre el fondo del asunto, con o sin mencionar la retroacción, el resultado es que no procede la aplicación del artículo 150.5 de la LGT, sino el artículo 66.2 del RGRVA, el cual establece un plazo para la ejecución de las resoluciones de un mes, y que, al no establecer la normativa específica de revisión efecto concreto para los casos de incumplimiento de ese plazo, no procedía admitir sanción alguna por la inactividad a causa de la falta de resolución en el tiempo restante del primer procedimiento inspector anulado o, en su defecto, de seis meses.

Por tanto, no siempre que un Tribunal anulaba una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección tributaria era posible ordenar la reposición de actuaciones con continuación del procedimiento de inspección desde el momento en el que el vicio haya sido detectado hasta el término de duración de dichas actuaciones y, en todo caso, tampoco podía considerarse como plazo máximo de subsanación el restante no gastado o, en su defecto, el de seis meses, porque ello sólo era factible cuando se advertía un defecto formal en el desarrollo de las actuaciones inspectoras causante de indefensión al interesado.

Esta opinión es compartida por un sector doctrinal, en cuyo frente podríamos situar al profesor ESEVERRI MARTÍNEZ, quien sostiene que el presupuesto habilitante del mandato de retroacción de actuaciones del mencionado apartado 5º del artículo 150 de la LGT, es la anulación de liquidaciones consecuencia de procedimientos de inspección en los que se haya producido la indefensión al contribuyente, por lo tanto, para él sólo es posible la retroacción en los casos en que la liquidación tributaria queda anulada por cuestiones formales sin entrar a considerar el fondo del asunto litigioso⁸³⁸.

⁸³⁷ En la defensa de esta postura, es muy significativo el Informe 48/07, de 7 de mayo de 2007, del Servicio Jurídico Regional de la Agencia Tributaria en Castilla y León.

⁸³⁸ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria", *Quincena Fiscal*, nº 7, septiembre, 2007, pp. 9 a 15.

A su juicio, en el seno de procedimientos inspectores concluidos con anterioridad a las reformas introducidas por la nueva Ley 34/2015 que más adelante veremos, la orden de reposición de actuaciones tiene como fin subsanar los vicios formales que imposibilitaron el ejercicio de defensa por el obligado tributario en los que haya incurrido el proceder del órgano de inspección tributaria en el curso del procedimiento que se ha visto sometido a revisión por un Tribunal. Dicha interpretación tiene origen en lo establecido en el artículo 239.3 LGT cuando, tras apuntar que la resolución puede ser de inadmisibilidad, estimatoria o desestimatoria, pudiendo ser anulado el acto impugnado en todo o en parte por razones de Derecho sustantivo o por defectos formales, añade: *“Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”*.

De este modo, salvando este particular supuesto, los autores vienen a considerar que el procedimiento de ejecución es autónomo y no continuista del procedimiento que dió lugar a la liquidación anulada; en términos parecidos se expresa también el artículo 66 apartados 2º y 4º del RGRVA.

En contra de esto, la más reputada doctrina defendía que, cualquiera que fuese la causa de anulación, por un TEAR, TEAC u órgano judicial, de la liquidación efectuada tras un procedimiento inspector, podría implicar la retroacción de actuaciones inspectoras.

La primera opinión que debemos destacar, por su posición radicalmente contraria, es la de LÓPEZ CANDELA⁸³⁹. Para este Magistrado de la AN, el artículo 150.5 de la LGT está pensado para un supuesto de retroacción de actuaciones ordenado por un órgano económico-administrativo o judicial, pero sin añadir condicionamiento alguno. Por tanto, la retroacción de actuaciones a que se refiere dicho precepto es posible siempre que la anulación que lo motivó se debiese a un defecto de naturaleza material, no formal, por lo que no depende de que estos Tribunales que ordenan dicha retroacción lo digan o no expresamente. Por consiguiente, habrá de estarse a la relación existente entre los fundamentos de derecho y el fallo de la resolución.

⁸³⁹ *Vid.* Voto particular a la sentencia de fecha 16 de mayo de 2012 pronunciada en el recurso n.º 342/2011, de la Sección 4.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN (referencia westlaw n.º JT 2012/1.378).

En cambio, FALCÓN Y TELLA⁸⁴⁰, se ha opuesto expresamente a una interpretación formalista, basada en atender únicamente la literalidad de la Ley de modo que el artículo 150.5 de la LGT se considere aplicable sólo si el fallo de la resolución ordena expresamente la retroacción de las actuaciones inspectoras. Entiende este autor, por el contrario, que procede una interpretación del precepto basado en el contenido de las resoluciones objeto de ejecución, llegando a incluir en el ámbito de este precepto una resolución que trate de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, con independencia de la naturaleza por la que el Tribunal anule, porque tal sustitución “*supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones o retroacción procedimental*”.

Es claro para el profesor FALCÓN Y TELLA que el artículo 150.5 de la LGT, párrafo primero, en relación con el 239.3 de la misma Ley, se refiere tanto a la estimación parcial por razones formales como a la estimación parcial por razones de fondo, pues el citado artículo 239.3 dice expresamente, en su primer párrafo, que la estimación, total o parcial, puede ser “*por razones de Derecho sustantivo o por defectos formales*”. En cualquier caso, el párrafo segundo del artículo 239.3 LGT no excluye que también se produzca retroacción de actuaciones cuando se produce una estimación parcial por razones de fondo. Así se deduce, con toda claridad, del artículo 63.3, primer párrafo, del RGRVA, según el cual “*cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule, total o parcialmente, el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido*”.

Entendemos que es evidente que si no hubiera retroacción de actuaciones en los supuestos de anulación total o parcial del acto inspector impugnado por razones

⁸⁴⁰ *Vid.* FALCON Y TELLA, R., “El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retracción de actuaciones”... *op. cit.*, pp. 5 a 8.

de fondo, no tendría sentido alguno prever la conservación de los actos o trámites no afectados por la causa de anulación⁸⁴¹.

⁸⁴¹ Resulta imprescindible tratar en este punto la sentencia del TSJ de Valencia de fecha de 17 de junio de 2010 (referencia westlaw nº JT 2010/934), al negar la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, y para ello, se apoya en dos motivos fundamentales: el primero, por razones de legalidad, pues considera que la LJCA, a diferencia de la LRJPAC que sí recoge el principio de conservación de los actos, no contiene precepto legal alguno que habilite a los jueces para remediar los vicios en que han incurrido los actos anulados, esto es, se trata de una norma no jurisdiccional que regula el procedimiento administrativo; y, en segundo lugar, se apoya en los principios constitucionales de seguridad jurídica, la tutela judicial efectiva y capacidad económica y contributiva, que aconsejan impedir que se puedan dictar nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas, debiendo prevalecer el derecho del contribuyente a su tutela judicial efectiva en detrimento del deber general de contribuir, ya que la incertidumbre y la pendencia a la que se ha sometido al sujeto pasivo resultaba incompatible con la seguridad jurídica (ya que la primera liquidación anulada databa del ejercicio 1993, esto es, el contribuyente, tras trece años aún no conocía una resolución firme al respecto).

Esta sentencia fue duramente criticada, entre otros, por el Magistrado del Gabinete Técnico del TS y profesor asociado de la Universidad Autónoma de Madrid, DE GANDARILLAS MARTOS, SANTOS (*vid.*) “La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria... *op. cit.*, pp. 102 y ss. Literalmente dice que “*Sus pronunciamientos no han estado exentos de cierta innovación, por no decir provocación, en términos estrictamente jurídicos. Es probable que más allá de la inspiradora brisa del Mediterráneo, una inquieta y no menos influyente doctrina tributarista nacida en las aulas universitarias valencianas esté detrás de sus ocurrentes líneas interpretativas.*”.

La crítica es tan vivaz que incluso se atreve a citar los artículos en los que dice, posteriormente, en términos miméticos se inspiró la citada sentencia, que son:

- *Vid.* BOCH CHOLBI, J. L., “Los efectos de la validez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad”, *V Congreso Tributario: cuestiones problemáticas de actualidad*, Estudios de Derecho Judicial, nº 156, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2009.
- *Vid.* BOCH CHOLBI, J. L., “Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un *mito jurídico* y papel de los tribunales económico-administrativos”, *Tribuna Fiscal*, nº 233, febrero, 2010.

En nuestra opinión, la solución si bien parece justa, en cuanto a la ponderación de principios e intereses del contribuyente que se ven afectados, no lo es desde el punto de vista jurídico pues el fin no justifica los medios. La Sala confunde que lo enjuiciado es el acto, no la potestad, en suca so futura de liquidar, que dicho sea de paso, también es su obligación.

El TS zanjó esta discusión doctrinal con sus sentencias de casación de fechas 7 de abril de 2011⁸⁴², 26 de marzo⁸⁴³ y 25 de octubre⁸⁴⁴ de 2012, 4 de abril de 2013⁸⁴⁵, 15 de septiembre⁸⁴⁶ y 29 de septiembre⁸⁴⁷ de 2014 (casación para la unificación de doctrina), en las que entendió que, el artículo 150.5 de la LGT no sólo es aplicable cuando la liquidación se anula por razones formales sino también, cuando se anula por razones de fondo, a pesar de que un sector de la doctrina entienda que la orden de reposición de actuaciones con el fin de subsanar los vicios en que haya incurrido el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión sólo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente.

Este criterio ha sido ratificado y matizado recientemente por el mismo Alto Tribunal en las sentencias de 30 de enero⁸⁴⁸ y 18 de junio de 2015⁸⁴⁹, y, asumido por el TEAC en resolución de fecha 10 de septiembre de 2015⁸⁵⁰.

En todas ellas se precisa que la retroacción únicamente se refiere a causas formales, si bien el artículo 150.5 de la LGT (y por ende su plazo) debe aplicarse también para casos de anulación por motivos de fondo. Reiteran que la retroacción de actuaciones es, en nuestro Sistema Jurídico Tributario, un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que, resulta menester desandar el camino para practicarlo de nuevo a fin de reparar la lesión ocasionada al administrado, en principio, por defectos formales en el curso del procedimiento, pero también, para completar los expedientes de inspección (y comprobación) cuando la instrucción no haya sido completa y, cuando por causas no exclusivamente imputables a la

⁸⁴² Referencia westlaw nº RJ 2011/2.310. Fº. Jº. 3º.

⁸⁴³ Referencia westlaw nº RJ 2012/5.101. Fº. Jº. 3º.

⁸⁴⁴ Referencia westlaw nº RJ 2013/1.586. Fº. Jº. 3º.

⁸⁴⁵ Referencia westlaw nº RJ 2013/3.553.

⁸⁴⁶ Referencia westlaw nº RJ 2014/5.117. Fº. Jº. 4º.

⁸⁴⁷ Referencia westlaw nº RJ 2014/4.502. Fº. Jº. 3º.

⁸⁴⁸ Referencia westlaw nº RJ 2015/761.

⁸⁴⁹ Referencia westlaw nº RJ 2015/2.966.

⁸⁵⁰ Nº de resolución 00/06864/2013. A fecha de publicación del presente trabajo no dispone de referencia westlaw.

Administración Tributaria (a mayor abundamiento en este caso), por ejemplo, cuando ésta no hubiese contado con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación tributaria que fue objeto de recurso, y ello, indistintamente de la naturaleza del vicio en el que hubiese incurrido, toda vez que no cabe mantener una interpretación basada en la vinculación absoluta entre el artículo 239 y el artículo 150.5 de la LGT.

Por tanto, concluyen, que los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que nos ocupan del artículo 150.5 de la LGT, con lo que, tanto si el motivo de anulación es formal o material, la retroacción de actuaciones inspectoras es posible.

Sentado lo anterior, conviene precisar si para la aplicación del artículo 150.5 de la LGT es o no imprescindible que la resolución o sentencia del órgano revisor ordene de forma expresa que se produzca la retroacción de actuaciones inspectoras.

La relevancia de esta cuestión sólo tiene trascendencia de cara a la posible interrupción o no de los plazos de prescripción de la obligación tributaria que fue objeto del procedimiento inspector anulado, pues los efectos de que este precepto se refiera a un acto anulado y retrotraído en otro procedimiento distinto o, si se tratase de un acto de ejecución, no son los mismos (por distintas razones claro está), y los veremos después en un epígrafe relativo a la institución de la prescripción del procedimiento inspector, no obstante, nos sirve ahora como razón que justifica este estudio.

Sobre este tema, de nuevo, el profesor FALCÓN Y TELLA⁸⁵¹ rechaza atender a la literalidad del fallo, en tanto en cuanto, esto supondría que sólo si el fallo de la resolución o sentencia ordena expresamente la retroacción de las actuaciones inspectoras, es cuando ésta procede, descartando la misma en caso contrario. Entiende

⁸⁵¹ *Vid.* “El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retracción de actuaciones... *op. cit.*, pp. 5 a 8.

Cfr. SOLER ROCH, M^a. T., “La ejecución de resoluciones: autonomía v. continuidad”, en el *Seminario sobre la ejecución de resoluciones y sentencias en el ámbito tributario... op. cit.* Quien entiende que han de ser dos los sentidos en los que debe entenderse la aplicación del antiguo apartado quinto del artículo 150 de la LGT respecto de la resolución del órgano económico-administrativo o judicial.

este autor que no cabe considerar como requisito necesario para la pertinente aplicación de dicho precepto el que la resolución del órgano económico-administrativo o judicial ordene explícitamente la retroacción de actuaciones en el procedimiento inspector, sino que procede una interpretación del precepto basada en el contenido de las resoluciones objeto de ejecución, de modo que, bastaría que el órgano de la Administración Tributaria actuante se vea obligado a desarrollar actuaciones orientadas a sustituir la liquidación anulada por otra correcta en ejecución del fallo (con independencia de la naturaleza del vicio), para que fuese de aplicación este precepto.

En este sentido, dicho autor⁸⁵² también ha criticado el artículo 197.8 del RGGI, al que tilda de confuso, el cual expresa que: *“Para la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales, los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información pertinentes. No obstante, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.4 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, las mencionadas resoluciones hayan ordenado la retroacción de actuaciones, estas se desarrollarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.5 de la citada Ley (...)”*. Se trata, dice, de un intento de la Administración Tributaria de limitar la aplicación del artículo 150.5 de la LGT a los supuestos en que la sentencia o resolución económico-administrativa que se ejecuta *“haya ordenado la retroacción de actuaciones”*, y nada más.

En efecto, coincidimos plenamente con este profesor en lo que ha sostenido, pues si separamos las dos partes de este artículo parece que pretende habilitar dos situaciones que son claramente contradictorias.

De un lado, en la primera parte del artículo quiere asegurar que cabe la retroacción de actuaciones aunque no se prevea expresamente en la sentencia o resolución económico-administrativa anulatoria, afirmando que en cualquier supuesto de ejecución de una sentencia o resolución *“los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003”*, es decir, pudiendo realizar

⁸⁵² Cfr: FALCON Y TELLA, R., “El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retracción de actuaciones... *op. cit.*, pp. 7 y 8.

todas las actuaciones inspectoras que sean necesarias; y, al mismo tiempo, de otra parte, pretende que el artículo 150.5 de la LGT sólo se aplique en su tenor literal, es decir, cuando el fallo ordena expresamente la retroacción, lo que manifiestamente es incompatible con lo anterior, pues si el legislador faculta las actuaciones inspectoras, han de serlo con todas sus consecuencias.

Así es, lo lógico sería que dado que estamos ante supuestos de ejecución de una sentencia o resolución que ha anulado la liquidación inicial y, por tanto, las actuaciones inspectoras ya se habían ultimado con dicha liquidación, lo que en definitiva se está diciendo en la parte primera del apartado octavo del artículo 197 del RGGI es que cabe una retroacción de las actuaciones inspectoras en cualquier supuesto de ejecución en que así se deduzca del contenido de la sentencia o resolución de que se trate, aunque dicha sentencia o resolución no ordene expresamente la retroacción. El problema que surge si se entiende que el artículo 150.5 de la LGT no es aplicable, en tal caso, lo lógico sería entender que, si sólo hay retroacción de actuaciones cuando tal retroacción se ordena expresamente en el fallo o sentencia judicial, entonces no se pueden realizar actuaciones inspectoras en ejecución de una sentencia o resolución que, igualmente, no haya ordenado expresamente dicha retroacción de actuaciones⁸⁵³.

Entendemos que esta norma resulta del todo inconexa, pues, o bien se aplica el plazo del artículo 150.5 de la LGT siempre que haya retroacción de actuaciones, con independencia de que haya sido ordenada expresamente o resulte implícitamente de la sentencia o resolución que se ejecuta, o bien, sólo se permite la retroacción de actuaciones cuando se ordene o autorice en el fallo, pero en ningún caso, debe permitirse una cosa y su contraria.

Esta cuestión relativa a si la aplicación del artículo 150.5 LGT exige un pronunciamiento expreso del fallo o sentencia que se ejecuta en el que se ordene la retroacción de actuaciones, ha sido resuelta en varias ocasiones por la jurisprudencia del TS y, afortunadamente como veremos, con cada pronunciamiento, siempre se ha confirmado el mismo parecer al respecto y, lo que es mejor, teniendo en cuenta el criterio que estableció previamente el TEAC⁸⁵⁴.

⁸⁵³ *Vid.* en MARTÍNEZ MICÓ, J. G., “Retroacción de actuaciones inspectoras... *op. cit.*”

⁸⁵⁴ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., “La invalidez de las liquidaciones de IVA referidas al año completo (Resolución del TEAC de 29 junio de 2010) y sus consecuencias”, *Quincena Fiscal*, nº 17, octubre, 2010, pp. 7 a 11.

En efecto, si recordamos, en el estudio de la inactividad en el curso del procedimiento de gestión tributaria ya adelantamos que el Pleno del TEAC lo tenía resuelto desde su resolución de 24 de noviembre de 2010, con ocasión de su primera reunión para unificación de la doctrina⁸⁵⁵: *“En definitiva, ni los Tribunales Económicos-Administrativos tienen que pronunciarse sobre la retroacción en estos casos, ni la Administración necesita que aquellos le habiliten o prejuzguen sobre su actuación futura, pues le corresponde a ésta de forma intrínseca en base al principio de autotutela y a su exclusiva competencia para producir y ejecutar los actos administrativos en cumplimiento de sus fines”*.

Así es, el TS, cuando resolvió por primera vez esta cuestión de forma expresa, lo hizo en sentido negativo, estos es, estableciendo que la retroacción de actuaciones opera aún cuando literalmente no se ordene pero se deduzca materialmente de la resolución que se trata de ejecutar. La STS de 24 de junio de 2011⁸⁵⁶ se justificó diciendo: *“porque cuando se completan unas actuaciones anuladas también se cumple la resolución o sentencia dictada”* y, como inevitablemente sucede en todos estos casos, *“porque hasta la propia AEAT entendió que el supuesto planteado (...) era de retroacción de actuaciones”* atendiendo a la naturaleza de las actuaciones necesarias para su ejecución. No en vano, los actos de ejecución deben atenerse *“a los pronunciamientos que el fallo de la Sentencia dictada contenga y a los que sean consecuencia natural de la esencia jurídica de la situación resuelta”* (citándose asimismo en sentencia de 20 de septiembre de 2005⁸⁵⁷).

Más adelante, ese Alto Tribunal, en sentencia de 18 de octubre de 2013⁸⁵⁸ no modificó su criterio al sentido contrario, sino que negó la exigencia que para que exista la retroacción de actuaciones necesaria para que opere el precepto del artículo 150.5 de la LGT, ésta debía ser expresa u ordenada por un Tribunal Judicial o Económico-Administrativo y, añadió algo más, que la retroacción no sólo operaría cuando la causa anulatoria fuese meramente formal, en el sentido de que se limite a

⁸⁵⁵ Referencia westlaw nº JT 2010/1150.

⁸⁵⁶ Referencia westlaw nº RJ 2011/5.562 Fº. Jº. 5º. En esta sentencia se trataba solamente de anular una liquidación para practicar otra por entender no procedente la elevación al íntegro y, además, la propia Administración admitía que se trataba de un supuesto de retroacción.

⁸⁵⁷ Referencia westlaw nº RJ 2005/8.360.

⁸⁵⁸ Referencia westlaw nº RJ 2014/4.202.

practicar meras actuaciones liquidatorias o aritméticas, pues ello supone distinguir donde dicho precepto no distingue⁸⁵⁹.

En concreto, dijo que: “*debe entenderse que el precepto se refiere a una retroacción material, no formal, por lo que no depende de que los Tribunales judiciales o económico-administrativos, que ordenan dicha retroacción, lo digan o no expresamente. Por ello, la retroacción de actuaciones opera aún cuando literalmente no se ordene, pero se pueda deducir materialmente de la resolución que se trata de ejecutar*” (Fº. Jº. 5º). Distinguiéndose del supuesto contemplado en la sentencia predecesora (de 24 de junio de 2011), en que en aquella, se trataba de ejecutar únicamente la cuestión relativa a la elevación al íntegro contenida en el acto originario, lo que podría suponer una mera liquidación matemática, que por otro lado, por practicarla la Inspección de Tributos era también actuación de naturaleza inspectora.

En relación con esta cuestión, y para procedimientos inspectores concluidos antes de la entrada en vigor el día 12 de octubre de 2015, entendemos que la interpretación del término retroacción de las actuaciones inspectoras, como resultado de la ejecución de una resolución en el ámbito del apartado 5º del artículo 150 de la LGT, debe realizarse en un único sentido (al que ya aludimos con ocasión del estudio de la caducidad en los procedimientos de gestión tributaria y el plazo de finalización de los mismos), y no es otro que la existencia de coherencia de la resolución o sentencia anulatoria de la liquidación que fue recurrida. Esto significa que la necesidad o no de que el órgano económico-administrativo o judicial se pronuncie expresamente no debe verse de forma aislada, sino que la hallaremos en cada caso atendiendo a la relación existente entre los fundamentos de derecho de la misma y el fallo establecido, lo que a su vez implica, trascender la mera literalidad del fallo, como decía FALCÓN Y TELLA, pues de nada sirve que una resolución o

⁸⁵⁹ *Vid.* MARTÍNEZ MICÓ, J. G., “Retroacción de actuaciones inspectoras... *op. cit.* Este autor reflexiona en torno a la inexistencia de ningún obstáculo para apreciar la aplicación del artículo 150.5 por el hecho de que la retroacción de actuaciones opere para la práctica de una tasación pericial contradictoria. Entiende que, al margen de la naturaleza impugnatoria de dicho procedimiento, el mismo no queda condicionado a la existencia de un concreto vicio de ilegalidad como exigen las sentencias de la AN de 10 y 30 de noviembre de 2011 (referencias westlaw nº JT 2011/1.323 y JT 2012/58).

Más discutible supone, aunque también lo defiende, la extensión del artículo 150.5 a los demás procedimientos de aplicación de tributos y al sancionador, pues aunque el precepto no tiene por qué ser objeto de interpretación restrictiva se encuentra ubicado dentro de un precepto referido a las actuaciones inspectoras, y no de otra índole.

sentencia ordene retrotraer las actuaciones, si el sentido de la actuación no lo requiere, y viceversa, que no lo ordene pero sea imprescindible de acuerdo con el sentido del fallo o sentencia. Es decir, habrá que someter a examen el sentido del fallo y la acción ordenada o no para que entre ellos exista coherencia.

Después de la Ley 34/2015.

Por el contrario, todo ha cambiado a raíz de la incorporación de las modificaciones contenidas en la Ley 34/2015, de modificación de la LGT. En especial con las nuevas y coincidentes redacciones entre los artículos 150 apartado 7º y el 239 apartado 3º.

Así es, el primero de ellos (artículo 150 de la LGT) parece implicar que, sólo cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales, será cuando se ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, y éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el nuevo apartado 1 de ese mismo artículo o, en seis meses, si es que este último fuera superior. Y, por su parte, la nueva redacción del apartado tercero del artículo 239, establece ahora que: *“Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.”*

Pues bien, a tenor de estas nuevas redacciones puede entenderse que, de ahora en adelante no existe, o no debe existir, discusión alguna a este respecto, pues las actuaciones que se sigan para dictar el nuevo acto en sustitución del anulado, que se ha producido retrotrayendo actuaciones, se consideran o no parte del mismo procedimiento tributario de inspección (también de gestión como vimos), dependiendo de si la anulación de una liquidación tributaria anterior fue debida a motivos de fondo o forma. Con lo que:

- En los casos de retroacciones tras anulación por motivos formales, sí formarán parte del mismo procedimiento. Lo que concuerda con la redacción del nuevo apartado séptimo del artículo 150 de la LGT que dice

que cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior⁸⁶⁰.

- Mientras que si se trata de actuaciones de fondo, puede entenderse que: o bien, no forman parte de ningún procedimiento (ni antiguo ni nuevo), pues se trata de un acto de ejecución de sentencia propiamente dicho; o bien, que deberán constituirse en uno nuevo.

En suma, en el seno de un procedimiento inspector, sólo podemos hablar de verdadera o autentica retroacción de actuaciones cuando la anulación de la liquidación ha tenido lugar por cuestiones de forma. Mientras que en los casos de anulación por razones de fondo, el nuevo acto que pueda dictar la Administración Tributaria lo será en ejecución de la resolución o de la sentencia que así lo acordó, si dicho acto ejecutor pertenece a ese mismo procedimiento inspector anterior que fue anulado. Sin embargo, en defecto de acuerdo, no lo serán, lo que quiere decir que estos actos suponen, en puridad, auténticas actuaciones de ejecución de resoluciones, y nada más, aunque no parece que ésta sea una cuestión clara.

d.4. El inicio de la retroacción de actuaciones inspectoras en la LGT 58/2003 tras la Ley 34/2015.

La siguiente cuestión a considerar está sumergida en el Derecho transitorio, y versa sobre el procedimiento de ejecución⁸⁶¹ por los órganos de la Inspección tributaria de una resolución económico-administrativa o sentencia judicial que ordenase la retroacción de las actuaciones inspectoras, que, como ya sabemos, ha de ser un procedimiento iniciado a partir de la fecha de la remisión del expediente al órgano de inspección que debe reponer las actuaciones.

⁸⁶⁰ El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

⁸⁶¹ Es importante indicar que no debe confundir el lector el empleo de este verbo con la naturaleza de la actuación como de ejecución, cuestión que, como ha quedado claro, es completamente distinta.

Pues bien, antes de abordar el estudio de la problemática que ahora planteamos, es preciso señalar que ésta es sustancialmente la misma, pero doble, dependiendo de si nos encontramos ante un procedimiento inspector a retrotraer cuyo fin fue anterior a la entrada en vigor de la LGT de 2003 o, si lo fue antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

- Si la fecha de remisión de las actuaciones inspectoras fue anterior a la entrada en vigor de la LGT de 2003 (el 1 de julio de 2004).

En ese caso, a tenor de la Disposición Transitoria Tercera de esta Ley se aplicaría la normativa anterior LGT de 1963. Por contra, sólo si la fecha de la remisión fuese posterior a dicha fecha de entrada en vigor se aplicaría la nueva LGT. De ahí que, entendamos que el precepto del artículo 150.5 ha de regir cuando las actuaciones en ejecución han sido realizadas una vez que entró en vigor la Ley 58/2003, esto es, después del 1 de julio de 2004 conforme a la Disposición Final Undécima de la mencionada Ley. En este mismo sentido, la Sala Tercera del TS ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en la sentencia de 24 de junio de 2011⁸⁶², habiendo declarado que resulta aplicable el artículo 150.5 de la LGT, solamente, si el acto de ejecución se produce bajo la vigencia de dicha Ley. Esta doctrina ha sido reiterada en la sentencia de 19 de diciembre de 2011⁸⁶³.

No podría, por tanto, ser de invocación la Disposición Transitoria Tercera en su apartado primero de dicha LGT 58/2003, la cual indica que “1. *Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en el apartado siguiente (...)*”. Y es que, el apartado primero de la Disposición Transitoria Tercera establece como criterio determinante para la aplicación de una u otra LGT la fecha de inicio del procedimiento, independientemente de cuándo se concluya, lo que podría dar lugar a una aplicación permanente y continuada de la Ley 230/1963 si se produjesen sucesivas retroacciones de actuaciones, dando origen a otras tantas actuaciones inspectoras como anulaciones tuviesen lugar⁸⁶⁴.

⁸⁶² Referencia westlaw nº RJ 2011/5.562.

⁸⁶³ Referencia westlaw nº RJ 2012/2.865.

⁸⁶⁴ En ese caso, habría de seguir el citado criterio del TS sentado en las sentencias ya comentadas en notas al pie anteriores de fechas 6 de junio de 2003 y 30 de junio de 2004, y siempre en el contexto de la LGT de 1963.

No resultaría, por tanto, de aplicación dicha Disposición Transitoria Tercera, ni tampoco la Quinta de la LGT 58/2003 (referida al ámbito de las reclamaciones económico–administrativas), a las nuevas liquidaciones que se dictasen una vez que había entrado en vigor la Ley 58/2003, aunque fuese en ejecución de una resolución de un TEAR o TEAC o sentencia judicial dictada antes de la entrada en vigor de dicha Ley. Y ello, sin olvidar el extendido principio general de Derecho transitorio que ya vimos *supra* en el segundo capítulo del presente trabajo, como es el de que las Disposiciones Transitorias deben ser objeto de aplicación de forma restrictiva para los supuestos expresamente contemplados en las mismas, y no de forma extensiva a otros diferentes. Lo contrario, hubiese significado dotar de eficacia ultraactiva a la normativa derogada, no siendo tampoco el efecto prevenido por el legislador de 2003⁸⁶⁵.

Por otro lado, ninguna de las Disposiciones Transitorias de la LGT 58/2003, concretamente la Tercera y la Quinta, apoyan la aplicación de su artículo 150. El dato decisivo para la aplicación del artículo 150.5 de la LGT 58/2003 o no hacerlo, con la consecuente aplicación de la normativa de la Ley 230/1963, es el momento en que el órgano de inspección conoce el resultado de la reclamación que el sujeto pasivo dedujo en su día, en ningún caso la fecha de la notificación de la resolución al propio interesado. Dicho de otro modo, para determinar el régimen jurídico aplicable, hay que atender al momento en el que el órgano de inspección que liquidó (y no otro) supo del resultado de la reclamación que el sujeto pasivo en su día interpuso y cuyo resultado fue anulatorio⁸⁶⁶.

La fecha a tener en cuenta no es, pues, la de la notificación del acuerdo de ejecución al sujeto pasivo, sino cuando el órgano de inspección de la Administración Tributaria actuante recibió la comunicación de la resolución judicial o económico-administrativa del TEAR o TEAC. Y, en caso de que se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el antiguo apartado 1 del artículo 180 de la LGT 58/2003, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por

⁸⁶⁵ *Vid.* MARTÍNEZ MICÓ, J. G., “Retroacción de actuaciones inspectoras... *op. cit.*”

⁸⁶⁶ Para fijar la fecha concreta de inicio del procedimiento de ejecución la STS de fecha 19 de diciembre de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2012/2.865) recordó que el artículo 150.5 LGT establece que “*el momento de la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución es el que tiene que tomarse en consideración para fijar el cómputo del plazo que le resta a la Administración tributaria para hacerlo*”.

el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento. En ambos casos, a efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de la nueva resolución serán aplicables las reglas de notificación contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de LGT 58/2003.

- **Si esa fecha de remisión de las actuaciones inspectoras fuese anterior a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.**

Uno de los aciertos de la Ley 34/2015 de modificación de la LGT 58/2003 ha sido, sin duda, la inclusión del apartado sexto de la Disposición Transitoria Única, pues ya prevé un precepto que evita la polémica antes vista en relación a la normativa a aplicar si se produce la retroacción de actuaciones en un procedimiento inspector tras anulación por resolución de un órgano económico-administrativo o una sentencia por parte de un Tribunal Judicial.

En esta norma es donde se establece que la nueva redacción de los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la LGT 34/2015, será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de dicha Ley. No obstante, añade, que la nueva redacción del apartado 7 del artículo 150 de la Ley 58/2003, que es la que nos afecta en este sentido, será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción se haya ordenado, se produzca a partir de la entrada en vigor de dicha Ley.

No cabe, por tanto, duda alguna en que, con independencia de que el procedimiento inspector que se haya anulado por un TEAR o TEAC u órgano judicial se hubiese desarrollado conforme a la vigencia de los plazos del artículo 150 de la LGT 58/2003, si la retroacción se produce a partir del 12 de octubre de 2015 (fecha de entrada en vigor de las modificaciones de la LGT por la Ley 34/2015), los plazos de finalización de actuaciones serán conformes a esta Ley.

3. La prescripción en el procedimiento de Inspección tributaria.

Al margen de las consecuencias que la institución de la prescripción desencadena con carácter general sobre los derechos en poder de la Administración Tributaria ya vistos (que fundamentalmente son determinar y exigir el pago de una

deuda tributaria), analizaremos ahora los efectos propios de esta figura en el seno del procedimiento de inspección.

En efecto, una vez establecido que el inicio del cómputo del plazo de conclusión de las actuaciones inspectoras para los casos de retroacción o ejecución es el de recepción del expediente por la Administración Tributaria que llevó a cabo el procedimiento inspector que fue anulado por un Tribunal Económico-Administrativo o Judicial, es preciso establecer las consecuencias que se desprenden del incumplimiento del plazo para resolver dicha resolución o sentencia, tema este, que ha dado lugar a abundante polémica doctrinal y jurisprudencial, cuya exposición omitimos *supra* para efectuar ahora a fin de no hipertrofiar el comentario del precepto 150 de la LGT.

Para ello, mantendremos la misma línea metodológica seguida hasta el momento, que no es otra que el estudio separado de esta cuestión diferenciando procedimientos inspectores concluidos antes y después de la reforma introducida por la Ley 34/2015, que equivale al análisis del contenido de los apartados quinto y séptimo del mencionado artículo.

a) Antes de la Ley 34/2015.

• Prescripción y duración de las actuaciones inspectoras.

Para comenzar el estudio de esta cuestión hay que destacar dos momentos temporales distintos.

El primero de ellos, como ya sabemos, viene marcado por el antiguo artículo 29 de la Ley 1/1998, sobre el Estatuto del Contribuyente, que estableció dos límites al desarrollo y duración de las actuaciones inspectoras: un límite de seis meses para la interrupción injustificada de estas actuaciones por causas no imputables al obligado tributario, y otro límite de un año, ampliable a dos, para la finalización de las

mismas, entendiéndose por finalización, la comunicación del acuerdo de liquidación derivado de aquéllas⁸⁶⁷.

Pese a que no es objeto de estudio en el presente trabajo las causas de interrupción, justificada e injustificada, de las actuaciones inspectoras, no obstante, a efectos del estudio de la figura de la prescripción en relación con la duración de las actuaciones inspectoras, hemos de señalar que los plazos de este artículo 29 se computaban desde la fecha de comunicación de inicio de actuaciones inspectoras hasta la fecha de notificación de la resolución o, desde la anterior fecha de actuaciones hasta la nueva fecha de reanudación de actuaciones a efectos del cómputo del plazo de seis meses en caso de inactividad administrativa, y el efecto del incumplimiento, esto era, la no interrupción de las actuaciones inspectoras, permitía considerar prescritas todas las obligaciones tributarias cuyo *dies a quo* excediera del plazo previsto en el artículo 66 de la LGT respecto del día de notificación de la liquidación que pusiera fin al procedimiento.

En palabras del TS en sentencia de fecha 3 de julio de 2007⁸⁶⁸, “*incumplida la prevención legal, el primer acto válido a efectos de interrumpir la prescripción de las obligaciones tributarias objeto de comprobación venía constituido por la propia liquidación resultante del procedimiento cuyo plazo había sido excedido, y su fecha de notificación venía a ser el «dies ad quem» para medir «el transcurso del lapso temporal previsto para la existencia y consumación de la prescripción»*”.

⁸⁶⁷ “*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 concurra alguna de las siguientes circunstancias (...)*”.

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 tales actuaciones (...)”.

⁸⁶⁸ Referencia westlaw nº RJ 2007/6.761.

Sin embargo el (ya antiguo) artículo 150.2 de la Ley 58/2003, introdujo una modificación que limitó, no el cómputo del plazo, sino los efectos del incumplimiento de los mismos⁸⁶⁹.

Este precepto afirmaba, expresamente, que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no determinará la caducidad de ese procedimiento, sino que éste continuará hasta su terminación, pero origina que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas.

Por tanto, de acuerdo con lo dicho, existen dos formas de interrupción de la institución de la prescripción, o bien por reanudación, o bien por realización de otras actuaciones. Ciertamente, no hay duda que el apartado segundo establecía la no caducidad del procedimiento pero, en caso de ocurrir uno de los supuestos citados, esto es, interrupción injustificada o inactividad administrativa por plazo superior a seis meses, ¿qué ocurre posteriormente?

Efectivamente, sólo se entendería interrumpida la prescripción de la obligación tributaria objeto de investigación por los órganos de la Inspección tributaria, con la reanudación de actuaciones, con conocimiento formal del interesado, tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de duración de las mismas.

⁸⁶⁹ “2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar :

No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.”

La diferencia con la Ley 1/1998 radicaba en que en ella, la superación del plazo previsto producía la no interrupción de la prescripción de todas las actuaciones inculminadas en el procedimiento hasta la notificación de la liquidación resultante, mientras que en la redacción de la Ley 58/2003, esa interrupción se producía por cualquier nueva actuación producida después de ser superado el plazo previsto, con independencia de la duración de las actuaciones pendientes hasta la fecha de notificación de la liquidación resultante, que podría demorarse incluso años sin que la Ley sancione ese incumplimiento de la Administración Tributaria⁸⁷⁰.

Sin embargo, en los casos de reanudación del procedimiento inspector tras los supuestos de inactividad citados, ¿quedaba indefinidamente ésta en el limbo temporal?, ¿qué sujeción a plazo de conclusión del procedimiento queda?

La respuesta no venía regulada en la redacción de la LGT 58/2003 (tampoco lo hará tras la reforma de la Ley 34/2015) pero si en el RGGI, aunque de una manera tan implícita como veremos que, consideramos, genera una gran confusión.

En palabras de FALCÓN Y TELLA, esto obliga a determinar cuál es el nuevo plazo y, a partir de qué momento se empieza a computar⁸⁷¹. A su juicio, el plazo de duración no puede ser otro que el de doce meses previsto con carácter general, pues entender la ausencia de plazo vaciaría de contenido el apartado primero del artículo 150 de la LGT, que sólo sería aplicable para los primeros procedimientos inspectores iniciados. Desde esta perspectiva, dice que “*tiene la máxima importancia el párrafo segundo de la letra a) del artículo 150.2 de la LGT, en su inciso final*”, dado que dispone que en todo caso, el contribuyente tiene el derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones inspectoras que frente a él vayan a realizarse⁸⁷². A continuación, veremos como este autor vincula el derecho a

⁸⁷⁰ Vid. BEIRAS CAL, A., “Welcome to the jungle”, *Quincena Fiscal*, nº 1 - 2, enero, 2009, pp. 107 a 117. A este respecto entiende que los efectos de la no interrupción de las actuaciones inspectoras se limitaban a un año con independencia de la inactividad del órgano inspector actuante que, una vez producida su actuación, veía cómo su derecho a determinar la deuda sólo decaía 365 días aunque tardase años en finalizar sus actuaciones.

⁸⁷¹ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “La reanudación de las actuaciones tras interrupción injustificada o el transcurso del plazo de doce meses”, *Quincena Fiscal*, nº 22, diciembre, 2011, pp. 7 a 11.

⁸⁷² Y lo relaciona con el contenido del artículo 147.2 de la LGT, relativo a las comunicaciones de inicio de procedimiento inspector.

la información del contribuyente con los efectos de la prescripción por reanudación de actuaciones inspectoras⁸⁷³.

Le otorga su importancia en la medida en que, cuando se reanudan las actuaciones interrumpidas, o que se han prolongado más de doce meses (o veinticuatro en caso de prórroga), no hay ya necesidad de informar de los derechos y obligaciones, pues son los mismos que constan en la comunicación de inicio. Pero sí hay que informar sobre el alcance de las actuaciones reanudadas, es decir, sobre los conceptos y períodos que seguirán siendo objeto de comprobación, y ello, si es que para entonces, es decir, para el momento de la reanudación no ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años para alguno de ellos (que es la consecuencia que se anudaba al apartado 2º) y, en tal caso, parece lógico contar de nuevo el plazo máximo de doce meses a partir de dicho momento⁸⁷⁴.

Es lo que establece el artículo 184.7 del RGGI, según el cual, *“la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento”*. Como se ha anticipado, el mensaje que ofrece la redacción de este precepto es tan intrínseco que genera confusión.

⁸⁷³ Comparte opinión (vid.) ZOZAYA MIGUÉLI, E., “Actuaciones inspectoras fuera de plazo”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, Fichas de Jurisprudencia, nº 7, noviembre, 2011.

⁸⁷⁴ Cfr. con resolución del TEAC de fecha 19 de julio de 2011 (referencia westlaw nº JT 2011/952), cuyo criterio respecto del derecho del contribuyente a ser informado del alcance de las actuaciones inspectoras que se vayan a reanudar solamente opera si así lo solicita expresamente el contribuyente, a diferencia de lo que ocurre con la comunicación de inicio de actuaciones, en donde es inexcusable. En efecto, en su Fº. Jº. 2º afirma lo siguiente: *“hay que señalar que el artículo 150.2.a) de la LGT recoge como derecho del contribuyente el ser informado (“tendrá derecho a ser informado”), de forma que si el interesado lo solicita de la Administración Tributaria, ésta deberá informarle del alcance de las nuevas actuaciones que se vayan a realizar, tras haber superado el plazo máximo, pero no se establece como un trámite o una obligación, que de oficio tenga que realizar la Administración necesariamente, sino a solicitud del interesado. Así, hay que apreciar la diferencia en su redacción con la del artículo 147 de la misma Ley General Tributaria, que respecto del inicio de las actuaciones inspectoras señala en su apartado 2º que “los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”. Estableciendo la obligación de la Administración al inicio de las actuaciones inspectoras de informar al obligado del alcance de las mismas”*.

Y es que, cuando dice que la interrupción de la prescripción por la reanudación de actuaciones inspectoras se producirá respecto de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera la comunicación formal de ésta con el contribuyente, implícitamente quiere decir que el procedimiento que esté llevando a cabo el órgano actuante puede seguir su curso, pero no producirán efectos interruptivos de la prescripción sus actuaciones hasta que se produzca una notificación de la reanudación de actuaciones formal o hasta que se dicte y notifique el acto de liquidación directamente, y sólo para aquellos conceptos para los que no haya transcurrido la prescripción que esta comunicación pretende evitar. Y, en consecuencia, los ingresos que realizasen los contribuyentes desde el transcurso del plazo hasta que tiene lugar dicha comunicación, han de ser considerados ingresos espontáneos, así como, igualmente, procede admitir la realización de declaraciones complementarias a fin de evitar ulteriores sanciones.

Lo contrario, generaría una situación de inseguridad jurídica en todos los contribuyentes, de imposible aceptación, pues en el articulado de la LGT se prevé, con carácter general (artículo 68), que sólo una acción de la Administración Tributaria realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo interrumpe la prescripción, pero según una jurisprudencia y doctrina unánime la eficacia interruptiva ha de entenderse limitada al concepto y período al que se refiera la actuación.

Así parece haberlo entendido la AN en sentencias de fechas 13 de julio de 2011⁸⁷⁵ y 7 de marzo de 2012⁸⁷⁶, que establecen que para que las actuaciones posteriores al año tengan efecto interruptivo se requiere una actuación formal de la Inspección tributaria, con determinación del objeto de las mismas y exclusión, en su caso, de los períodos prescritos, no siendo suficiente la mera continuación de las actuaciones de comprobación, en cuyo caso la interrupción de la prescripción se produce con la liquidación que pone fin a las actuaciones de investigación.

En definitiva, puede ocurrir que, tanto por incumplimiento del plazo de seis meses de inactividad administrativa como por el transcurso del plazo de doce meses de las actuaciones inspectoras, cuando se notifique la liquidación ya haya prescrito el

⁸⁷⁵ Referencia westlaw nº JT 2011/738.

⁸⁷⁶ Este es el criterio tradicional del TS, desde su sentencia de 25 de junio de 1987 (referencia westlaw nº JUR 2012/103.686) (seguida de muchas otras y siempre con unanimidad), en donde concluyó que, siempre que el contenido de una actuación de la Administración Tributaria sea innecesario y puramente dilatorio, debe ser considerado como un artificio generado en el uso impropio de unas potestades otorgadas para fines distintos, a la que no puede reconocerse virtualidad interruptiva de los plazos de prescripción.

derecho a liquidar la deuda tributaria, en tanto en cuanto esos incumplimientos tienen como efecto la no interrupción de este derecho, pero también puede ocurrir que si se llevan a cabo nuevas actuaciones, antes de la conclusión del plazo de cuatro años, si se producirá la interrupción, tal como establece el citado artículo 150.2 a), que textualmente dispone que “*se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo.*” Añadiendo que en estos supuestos, “*el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a desarrollarse*”⁸⁷⁷.

Desde la perspectiva del contribuyente consideramos que es muy positivo el establecimiento de plazos razonables para la realización de actuaciones inspectoras reanudadas, no obstante, hemos de hacer una última consideración, y no es otra que, a veces, la inactividad por más de seis meses de las actuaciones de inspección formalmente no existe, pero realmente es lo que ha sucedido. Estamos hablando de las ya conocidas “*diligencias argucia*”. Como ya dijimos, habrá que examinar en cada caso las circunstancias concurrentes, pues lo que realmente determina el carácter de mera argucia de una diligencia es su contenido en relación con su finalidad y, así, en caso de encontrarnos ante una de ellas, la consecuencia que debemos aparejarle a estos efectos es la no interrupción de la prescripción en el seno de cualquier procedimiento inspector, de ahí su importancia para que a estos efectos hayamos recordado esta figura.

- **Prescripción y retroacción de las actuaciones inspectoras.**

Se planteó en la práctica tributaria la problemática sobre si las consecuencias del incumplimiento del plazo para resolver el procedimiento en la fase de retroacción de actuaciones deben ser las mismas que para el incumplimiento de los plazos de duración de las actuaciones inspectoras, es decir, si opera la institución de la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda en procedimientos inspectores retrotraídos en los que se haya incumplido el plazo establecido en el artículo 150.5 de la LGT.

⁸⁷⁷ Vid. MERINO JARA, I., “Prescripción y duración de las actuaciones inspectoras”, *Quincena Fiscal*, nº 13, julio, 2008, pp. 67 a 69.

Dicho de otro modo, si superado el plazo restante del primer procedimiento inspector o, en su defecto, el mínimo de seis meses del artículo 150.5 de la LGT en los procedimientos retrotraídos, ¿podría entenderse que se dan los mismos efectos que se incluyen en el artículo 150.2.a) de la LGT?

Las consecuencias y efectos son distintas en caso de entender su operatividad o no hacerlo. De un lado, porque si se aplica, sin más, lo previsto en el artículo 150.2 de la LGT haciendo desaparecer los efectos interruptivos de la prescripción inherentes al inicio del procedimiento de inspección⁸⁷⁸, lo más probable, en la mayoría de los supuestos, es que al dictarse la segunda liquidación ya se habrá consumado la prescripción de la obligación que estaba siendo comprobada e investigada, pues habrán transcurrido más de cuatro años⁸⁷⁹. Y, por otra parte, porque de no aplicarse el artículo 150.2 de la LGT, lo que quedaría sin una auténtica eficacia es la misma previsión del artículo 150.5 de la LGT en cuanto a que incluiría un plazo que, en puridad, no resultaría operativo, pues la Administración Tributaria dispondría de mucho más tiempo para ejecutar la retroacción, sin que su superación tuviera sanción temporal alguna⁸⁸⁰.

⁸⁷⁸ Pues ya vimos a propósito del estudio de la caducidad en los procedimientos de gestión tributaria que el artículo 68 LGT, al ordenar que “*el plazo de prescripción del derecho a liquidar se interrumpe: b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase...*”, no tiene plena operatividad, en cuanto que asocia a la interposición de reclamaciones y recursos a la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria.

⁸⁷⁹ Teniendo en cuenta la ingente carga de trabajo de la Administración Tributaria. Resulta especialmente interesante esta cuestión en el caso de que la Administración actuante haya apurado el plazo de prescripción de cuatro años para iniciar las primeras actuaciones inspectoras que dieron origen al recurso o reclamación que ha ocasionado la retroacción de las actuaciones, o en aquellos casos en que los órganos administrativos o judiciales no hayan resuelto la impugnación original del contribuyente con la celeridad que resultaría deseable, pues en ambos supuestos es más que probable que el procedimiento en ejecución del fallo se inicie transcurridos más de cuatro años desde la finalización del período voluntario de pago de la deuda que fue objeto de las primeras actuaciones inspectoras.

⁸⁸⁰ Más allá que considerar los ingresos que se produjeran como espontáneos.

Esta disyuntiva para la institución de la prescripción han sido analizadas por gran parte de la doctrina⁸⁸¹, de entre la cual destacamos lo dicho por el Ilmo. Magistrado del TS, el Sr. D. MARTÍNEZ MICÓ⁸⁸². Para llevar a cabo la resolución de esta tarea, entiende que procede una interpretación sistemática del aludido precepto conforme al artículo 3.1 del CC, que será imprescindible para su correcta exégesis, lo cual se ratifica por la remisión del apartado quinto al apartado primero e, indirectamente, a través de éste al segundo apartado.

En concreto, dice que la consecuencia de esta disposición normativa es que no puede decirse que por el hecho de que el (antiguo) apartado 5 del artículo 150 no establezca expresamente el efecto no interruptivo de la prescripción en caso del transcurso del plazo otra vez por la inactividad de los órganos inspectores, dicho efecto no interruptivo de la prescripción no pueda jugar en el procedimiento retrotraído, y ello, dada la remisión al apartado 1, que a su vez se remite al 2, fundamentalmente, porque si el legislador ha querido otorgar una auténtica naturaleza garantista a la medida lo propio es que, al establecer las consecuencias de la aplicación del artículo 150.5 de la LGT, lo haya hecho exceptuando los efectos de la norma que regula la interrupción de la prescripción.

Entendemos que la conclusión a la que llega este autor es acertada en la medida en que, a distinto parecer habría de llegarse si lo dispuesto en dicho apartado quinto del artículo 150 se encontrase fuera del precepto mencionado, esto es, desconectado del mismo. En ese caso, si se hubiese querido excluir del apartado quinto el efecto no interruptivo de la prescripción previsto en el artículo 150.2.a) de la LGT, se hubiera tenido que decir expresamente.

Pero además, debe extenderse esta interpretación habida cuenta de que si las actuaciones que debe llevar a cabo la Administración Tributaria como consecuencia de la ejecución de una resolución de un órgano administrativo o judicial que ordena la retroacción de las actuaciones tienen la consideración de actuaciones inspectoras como ya vimos, esa misma naturaleza de actuaciones inspectoras debe

⁸⁸¹ Vid. HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I y II, Ed. Aranzadi, 2008.

Vid. MARTÍN QUERALT, J. B., “La discutida duración del plazo para continuar las "actuaciones inspectoras" tras haberse acordado la retroacción de actuaciones”, *Tribuna Fiscal*, nº 267, abril, 2013, pp. 4 a 6.

Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retracción de actuaciones”... *op. cit.*

⁸⁸² Vid. MARTÍNEZ MICÓ, J. G., “Retroacción de actuaciones inspectoras”... *op. cit.*

implicar que sea perfectamente aplicable la previsión legal establecida en el mismo artículo 150.2 de la LGT que señala que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario conlleva, entre otras consecuencias⁸⁸³, que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.

Y es que, no tendría sentido considerar las actuaciones que estudiamos como integrantes del procedimiento inspector y no establecer para ellas todas las consecuencias vinculadas al transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones.

Para el profesor MARTÍN QUERALT⁸⁸⁴, esto es lo que ha considerado el TS en sus sentencias de fechas:

- 4 de abril de 2013⁸⁸⁵, ha defendido la misma conclusión: *“La contravención del apartado 5 del artículo 150 de la LGT, es decir, el transcurso del plazo de 6 meses sin que finalice el procedimiento, debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción. Esa es la interpretación lógica y razonable del precepto: la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanar”*⁸⁸⁶.

⁸⁸³ Además de la consideración de que los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 LGT.

⁸⁸⁴ *Vid.* MARTÍN QUERALT, J. B., “La discutida duración del plazo para continuar las “actuaciones inspectoras” tras haberse acordado la retroacción de actuaciones”... *op. cit.*, pp. 4 a 6.

⁸⁸⁵ Referencia westlaw nº RJ 2013/3.553.

⁸⁸⁶ Antes, la STS de 24 de junio de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2011/5.562) dijo que la remisión del apartado 5 del artículo 150 de la LGT al apartado 1º del mismo supone la necesidad de que las actuaciones inspectoras objeto de retroacción finalicen en el plazo que reste o en el de seis meses si aquel fuera inferior, lo que arrastra la necesidad de aplicación del apartado 2 del citado precepto, en cuanto a las consecuencias del transcurso del plazo o de interrupción de actuaciones por más de seis meses.

- 12 de junio de 2013⁸⁸⁷, en donde se mantiene que “*si el incumplimiento del plazo máximo para resolver se produjo después de la entrada en vigor de la nueva ley, habrá que estar a las consecuencias y períodos de prescripción vigentes en el momento del incumplimiento, por lo que una vez sobrepasado el plazo de seis meses a que se refiere el mismo debe tenerse en cuenta lo que dispone el artículo 150.2.a) LGT, que impide considerar interrumpidos los plazos de prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. Por tanto, la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial*”.
- Doctrina que se reiteraría de nuevo en la sentencia de 4 de noviembre de 2013⁸⁸⁸.

En suma, la doctrina formulada en las SSTS expuestas resulta relevante toda vez que, sanciona con la institución de la prescripción a aquellas dilaciones injustificadas efectuadas por la Administración Tributaria en procedimientos que surgen como consecuencia de retrotraer las actuaciones Inspectoras iniciales tras un fallo de un TEAR, TEAC o Tribunal Judicial, pues es claro que la duración por más de seis meses del procedimiento inspector retrotraído sin actuación alguna por parte de la misma Administración elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanar, pudiendo el contribuyente, incluso, llegar a ganar la prescripción de la obligación principal si cuando el órgano gestor procede a practicar la nueva liquidación hubiese transcurrido de nuevo el plazo de cuatro años.

⁸⁸⁷ Referencia westlaw nº RJ 2013/4.892. Fº. Dº. 5º *in fine*.

⁸⁸⁸ Referencia westlaw nº RJ 2013/7.218. Fº. Dº. 5º *in fine*. “*Finalmente, tampoco considera válida la nueva liquidación tardía, si se practica dentro del plazo que restaba para liquidar, tomando el plazo de prescripción originario, en cuanto no existe ningún precepto en la norma tributaria que lleve a adoptar esta conclusión. En definitiva, mantiene que si el incumplimiento del plazo máximo para resolver se produjo después de la entrada en vigor de la nueva ley habrá que estar a las consecuencias y períodos de prescripción vigentes en el momento del incumplimiento, por lo que una vez sobrepasado el plazo de seis meses a que se refiere el mismo debe tenerse en cuenta lo que dispone el art. 150.2 a), que impide considerar interrumpidos los plazos de prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. Por tanto, la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial*”.

En otras palabras, el transcurso del plazo de duración de las actuaciones para la terminación del procedimiento inspector una vez producida la retroacción del mismo (tras anulación por parte de un Tribunal Económico-Administrativo o Judicial) sin que las actuaciones concluyan en 6 meses, tiene como consecuencia inevitable que la nueva comunicación de inicio del procedimiento inspector (el retrotraído) y todos los demás actos interruptivos desarrollados en el seno del mismo, pierden la virtualidad interruptiva de la prescripción, de acuerdo con el artículo 150.5 de la LGT, en relación con el artículo 150.2 de la misma Ley.

En este sentido, interesa recordar que el plazo máximo de duración de actuaciones retrotraídas que señala el artículo 150.5 de la LGT (el restante o, como mínimo, 6 meses), en principio y, en puridad, sólo ha sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de las actuaciones y que, hay que reconocer que el legislador ha guardado el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo sea por razones sustantivas o de fondo, ya que ninguna disposición de la LGT obliga a los órganos de inspección a practicar la liquidación en un plazo máximo en este caso, por lo que nos encontramos con una laguna.

Así las cosas, mientras que en el procedimiento de inspección tributaria, en el que no impera la institución de la caducidad, sólo se reconoce la posibilidad de retrotraer actuaciones cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadora de indefensión en el procedimiento desarrollado frente al contribuyente, que obliga a la Administración Tributaria a practicar nuevas actuaciones inspectoras o a completarlas y a aprobar una nueva liquidación en el plazo previsto en el artículo 150.5 de la LGT, encontramos un vacío normativo en cuanto restricción temporal se refiere, si lo que se produce es una estimación por un TEAR, TEAC o Tribunal Judicial por razones de fondo, pues se originaría, formalmente, un supuesto en el que la Inspección de los tributos debe limitarse a liquidar de nuevo, y nada más.

Esta última situación se ha venido sucediendo como si la Administración Tributaria estuviese habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción tan extenso como el primero y, además, renovado desde la notificación de la práctica de la liquidación que fue recurrida y anulada.

Sin embargo, gracias a la reciente jurisprudencia del TS (del año 2015) y a la doctrina examinada *ad supra* a la que nos remitimos, sabemos que resulta indiferente la naturaleza del vicio que motivase la anulación de una liquidación emanada en el seno de un procedimiento inspector que ha sido recurrida ante un

Tribunal (ya fuese Económico-Administrativo, o Judicial) y, del mismo modo, es indistinto también si ese Tribunal ordenó expresamente la retroacción de actuaciones inspectoras o, por contra, no lo hizo, toda vez que lo realmente determinante son las concretas actuaciones que han de llevarse a cabo para reparar el procedimiento o la liquidación tributaria que fue anulado/a, es decir, atenderemos siempre a si estas actuaciones conllevan que hay que rehacer el procedimiento por completo o desde algún momento concreto del mismo o si, su reparación se alcanza a través de la simple ejecución de la resolución o fallo anulatorio en la que se modifique algún extremo de la liquidación para adecuarla a Derecho.

Por tanto, en buena lógica jurídica, el TS ha integrado en su criterio, mediante una interpretación analógica del artículo 150.5 de la LGT (tarea que no viene impedida por el artículo 14 de la misma, donde la prohibición de la analogía sólo impide extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, las exenciones y los demás incentivos o beneficios fiscales), a los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas que, aunque no son técnicamente de retroacción de actuaciones, tampoco existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que aquí nos ocupan.

Por ello, y pese a quedar claro el criterio de que sólo estamos ante una efectiva retroacción de actuaciones, propiamente dicha, cuando la anulación ha tenido lugar por motivos o defectos advertidos en la forma, se ha de entender que en las sentencias de fechas 4 de abril, 12 de junio y 4 de noviembre de 2013, antes referidas, junto a la retroacción de actuaciones inspectoras, existe también para éstas una “retroacción material”, así, el límite temporal y las consecuencias del artículo 150.5 de la LGT resulta indistintamente aplicables a los casos de anulación de las liquidaciones por razones materiales.

El concepto de retroacción de actuaciones inspectoras no sólo abarca los casos en que se ordena formalmente la retroacción de actuaciones y ésta procede por vicios formales o de procedimiento, sino al contrario, el TS señala en dichas sentencias que, a efectos de declarar la prescripción extintiva sobrevenida por la superación del plazo establecido en el artículo 150.5 de la LGT, es indiferente que la retroacción aparezca explícitamente declarada en la resolución de que se trate y que se adopte para la subsanación de defectos formales o materiales, por lo que cabe aplicarlo también a aquellas resoluciones que se dicten en ejecución de una resolución firme, económico-administrativa o judicial, ya que la sentencia no distingue entre unos y otros casos.

El mantenimiento de este criterio ha sido recientemente expresado por el mismo Alto Tribunal en las sentencias de 30 de enero y 18 de junio de 2015 (ya comentadas).

Es decir, aún cuando la retroacción de actuaciones inspectoras se origina por motivos de fondo, y sea o no ordenada expresamente por el Tribunal que anula la liquidación recurrida, el transcurso del plazo de 6 meses desde la recepción del expediente por parte del órgano inspector de la Administración Tributaria actuante sin que finalice el procedimiento, debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150 de la LGT, concretamente en su apartado 2º, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción de ese procedimiento retrotraído.

Entendemos que esa es la interpretación lógica y razonable del precepto, a la que se suma el TEAC en su resolución de fecha 10 de septiembre de 2015: *“la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanar”*⁸⁸⁹.

Frente a lo anterior, no cabe invocar tampoco el apartado 2º del artículo 66 del RGRVA que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento inspector en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues el propio TS en sentencia de 30 de enero de 2015, se opone a ello por dos motivos: de un lado, porque aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución en toda clase de procedimientos, siguiendo de este modo la doctrina sentada por el mismo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004 (también vista anteriormente), tomando como base normativa la anterior LGT y el anterior Reglamento General de Inspección, *“tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección”*; y, de otro lado, porque ha de prevalecer el artículo 150.5 de la LGT al artículo 66.2 del RGRVA por su mayor rango y especialidad, pues establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección.

⁸⁸⁹ N° de resolución 00/06864/2013. A fecha de publicación del presente trabajo no dispone de referencia westlaw.

Por último, señalar que toda esta jurisprudencia y doctrina tributaria que ha resuelto la polémica de la prescripción para procedimientos de inspección, fue emitida cuando ya se encontraba publicado el Proyecto de Ley 34/2015, de modificación de la LGT 58/2003, con lo que, a continuación, analizaremos si con estas interpretaciones se pretendía adaptar el cómputo de estos plazos a la nueva redacción legislativa del artículo 150 de la LGT por resultar coincidentes, o si, por el contrario, buscaban amortiguar el impacto de ésta en caso de entender cosas diferentes.

b) Después de la Ley 34/2015.

Antes de adentrarnos en el estudio de esta cuestión, hay que tener presente que dos son las novedades que se incluyen en la Ley 34/2015 que afectan en particular a la prescripción de los procedimientos de inspección tributaria, y son: de un lado, la inclusión del nuevo artículo 66.bis de la LGT, en especial, a los efectos que aquí nos ocupan, del párrafo segundo del apartado segundo de dicho artículo, que incrementa el derecho y las facultades a comprobar e investigar de la Administración Tributaria en un plazo de diez años, antes no existente, y, de otro lado, el nuevo apartado séptimo del artículo 150 de la LGT que suprime la referencia a la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar la Administración Tributaria actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, a diferencia de su predecesor el apartado quinto antes examinado, que simplemente hablaba de retroacción sin especificar la causa de esta acción dejando abierta la puerta a la interpretación jurisprudencial y doctrinal que acabamos de examinar.

Por tanto, analizaremos las nuevas implicaciones que ello supone, tanto respecto de la duración de las actuaciones del procedimiento inspector, como en caso de retroacción.

• Prescripción y duración de las actuaciones inspectoras.

Cuando analizamos los efectos de la prescripción en los procedimientos de gestión tributaria, ya aludimos a la incorrección de la nomenclatura del nuevo artículo 66.bis de la LGT sobre la imprescriptibilidad del “*Derecho a comprobar e investigar*” de la Administración Tributaria por cuanto que, no estamos ante un auténtico derecho,

sino ante la manifestación de la potestad tributaria, por lo que devenía innecesario regular legislativamente la figura de la prescripción en relación a ésta en la medida en que es de suyo que las potestades sólo pueden ser objeto de caducidad y no de prescripción y, además, puesto que ya disponía de esta facultad en atención a la antigua redacción del artículo 70.3 de la LGT. Sin embargo, ahora, vamos a centrarnos en los efectos de la falta de prescripción de estos mal llamados “derechos” para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de la LGT en relación con el procedimiento de inspección tributaria.

En efecto, dos son los límites temporales a la imprescriptibilidad que se establecen en el párrafo segundo del apartado segundo del nuevo artículo 66.bis:

Por una parte, y como ya se dijo, el plazo de prescripción de 10 años para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o período impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones. En este sentido, resulta llamativo la escenificación por parte del legislador del objeto de dichos “derechos” de comprobación, esto es, bases, cuotas o deducciones, pues abarca todos los elementos determinantes de la obligación tributaria de cualquier tributo a excepción del tipo de gravamen, por lo que, en realidad, a efectos prácticos, casi que hubiera sido más fácil una delimitación en negativo del mismo.

Y, de otra parte, a los efectos que aquí nos interesan, se hace mención al alcance de estos “derechos” en relación con los procedimientos de inspección de alcance general. Por las importantes implicaciones que a continuación serán expuestas, y rompiendo así con nuestra costumbre, entendemos que resulta necesario transcribir su texto íntegro:

“En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y períodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o

Capítulo Tercero.- Los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos períodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.⁸⁹⁰

No es extraño que, tras varias lecturas consecutivas, el lector aún haya quedado sin comprender el significado de la norma, no tanto sobre la primera parte del párrafo, sino sobre la segunda, pues en nuestra opinión, la redacción de este precepto es desacertada por farragosa.

Así, no parece albergar dudas el comienzo del mismo en el que se expone que, siempre que se inicie un procedimiento inspector de alcance general⁸⁹¹ (bien iniciado de oficio o tras solicitud de extensión de efectos del contribuyente inspeccionado, en virtud de la posibilidad establecida en el artículo 149 de la LGT) en relación con alguna obligación tributaria perteneciente a un período en el que el derecho a liquidar de la Administración Tributaria no se halle prescrito, se entenderá incluida, “*en todo caso*” en dichas actuaciones de inspección generales, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, de los 10 años anteriores.

De lo dicho en esta primera parte del párrafo, caben dos casos: de un lado, es absurdo que se haga mención expresa al alcance de la extensión de efectos de la investigación, es decir, “*la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación*”, pues el artículo 148 de la LGT establece que los procedimientos inspectores de carácter general son aquellos que afectan a todos los elementos de la obligación tributaria, incluidos, obviamente, los anteriores. Y, de otro lado, que de ahora en adelante, se entenderá que la comprobación e investigación de tales elementos es total y con un alcance temporal ineludible de 10 años, con independencia de si efectiva o materialmente así se produce por parte del inspector actuario. Esto supone una enorme novedad en un doble sentido:

⁸⁹⁰ Finaliza este artículo 66.bis con que “3. *Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado.*”

⁸⁹¹ Toda vez que afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, de conformidad con lo previsto en el artículo 148 de la LGT.

En primer lugar, por el mero hecho de establecer una actividad que en todo caso ha de entenderse realizada por parte de la Administración Tributaria que viene anudada a la facultad de comprobar o investigar en los procedimientos de inspección generales, ya que ahora se entiende que se ha comprobado la totalidad de las bases (gastos e ingresos), cuotas y deducciones por un período de 10 años aunque ésta no se haya producido materialmente. Es decir, este nuevo precepto redefine el contenido del procedimiento inspector de carácter general, pues mientras antes estaba referido exclusivamente al objeto de la investigación que ahí se desarrollaba (esto es, que afectase a todos los elementos de la obligación tributaria), ahora también se establece su alcance y períodos (esto es, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación de los diez años anteriores a la obligación tributaria que se investiga). Establece una presunción de la actividad investigadora de la Inspección tributaria.

Y, en segundo lugar, por las consecuencias que de ello se desprenden, esto es, los efectos preclusivos que se derivan tras la comprobación e investigación realizada en dicho procedimiento inspector de carácter general.

En este sentido, es imprescindible distinguir entre las dos opciones de interpretación posibles para la literalidad de la segunda parte del párrafo segundo del apartado segundo del aludido artículo 66.bis de la LGT (“*En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o períodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.*”). Y es que, es posible entender que tal previsión actúa, tanto de manera restrictiva de lo dicho en la primera parte del párrafo que acabamos de comentar, como por el contrario, entender que tiene un carácter supletorio (residual) y está referido a los procedimientos inspectores de alcance parcial. Veámoslo.

Comenzando con la primera de ellas, la restrictiva, podría entenderse que la intención del legislador no es sino poner límites materiales a la actuación de la inspección de los tributos en procedimientos de alcance general que se ha previsto en la primera parte del párrafo, en la que se establece que su alcance y períodos sería, en todo caso, sobre la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación de los diez años anteriores a la obligación tributaria que se investiga. De tal modo, la interpretación que cabría hacer del párrafo segundo el apartado segundo del artículo 66.bis no sería otra que la siguiente: en el inicio de un procedimiento inspector de alcance general sobre una obligación

tributaria no prescrita, se entenderá siempre incluida la comprobación de bases, cuotas o deducciones de los 10 años anteriores a la inspeccionada, a no ser que, “*en otro caso*”, se haga mención a un alcance diferente (más reducido) sobre los ejercicios o los períodos impositivos a los que se refiere.

Los argumentos a favor de esta interpretación son de tres tipos:

Literal: por cuanto que esta segunda parte menciona expresamente que lo que está diciendo versa sobre “*la comprobación a que se refiere este apartado*”, es decir, sobre la investigación de una obligación tributaria en un procedimiento general en conexión con el “derecho” a comprobar bases, cuotas y deducciones en el plazo de 10 años.

Sistemático: en tanto en cuanto se ajusta al sistema que ahí se está regulando, esto es, la redacción surge de establecer la aplicación del “derecho” para el procedimiento inspector de alcance general, por tanto, la redacción continuada, en defecto de lo anterior, debe ser para este mismo procedimiento inspector de alcance general. Si hubiese pretendido regular dos sistemas diferentes para este “derecho” para cada tipo de procedimiento inspector (general o parcial), la redacción de esta excepción de “en otro caso”, debiera haberse producido en un párrafo aparte y no tras un punto y seguido. Piénsese además que carecería de coherencia sistemática que esta referencia significase que, cuando el procedimiento de aplicación de los tributos tenga alcance parcial, deberá hacerse expresa mención a la inclusión en el objeto del procedimiento de la comprobación de los referidos créditos fiscales, pues es obvio que ello debe ser así, tal y como ya recoge el artículo 148 de la LGT sobre “*el alcance de las actuaciones de investigación*”.

Praxis-tributaria: en relación a los efectos preclusivos previstos en el artículo 148.3 de la LGT⁸⁹² que conllevaría entender lo contrario, esto es, entender que la segunda parte del párrafo que estamos comentando tiene un carácter supletorio que viene referido a los procedimientos de alcance parcial, pues en tal caso, supondría que, dada la nueva atribución de facultades de comprobación e investigación de bases, cuotas y deducciones en 10 años atrás que han sido impuestas al procedimiento de

⁸⁹² “*Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.*”

inspección general, una vez finalizado éste, difícilmente el contribuyente podía verse de nuevo investigado por la Administración Tributaria en prácticamente la totalidad del tributo que fue investigado (pues recordemos que sólo se excluía el tipo de gravamen) desde ese período hacia atrás y, lo que es aún más importante, ese período actuaría de “tope” o “freno” para la Inspección tributaria, toda vez que estos efectos preclusivos resentirían el derecho a determinar la cuota tributaria de la Administración Tributaria en ulteriores comprobaciones e investigaciones en otros procedimientos (ya fuesen de alcance general o parcial), lo que implicaría, a su vez, la anulación de la institución de la prescripción en el procedimiento inspector, pues ésta ya resultaría innecesaria o inútil al quedar imposibilitada a investigar desde ese período que ha sido objeto de procedimiento inspector de alcance general hacia atrás.

En consecuencia, la comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrían realizarse en el curso de procedimientos de investigación relativos a obligaciones tributarias y períodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito pero que fuesen posteriores al desarrollo de un procedimiento de inspección de alcance general, pues como es de sobra conocido, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia en general, ponen de relieve que la Administración Tributaria no puede efectuar una nueva regularización en relación con la obligación tributaria o los elementos de la misma que fueron objeto de comprobación, salvo que:

1. O bien, en un procedimiento de inspección posterior, se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas.
2. O bien, que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de la LGT y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por las mismas circunstancias⁸⁹³.

⁸⁹³ “Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.”

Sin embargo, en relación a ésta última opción, como de ahora en adelante estas actuaciones inspectoras de alcance general tienen un alcance prácticamente absoluto (bases, cuotas y deducciones), el efecto preclusivo sería casi total, o absolutamente total.

Por tanto, cerrada definitivamente la segunda posibilidad, la referencia legal a hechos o circunstancias nuevos, como hecho o causa justificativa del inicio y desarrollo de un nuevo procedimiento inspector sobre una obligación tributaria que ya ha sido objeto de investigación y que abarque ejercicios pasados, deviene ahora en una noción que está ávida de precisión o determinación doctrinal, pero que, en todo caso, será preciso a partir de esta reforma, concretar, para así, calificar en términos de comparación, si son o no estrictamente nuevos los hechos manifestados que justificarían una segunda investigación de la Administración Tributaria, en el sentido de que, desde ahora, el contribuyente siempre podría oponerse a ellos alegando que pudieron haber sido apreciados, justificados y probados, además de que el objeto de la hipotética inspección se efectúa sobre hechos o circunstancias que han permanecido inalterables desde su acontecimiento, lo que es una prueba evidente de que no son en ningún caso nuevos.

Es cierto que el precepto 148.3 de la LGT está redactado de una forma que en su propia literalidad, parece permitir que ese descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias que habilitaría la posibilidad de que se llevara a cabo una segunda regularización, pero tras esta nueva norma, se hace estéril la posibilidad de reiteración de segundas comprobaciones (cuanto menos regularizaciones), pues ésta tendría que estar motivada, solamente, por nuevos hechos o circunstancias que no se encontraban en el ámbito de la investigación inicial, o que hayan aparecido con posterioridad a la misma, ya que con la nueva disposición que se anuda al procedimiento inspector de alcance general, que es *cuasi* de alcance ilimitado, los efectos preclusivos impedirían un nuevo procedimiento inspector, puesto que, como mantiene la doctrina administrativa que hemos citado antes, si tras un procedimiento de comprobación limitada, se realiza una comprobación inspectora sobre el mismo ejercicio, concepto y elementos del tributo, sin especificar ni probar en el acta la existencia de nuevos hechos o circunstancias que se han tenido en cuenta a efectos de practicar la liquidación derivada de la segunda comprobación, no se desvirtúa el efecto preclusivo de la primera liquidación y procede declarar la nulidad de pleno derecho de la segunda liquidación practicada por la inspección.

Además, teniendo en cuenta la ampliación de facultades de comprobación e investigación a disposición de la Administración Tributaria producida por la Ley

34/2015, del mismo modo, también parece difícil que, en caso de descubrirse nuevos hechos merecedores de un segundo procedimiento de comprobación e investigación, los hechos puedan averiguarse mediante pruebas obtenidas en actuaciones diferentes (no idénticas) a la realizadas con carácter previo y especificadas en procedimiento de alcance general original.

Esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas al procedimiento inspector de alcance general que se desarrolló, que alteren en alguna medida relevante la investigación del tributo que ya se efectuó, pero no se refiere a hechos originados *ex novo* descubiertos por la Administración Tributaria porque en el segundo procedimiento se hubiese esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, pues tal no es el sentido en que cabe interpretar el efecto preclusivo del artículo 148.3 de la LGT, para que el contribuyente no se vea afectado por dos procedimientos inspectores sucesivos sobre el mismo objeto, más aún cuando el primero de ellos disponía de facultades ilimitadas de investigación en cuanto al objeto y al período (10 años).

De ahí que, en nuestra opinión, todo parece indicar que la segunda parte del párrafo que estamos comentando tiene un carácter meramente restrictivo de la primera parte, es decir, que viene a matizar la ampliación del tiempo y de las facultades de los procedimientos inspectores de alcance general, pues de no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto y resulta contrario al sentido de la redacción de la norma que la voluntad del legislador sea la de ampliar las facultades de investigación y, posteriormente, erradicar cualquier nueva posibilidad de investigación de esa obligación tributaria (aunque por poder, pudiera serlo). Por tanto, los procedimientos inspectores de alcance general sobre obligaciones no prescritas, supondrán la investigación de bases, cuotas o deducciones por un plazo de diez años hacia atrás, salvo que se haga constar al obligado tributario previsión en contrario.

Así las cosas, dado lo acotado del carácter que hemos imputado a la segunda parte del segundo párrafo del apartado segundo del artículo 66.*bis* de la LGT, se nos suscita una nueva fuente de conflicto en la práctica tributaria en torno al *dies a quo* del cómputo de los 10 años del derecho a comprobar en el procedimiento inspector. ¿Desde cuándo se entiende que procede el cómputo del período de 10 años al que se extiende las actuaciones inspectoras generales?

En principio, el apartado segundo del artículo 147 de la LGT establece que los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del

procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

No obstante, ¿qué ocurre si cuando se comunica al contribuyente el inicio de procedimiento inspector de alcance general, este era restrictivo a algunos años (no los 10 que se prevén como presunción) y luego en el curso de las investigaciones se amplía por el resto de años? En tal caso, puede que cuando se decida ampliar el procedimiento inspector de alcance general a la comprobación de otros ejercicios, éstos ya estén prescritos, pues recordemos que ahora, el nuevo plazo de duración de las actuaciones de investigación es de dieciocho meses, en general y de veintisiete meses ampliado. ¿Tiene entonces derecho la Administración Tributaria a incluirlos en el nuevo objeto de la investigación?

En nuestra opinión, ello dependerá de si el objeto de las actuaciones es o no una obligación tributaria conexa (que vimos), esto es, aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto, en tal caso, si es posible, en caso contrario no. Efectivamente, si la investigación del procedimiento general iniciado versaba sobre una obligación tributaria conexa, el nuevo apartado noveno del artículo 68 de la LGT permite que se ampliase posteriormente la comprobación a nuevos ejercicios que no fueron excluidos por la previsión restrictiva ya comentada, pues este apartado dispone que la interrupción prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

Al margen de lo anterior, otra de las novedades introducidas por la reforma de la Ley 34/2015 que expusimos al inicio de este apartado ha sido la supresión de la referencia a la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar la Administración Tributaria actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, por lo que, únicamente la no conclusión de las actuaciones inspectoras durante el transcurso de un año y medio de duración que se prevé (o de dos años y tres meses, si medió acuerdo válido de ampliación de actuaciones), será la causa que no origine la caducidad del procedimiento pero sí

supondrá la continuación de su procedimiento hasta su terminación sin considerar interrumpida la prescripción, que sólo se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de duración de estas actuaciones. Del mismo modo, se ha mantenido la exigencia de que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a los que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse frente a él, en caso de que no hayan prescrito ya.

Como ya dijimos para estos casos antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, y nos reiteramos, el plazo se computa desde la fecha de comunicación de inicio de actuaciones inspectoras hasta la fecha de notificación de la resolución del procedimiento inspector y, el efecto del incumplimiento, esto es, la no interrupción de las actuaciones inspectoras, permite considerar prescritas todas las obligaciones tributarias del procedimiento inspector cuyo *dies a quo* excediera del plazo previsto en el artículo 66 de la LGT respecto del día de notificación de la liquidación.

Pues bien, a lo anterior hay que sumar el hecho de que la norma haya eliminado el efecto de la no interrupción de la prescripción por la inactividad administrativa (en el plazo de seis meses) unido al incremento de duración de las actuaciones, nos parece un error que perjudica una vez más al contribuyente, pues se limita aún más la operatividad de la prescripción en su favor en tanto en cuanto, cualquier actuación posterior devolvería el contador del plazo de duración de actuaciones otra vez a cero. Y así eternamente, sin que la nueva redacción del artículo 150 de la LGT haya dispuesto límite alguno para frenar esta situación.

No comprendemos porque la norma ya no anuda la extinción de las obligaciones tributarias objeto de investigación a la inactividad administrativa, pues este es, precisamente, un efecto de garantía o que preserva la seguridad jurídica del contribuyente, que eran dos de los fines pretendidos con la reforma, tal y como anuncia su EM. Nótese que, aún en el supuesto de entender que los efectos pretendidos por el legislador eran tales, en realidad, el resultado conseguido ha sido radicalmente contrario, pues ha recortado las garantías propias de los contribuyentes, reforzando el derecho de la Administración Tributaria durante las actuaciones inspectoras.

Así lo entendió el TSJ de Canarias en sentencia de 27 de mayo de 2005⁸⁹⁴, a propósito de los plazos máximos de duración de las actuaciones inspectoras que

⁸⁹⁴ Referencia westlaw nº JUR 2005/155.219.

entraron en vigor en 2003 con la LGT 58/2003, afirmando que: *“Este plazo no puede calificarse de simple norma procedimental, sino que tiene como reverso el nacimiento de un derecho del sujeto pasivo, como manifestación del principio de seguridad jurídica”*.

Si la Administración Tributaria, con la pretensión (o pretexto) de la lucha contra el fraude que es la omnipresente preocupación contenida en la EM de la Ley 34/2005, precisaba de facultades temporales más amplias para desarrollar su función, consideramos que hubiese sido política y legislativamente más adecuado plasmarlo así de forma clara como uno de los justificantes de la reforma de la LGT llevada a cabo, de tal forma que los ciudadanos (contribuyentes) hubiesen conocido realmente los motivos de aquella, aceptándola o rechazándola (con el correspondiente coste político que ello implica para el ejecutivo que la implantó), pero mermar los derechos tributarios que venían disfrutando los contribuyentes a través de un intento por “camuflar” la verdadera finalidad de la reforma con el pretexto del beneficio común que representa la lucha contra el fraude y, unido esto al modo en el que ésta fue aprobada en las cámaras (en el mes de agosto, a dos meses de la disolución del Congreso de los Diputados por la convocatoria de elecciones generales y, lo que nos resulta más grave, con estricto respeto al juego de mayorías del partido que gobierna sin la consideración de ninguna de las enmiendas presentadas por el resto de grupos parlamentarios), no hace sino desmerecer la verdadera finalidad pretendida de esta norma incluyendo remiendos temporales que vulneran la seguridad jurídica cuya defensa, precisamente, motivó el precepto y que, a bien seguro, lejos de reducir la conflictividad económico-administrativa y judicial, llevarán al colapso de estos Tribunales, aún más si cabe, en relación a determinar cuándo se interrumpe la prescripción en los nuevos procedimientos inspectores. Los métodos y técnicas antielusivas a mejorar son otros.

Una última consideración a este respecto es, que con esta nueva redacción dada la duración de las actuaciones inspectoras, ampliadora de plazos y despenalizadora de la inactividad de seis meses de la Administración Tributaria, entendemos que, a efectos prescriptivos, resultarán intrascendentes la catalogación o no de “diligencias de argucias”, pues la interrupción de la prescripción nacerá con la notificación de inicio del procedimiento inspector y, de ahí en adelante, dispone de dicho plazo sin obligación alguna, por tanto, para nada importa ya el modo en el que se lleve a cabo la labor de investigación, esto es, si bajo una apariencia de actividad (o, mejor dicho, del progreso de la misma) encubrían verdaderamente la ausencia de la misma.

- **Prescripción y retroacción de las actuaciones inspectoras.**

Ciertamente, el artículo 150.7 de la LGT parece cerrar la puerta a toda posibilidad de retroacción que no se deba a la apreciación de defectos o vicios de carácter formal por un Tribunal Económico-Administrativo o Judicial (coincidiendo así con la nueva redacción del artículo 239 de la LGT).

Así es, cuando parecía que teníamos superadas las distorsiones ocasionadas y comentadas en este campo, parece que se introduce ahora con enorme relevancia una acepción que distingue, nuevamente, la naturaleza del vicio que invalidó la liquidación resultante del primer procedimiento de inspección tributaria que ha sido anulado, permitiendo, expresamente, y en función de ella, la retroacción de las actuaciones inspectoras para defectos formales que hubiesen disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente y, dejando en caso negativo, esto es, para defectos materiales o de fondo, cerrada toda posibilidad de retroacción de actuaciones, restringiéndose las actuaciones de la Administración Tributaria posteriores a la anulación, al marco de la ejecución de resoluciones.

Los efectos que introduce este nuevo apartado 7º de cara a la posible interrupción o no de los plazos de prescripción es evidente, pues, se refiera a un acto anulado y retrotraído (en el mismo o en otro procedimiento inspector distinto) o, se trate de un acto de ejecución del mismo procedimiento inspector del que trae causa, no son los mismos (y por distintas razones claro está), y ello, en la medida en que, recordemos, se ha suprimido la inactividad por período continuado de seis meses (*ex* artículo 150.2 de la LGT).

En la primera opción, de acuerdo con una interpretación más acorde con la literalidad del régimen expuesto, sí habría interrupción de la prescripción, y ello, tanto si la subsanación del vicio se tratase en el mismo procedimiento, como si fuese en otro distinto.

Sin embargo, en cuanto a la segunda opción, se nos plantea una duda aún no resuelta en la Ley sobre ¿cuál es el límite temporal del que dispone la Administración Tributaria para dictar la nueva liquidación?

Y es que, si atendemos al contenido de su artículo homólogo, el artículo 239 de la LGT, la nueva redacción de éste establece (a su vez, de conformidad con el

aludido artículo 66 del RGRVA) que el plazo para la ejecución de resoluciones o sentencias que anulen por razones de fondo es de un mes a contar desde la recepción del expediente y notificación del fallo a la Administración Tributaria, no estableciendo ninguna consecuencia adicional en caso de incumplimiento por parte del órgano inspector, lo que nos plantea múltiples interrogantes tales como ¿quiere esto decir que volvemos al antiguo entendimiento de que a falta de plazo, éste se entiende novado? Es decir, al tratarse de un nuevo procedimiento distinto, el de ejecución, ¿dispone la Administración Tributaria actuante de un nuevo plazo para su ejercicio ya que tampoco se regula ahora consecuencia alguna por inactividad continuada de la Inspección? y con ello, ¿deben quedar en el olvido años de doctrina y jurisprudencia en la materia antes comentados? O, por contra, ¿se entiende que el plazo es el mismo que el de la retroacción de actuaciones por inactividad tras la reforma legislativa que ha entrado en vigor el 12 de octubre de 2015?

En nuestra opinión, pese a que todo parece indicar que esto es así, esta primera opción nos resulta del todo descabellada, es decir, la consideración de que la retroacción de actuaciones tras resolución anulatoria por motivos de fondo suponen actos de ejecución de las mismas y que, por tanto, nuevamente no pueden formar nunca parte del procedimiento inspector que ha sido anulado, separándose nuevamente los tipos de resolución anulatoria en virtud de la naturaleza del vicio. Y esto, porque pese a que puede parecer una obviedad la inclusión de este nuevo párrafo en el precepto en la modificación introducida, en todo caso, lo que viene a hacer es confirmar legislativamente lo que hasta ahora sólo era una práctica jurídica cuya erradicación ha costado no pocos años y pronunciamientos jurisprudenciales, con sus correspondientes intereses económicos de contribuyentes en juego. Pues con ello se vulneraría la seguridad jurídica de los contribuyentes frente a la actuación inspectora de la Administración Tributaria, quien, en caso de no prescripción del derecho a determinar la deuda en relación a esa misma obligación tributaria, parece que se novaría el plazo de cuatro años desde la anulación por el Tribunal Económico-Administrativo o Judicial.

Pero es que, adicionalmente, en ningún caso la inactividad de la Administración Tributaria, en ninguna franja de tiempo, implica ya penalización alguna para ésta en relación con la institución de la prescripción, pues como se ha dicho, se ha suprimido el contenido del antiguo apartado 2º del artículo 150 de la LGT. Por lo tanto, rechazamos por completo la redacción de este nuevo precepto en este sentido, pues parece que nos devuelve a un tiempo pasado en donde los actos dictados por la Administración Tributaria en ejecución de una resolución de los TEAR, TEAC o de un órgano jurisdiccional era, y ahora son otra vez, en sentido

estricto, actuaciones inspectoras sometidas a un procedimiento específico sin plazo temporal para finalizarlo.

Defendemos que si bien la redacción de este nuevo precepto parece reforzar el régimen anterior, en realidad, este refuerzo no hace sino confirmar o justificar, más si cabe, la necesidad de la doctrina tributaria a la que habían llegado el TS y el TEAC y que hemos expuesto en el apartado anterior sobre que el transcurso del plazo de seis meses sin que finalice el procedimiento inspector tras la anulación de un TEAR, TEAC o Tribunal Contencioso-Administrativo, debe tener como consecuencia ineludible la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción.

4. Cuestiones problemáticas sobre la prescripción.

Es necesario distinguir entre la interrupción de la prescripción del procedimiento inspector por cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto sobre el derecho de la Administración a determinar la deuda, que establece el artículo 68 de la LGT, de otro supuesto previsto y regulado en la letra b) de este mismo precepto, que establece que la prescripción de ese procedimiento también se interrumpe por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Pues bien, en relación con estas dos formas de interrupción de la prescripción en el procedimiento inspector, conviene aclarar algunas cuestiones problemáticas que se han suscitado en la práctica tributaria:

a) Los efectos interruptivos de la prescripción de los recursos y reclamaciones económico-administrativas interpuestos por el contribuyente frente a la inactividad de la Administración Tributaria en sus funciones inspectoras.

Ya sabemos que la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no se sanciona con la caducidad, sino con la pérdida de

efectos interruptivos de la prescripción, y hemos estudiado también los efectos del tiempo en los casos de retroacción tras la estimación de un recurso o reclamación económico-administrativa. Ahora bien, se plantea el problema de si los recursos o reclamaciones que buscan la declaración de la prescripción de la acción inspectora por inactividad tienen efectos interruptivos por sí mismos, tanto por exceso de duración inicial como en los supuestos de retroacción de actuaciones.

Pues bien, en consonancia con lo ya visto para este mismo supuesto en los procedimientos de gestión tributaria, no cabe sino entender que no producen efectos interruptivos de la prescripción.

En efecto, este es el criterio reiterado por la jurisprudencia⁸⁹⁵ y la doctrina⁸⁹⁶. Y es que, el procedimiento no concluido por la Administración Tributaria en plazo, carece de todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de aquel, con independencia de que haya sido anulado por el órgano revisor competente tras la interposición de un recurso o reclamación por parte del contribuyente, pues la constatación del exceso de duración del plazo de conclusión del procedimiento inspector, tanto si se produce de oficio, como a instancias del contribuyente, conlleva eliminar todo rastro jurídico del procedimiento instruido e inconcluso, lo que no cabe distinguir (perjudicando) quien lo haya promovido, pues lo que se sanciona es la inactividad, pues de lo contrario, entender que el artículo 68.1.b) de la LGT se prioriza sobre el artículo 150 de la LGT, supondría vaciar de contenido este último. No obstante, en ambos casos, eso sí, la Administración Tributaria conserva el derecho para reiniciarlo si no se ha cumplido el plazo de prescripción.

Y, también, sucede lo mismo en los casos de retroacción toda vez que, este artículo establece otro límite temporal cuyo incumplimiento trae consigo igualmente la pérdida de eficacia interruptiva de la prescripción de todo lo actuado, con lo que su

⁸⁹⁵ SSTs de fechas: 28 de diciembre de 2000 (referencia westlaw nº RJ 2001/1.223), 5 de marzo de 2001 (referencia westlaw nº RJ 2001/1.530), 16 enero 2002 (referencia westlaw nº RJ 2002/1.081), de 24 de junio de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2011/5.562). SAN de 3 de diciembre de 2007 (referencia westlaw n1 JT 2008/610).

El TEAC en su resolución de 26 de abril de 2012 (referencia westlaw nº JT 2012/595; nº de reclamación 00/4979/2011).

⁸⁹⁶ Entre los autores que han tratado sobre este tema, cabe destacar lo dicho por (*vid.*) FALCÓN Y TELLA, R., “Los recursos tendentes a obtener la declaración de caducidad del procedimiento y la interrupción de la prescripción... *op. cit.*, pp. 15, 16 y 17.

alegación en vía de recurso o reclamación por parte del contribuyente tampoco interrumpiría.

b) Las acciones del contribuyente interruptivas de la prescripción de la actuación inspectora en procedimientos inactivos.

En los procedimientos de inspección en relación con una obligación tributaria, en principio, quien primero interrumpe la prescripción es la Administración Tributaria por medio de una actuación de oficio, eso es lo normal, aunque también pudiera ser a petición del obligado tributario en los términos previstos en el artículo 149 de la LGT, esto es, cuando esté siendo objeto de actuaciones de investigación parcial y solicite voluntariamente que éstas devengan en general respecto de un tributo y, en su caso, período afectados y, sin que tal manifestación interrumpa las actuaciones que están en curso por el órgano de inspección. Empero, ¿qué ocurre con la prescripción si en el curso de un procedimiento inspector que fue posteriormente anulado por un Tribunal el contribuyente investigado había participado en él llevando a cabo actuaciones de personación y comparecencia (le fuesen o no solicitadas por la Administración actuante) o mediante la realización de alegaciones en defensa de sus derechos? ¿se interrumpe en ese caso la prescripción?

Al igual que ocurría con los procedimientos de gestión tributaria, en los procedimientos de inspección, la anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos-Administrativos (Regionales o Central), manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos⁸⁹⁷ (pues recordemos que si fuese un supuesto de nulidad de pleno de Derecho, nada se tendría por producido ya que esta circunstancia, afortunadamente, ni ha cambiado tras la reforma introducida por la Ley 34/2015, ni se ha modificado, por el momento, el criterio de los Tribunales Económico-Administrativos y de Justicia).

En tal caso, es un criterio reiterado por el TS que tanto dichas comparecencias, como el escrito de alegaciones presentado por los contribuyentes inspeccionados en el curso de un procedimiento anulado, no interrumpen la

⁸⁹⁷ STS de 19 de abril de 2006 (referencia westlaw nº RJ 2006/6.758).

prescripción de la obligación tributaria, pues todas ellas devienen de un trámite propio de un expediente iniciado de oficio por la Administración Tributaria, que es un supuesto completamente distinto al de los recursos y reclamaciones económico-administrativos interpuestos por los propios contribuyentes⁸⁹⁸.

Por eso mismo, a efectos prescriptivos, el escrito de alegaciones presentado por los contribuyentes recurrentes, juega un papel esencial, principalmente en las reclamaciones económico-administrativas, razón por la cual esa Sala del TS en sentencia de 26 de marzo de 2015⁸⁹⁹, tras la interposición de un recurso de casación para la unificación de doctrina, estableció que, en la vía de reclamación económico-administrativa, la presentación del escrito de alegaciones en una reclamación sí interrumpe la prescripción. Sin embargo, lo que no interrumpe el plazo de prescripción es un ulterior escrito de alegaciones complementarias, aún cuando incorpore argumentos adicionales.

Para ello, el TS recuerda en primer lugar el principio de que la interposición de reclamación en vía económico-administrativa solicitando la puesta de manifiesto del expediente para *a posteriori* efectuar alegaciones, en caso de que nos encontremos en un supuesto de procedimiento general o, la interposición de dicha reclamación con la formulación de alegaciones, por tratarse de un procedimiento abreviado, produce la interrupción del plazo de prescripción, criterio que nadie cuestiona. No obstante, sobre si la presentación de un escrito de alegaciones complementarias produce los mismos efectos, aclara que el trámite de alegaciones complementarias no puede considerarse como acto fundamental de la reclamación económico-administrativa, como lo es su interposición, por lo tanto, no posee virtualidad alguna para impulsar el procedimiento. Su eficacia interruptiva, además, no encuentra amparo legal, pues no se encuentra ninguna previsión al respecto entre los supuestos de hecho que prevé el artículo 68 de la LGT, relativo a la interrupción de la prescripción. Esto es así, aún cuando el escrito de alegaciones complementarias incorpore argumentos adicionales.

⁸⁹⁸ Sobre los efectos que tienen las alegaciones a las actas de inspección sobre la interrupción del plazo de prescripción *vid.* SSTS de 24 enero 2008 (referencia westlaw nº RJ 2008/374), que es continuadora de las de 4 de junio (referencia westlaw nº RJ 2002/5.604), 29 de octubre (referencia westlaw nº RJ 2003/261) y 18 de diciembre de 2002 (referencia westlaw nºRJ 2003/769), manifestando que el escrito de alegaciones presentado por los contribuyentes inspeccionados no tiene *per se* efectos interruptivos de la prescripción.

⁸⁹⁹ Referecia westlaw nº RJ 2015/1.684.

D. El procedimiento Sancionador tributario.

1. La independencia del procedimiento sancionador tributario.

El ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria debe realizarse bajo las exigencias que el propio ordenamiento establece, entre las que se encuentra el requisito del tiempo, es decir, que la actuación administrativa se lleve a cabo dentro del plazo legalmente fijado. Como mostraremos en el desarrollo de este apartado, la característica principal del procedimiento sancionador tributario es que ha sido siempre un procedimiento respecto del cual, la configuración de las instituciones jurídicas referidas a la inactividad de la Administración Tributaria se ha encontrado con no pocas exigencias a su alrededor. El motivo de tal circunstancia se debe a la propia configuración que se ha hecho en nuestro ordenamiento del régimen jurídico de las sanciones tributarias, pues la evolución de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria ha adolecido siempre de una inadecuada sistematización propia.

A pesar de lo anterior, todos los aspectos atinentes al Derecho Sancionador Tributario, esto es, desde el régimen de las infracciones y las sanciones que se regulan, su procedimiento y, por lo que aquí respecta, hasta los institutos temporales de carácter extintivo que analizaremos en el presente estudio, todos ellos, teóricamente, se diseñaron, y se configuran en la actualidad, con unas peculiaridades que los ubicaban al margen del resto de los procedimientos económico-administrativos generales⁹⁰⁰.

Al menos, así es como debería ser, pues por la especial consideración de la materia que engloba el Derecho Sancionador Tributario, o mejor dicho, por la especial estructura y su particular finalidad correctora de conductas consideradas infractoras

⁹⁰⁰ No obstante, en este sentido, debemos atender a lo dicho por (*vid.*) BLASCO DELGADO, C., *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias... op. cit.*, p. 214, quien señala que no debemos olvidar que el origen de la transposición de todas estas instituciones, y de sus efectos jurídicos, es que fueron extraídos del orden *iusprivatista* al derecho público, con la dificultad añadida de la ausencia de una elaboración *iuspublicista* que fuese unívoca en nuestro ordenamiento, luego no es de extrañar que “llame la atención en el conjunto de una regulación con una importante influencia *iusprivatista* en esta materia” y, por lo tanto, no es absoluto recriminable que esta situación ocurriese así.

del ordenamiento jurídico-tributario, como es unánime para toda la doctrina⁹⁰¹, el tiempo del procedimiento que se ocupa de este Derecho Sancionador debería estar regulado y presidido por unos principios y garantías propios que se encuentren motivados por (que descansen en) el orden punitivo del Derecho Penal que manifiesta, en esta materia, el *ius puniendi* del Estado Social y Democrático de Derecho, en tanto en cuanto es la actividad represora de conductas ilícitas⁹⁰².

Sin embargo, lo anterior nunca ha sido así, sino que la regulación de plazos en este procedimiento, la interconexión entre ellos y sus efectos jurídicos, se han puesto tradicionalmente de manifiesto en la normativa tributaria, no de forma independiente, sino en torno a los procedimientos de aplicación y regulación de los tributos y, sobre todo, conectados con el interés recaudador que estos mismos persiguen, lo que ha ocasionado la desnaturalización de su propia razón de existencia

⁹⁰¹ En este sentido, *vid.*, entre otros muchos, a:

- ALMENAR BERENGUER, J. y RIPLEY SORIA, D., “Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”, en HUESCA BOADILLA, R. (coordinador) *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson - Aranzadi - Cizur Menor, Madrid - Barcelona, 2004, pp. 1.361 y 1.362;
- MORILLO MÉNDEZ, A., “El Juego de los distintos tipos de caducidad y de la prescripción... *op. cit.*, pp. 29 y ss.;
- DE MIGUEL CANUTO, E., *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 16 y 17;
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *La prescripción tributaria*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pp. 318 y 319;
- FUSTER ASENSIO, C., *El Procedimiento Sancionador Tributario*, Ed. Aranzadi - Cizur Menor, Pamplona, 2001, pp. 182 y ss.;
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., “La discutible diferenciación entre la autorización de inicio del procedimiento sancionador tributario y el inicio formal del expediente”, *Revista Jurisprudencia Tributaria*, nº 12, junio, 2006, p. 17.

⁹⁰² En este sentido, no podemos obviar que existen las tesis jurisprudenciales y doctrinales que niegan en rotundo las diferencias en la naturaleza entre los conceptos de ilícito penal y administrativo y, por ende, en sus correspondientes consecuencias jurídicas, esto es, la imposición de penas y sanciones, respectivamente, siendo indiferente el ordenamiento en el que cada una de ellas opere. *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “La necesidad de un auténtico procedimiento separado como garantía de la existencia del procedimiento sancionador tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 82, julio - septiembre, 2008, pp. 913 y ss.

así como que se desvirtúen sus regímenes y principios aplicables que le son inherentes a su materia⁹⁰³.

Teniendo en cuenta las premisas indicadas, resulta oportuno señalar que tal mezcolanza del procedimiento sancionador con el resto de procedimientos tributarios descansa en la antigua regulación normativa prevista en la LGT de 1963 y en sus Reglamentos de desarrollo, en donde las sanciones no se imponían necesariamente a través de un procedimiento separado, sino que era *cuasi* una necesidad que éstas se impusiesen por la Administración de forma conjunta con la regularización de la situación tributaria de un obligado tributario cuya declaración, o la falta de ella, había ocasionado la constatación de una conducta infractora. Es más, recuerda PÉREZ ROYO, que la aplicación de las sanciones tributarias ha sido considerada durante mucho tiempo (en breve veremos hasta cuando) como un elemento adicional y auxiliar a la verdadera labor de la Administración Tributaria, esto es, la regulación tributaria, circunstancia que se reflejaba, tanto en su ubicación en el ordenamiento tributario de 1963, como en la pertenencia de determinadas técnicas de actuación de los órganos administrativos que animaban su aplicación como medidas de compulsión⁹⁰⁴.

Esto era así aún a pesar de que, como podemos imaginar, esta yuxtaposición de funciones de investigación y liquidación en sede de gestión e inspección, junto con las tareas de imposición de sanciones a causa de una instrucción simultánea, resultase a todas luces improcedente puesto que se trataba de procedimientos diferentes e independientes. El desarrollo conjunto de estas actuaciones por parte de la Administración Tributaria fue objeto de múltiples críticas por innumerables autores y por diversos motivos⁹⁰⁵.

⁹⁰³ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Procedimiento d liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”, *Información Fiscal*, nº 2, marzo - abril, 1994, p. 11.

Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “El intercambio de datos ente el procedimiento de regularización y el sancionador tributario -un problema de articulación de principios aplicables-”, *Revista Tributos Locales*, nº 12, diciembre, 2001, pp. 2 y ss.

⁹⁰⁴ Vid. PÉREZ ROYO, F., “Derecho tributario sancionador: sobre la naturaleza de las instituciones y principios para su aplicación”, en vv.aa., *Infracciones tributarias*, Cursos, vol. II, Ed. Centro de Estudios Judiciales, Madrid, 1988, p. 16.

⁹⁰⁵ Una síntesis muy ilustradora acerca de las principales oposiciones, y los argumentos que las sostienen, a esta mezcolanza de procedimientos que imperó durante mucho tiempo en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, la encontramos en el capítulo IV de la obra de (vid.) MARCOS CARDONA, M., *El procedimiento sancionador tributario... op. cit.*, pp. 63 a 70.

Sea como fuere, no fue hasta la inclusión en el ordenamiento tributario de una de sus disposiciones normativas más significativas cuando, formalmente al menos, cambió la circunstancia de solapamiento de funciones administrativas de liquidación y sanción respecto del sujeto pasivo. Nos referimos a la introducción del (ex) apartado primero del artículo 34 de la LDGC de 1998⁹⁰⁶. En dicho precepto se recogía expresamente que la imposición de sanciones tributarias se realizaría mediante un expediente tributario distinto o independiente del instruido por la Administración Tributaria para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, con el que se regularizaba la situación tributaria del contribuyente⁹⁰⁷.

De la misma forma, en dicho precepto, pero en su apartado tercero, y al tener un procedimiento sancionador tributario deslindado de los condicionantes liquidatorios, se regulaba una duración temporal (propia) para el mismo, de seis meses, y, con ello, se abría la puerta, o se hacía más fácil, la inclusión de las instituciones de la caducidad y de la prescripción, que hasta ese instante se encontraban cuestionadas.

En efecto, en esos años existía una dura pugna doctrinal entre, quienes defendían el tenor literal de la norma y entendían que las figuras temporales que sancionaban la inactividad de la Administración Tributaria en los procedimientos de gestión e inspección incluía a la facultad sancionadora de la misma, y, por tanto, dichas instituciones temporales se compartían; y, por otra parte, en menor proporción,

⁹⁰⁶ Ex-artículo 34 LDGC: “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 de resolución 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.”

⁹⁰⁷ Vid. PALAO TOBADA, C., “Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 171, junio, 1997, p. 27. Este autor considera esta novedad como parte del “núcleo duro de la norma” y con enorme trascendencia venidera, como así ha sido.

quienes consideraban que cuando el *ex* artículo 105.2 de la LGT de 1963 excluía la caducidad (y por ende la prescripción) de la acción respecto a los procedimientos de gestión, esto no afectaba al procedimiento sancionador tributario puesto que, tal y como se refería en el antiguo artículo 44.2 de la Ley 30/1992, la caducidad se debía aplicar, con carácter general, a los procedimientos en los que se ejerciesen potestades sancionadoras y, el ámbito tributario, no quedaba excluido⁹⁰⁸.

A partir de la aprobación de la citada Ley 1/1998, quedó resuelta esta pugna, imponiéndose la tesis que admitía para los procedimientos sancionadores tributarios, al menos, la aplicación subsidiaria de las disposiciones de la LPAC.

Poco tiempo duró esta situación de incertidumbre en la aplicación analógica de las instituciones temporales relativas a la quietud administrativa general en el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria, pues el 11 de septiembre de ese mismo año, se aprobó el RD 1930/1998, por el que se desarrollaba el Régimen Sancionador Tributario y se introducían las adecuaciones necesarias en el RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos⁹⁰⁹. En él se preveían al fin estas instituciones para estos procedimientos⁹¹⁰ y, lo que era más importante, se hablaba con propiedad de efectos para todas ellas⁹¹¹.

El verdadero alcance de la independencia del procedimiento sancionador tributario que hacía legítimo, aparentemente, la aplicación práctica de la caducidad y la prescripción que venimos defendiendo, se consagró con la reforma de la LGT en 2003, pues en su texto se reforzó legislativamente esta idea en varias ocasiones que, a

⁹⁰⁸ Entre los autores que encontramos en torno a esta última concepción opositora a la mayoritaria, podemos destacar:

- (Vid.) SOLER ROCH, M^a. T., “Plazo. Artículo 29”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes... op. cit.*, pp. 499 y 500.
- (Vid.) BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad en el Ordenamiento tributario español... op. cit.*, p. 152.

⁹⁰⁹ Este RD sobre régimen sancionador tributario estuvo vigente durante más de quince años, hasta el 29 de octubre de 2004.

⁹¹⁰ Vid. *Supra*. BAYONA GIMÉNEZ, J. J., pp. 158 y 159. Se mostró especialmente crítico con el automatismo de la regulación de estas figuras.

⁹¹¹ Vid. ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA, J. L.: “Procedimiento Sancionador, II Parte”, *Gaceta Fiscal*, n^o 191, 2000, pp. 166 y 167.

mayor abundamiento, todas ellas han permanecido invariadas tras la última reforma de la LGT introducida por la Ley 34/2015.

Efectivamente, por un lado, en el artículo 25.2 de la Ley establece que “*las sanciones no tienen la consideración de obligaciones accesorias*”. Por otro, en el artículo 58.3 se especifica que “*las sanciones que pueden imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria (...)*”, para inmediatamente precisar en los artículos 58.3 y 190.3 que “*en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley*”. Y, por último, específicamente, en el artículo 208.1 relativo al procedimiento para la imposición de sanciones tributarias se dice que “*El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente*”.

Sin embargo, aunque la sanción tributaria haya dejado de pertenecer formalmente al concepto de deuda tributaria⁹¹², y con ello, su procedimiento, la realidad es que las instituciones jurídicas afectadas por el factor tiempo aún adolecen de una articulación jurídica que cuente con elementos técnicos propios que resulten necesarios para construir un auténtico procedimiento separado de los de regulación tributaria, lo que merma las garantías de los contribuyentes en su condición de presuntos infractores. Y es que, como señalara HERMOSIN, una cosa es proclamar la

⁹¹² Aunque no podemos olvidar, como apunta el profesor LÓPEZ MARTÍNEZ, que ambas figuras siguen unidas como objeto de la relación jurídico tributaria conforme a lo establecido en el artículo 17.2 de la LGT: “*De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento*”. Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “El factor tiempo en el procedimiento sancionador tributario: una prueba más de la ausencia de un auténtico procedimiento separado”, *REDF*, nº 166, abril - junio, 2015.

Cfr. con lo dicho por ALMENAR BELENGUER, J. y RIPLEY SORIA, D., en “Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”... *op. cit.*, p. 1.254, quienes consideran que pese a la distinción entre la deuda y la sanción, “*se sigue reconociendo la fuente original de ambas, la norma tributaria, como núcleo común del que surgen tanto la deuda como la sanción*”. Y continúan diciendo en las pp. 1.354 y 1.355 que “*salvo ciertas especialidades derivadas de que normalmente dichos procedimientos sancionadores tributarios se incoan a raíz de otro procedimiento tributario de aplicación de los tributos, no parece que la autonomía del tributario deba llevarse al extremo de regular completamente todos los procedimientos propios al margen del procedimiento sancionador general*”.

separación de los procedimientos y otra distinta es que esto sea algo más que una mera declaración de intenciones⁹¹³.

En cualquier caso, lejos de este debate, en la actualidad, nuestro Derecho positivo Sancionador Tributario, lo que si es cierto es que en lo que concierne a las aludidas instituciones temporales que atienden a la inactividad administrativa existe una particularidad respecto al resto de procedimientos tributarios, y no es otra que la existencia de una dualidad de las figuras de la caducidad y de la prescripción. Dicho de otro modo, en el procedimiento sancionador tributario distinguimos dos caducidades y dos prescripciones diferentes, algo insólito para el resto de procedimientos que ya hemos estudiado hasta ahora⁹¹⁴.

En relación a la caducidad nos encontramos con la caducidad para el ejercicio de la acción y la caducidad del procedimiento sancionador y, respecto de la prescripción tenemos la de la acción para imponer sanciones y la prescripción para exigir la sanción tributaria. Cada una de ellas tiene por finalidad acomodar los dictados del tiempo a los mandatos normativos para regular su incidencia en el procedimiento sancionador tributario, y, lo hacen de forma completamente diferente. De manera que la presencia individual o conjunta de estas instituciones en el procedimiento sancionador, tiene diferentes consecuencias derivadas de su actual regulación.

No obstante, la existencia de plazos independientes y sus respectivos efectos jurídicos también distintos, así como su específica interconexión, en aquellos casos en los que la Administración tributaria inicia el procedimiento sancionador ante presuntos infractores, conviene analizarlos más allá de una simple presentación, y lo

⁹¹³ *Vid.* HERMOSIN ÁLVAREZ, M., *Procedimiento Sancionador Tributario. Cuestiones Problemáticas*, Ed. Thomson - Aranzadi - Cizur Menor, Barcelona - Madrid, 2008, pp. 69 y 118.

En este sentido se puede consultar, entre otros al profesor (*vid.*) ESEVERRI, E., *La prescripción tributaria... op. cit.*, pp. 318 y ss.

⁹¹⁴ No existe unanimidad doctrinal en torno a esta consideración dual. Verbigracia de ello es la obra de (*cfr.*) DE MIGUEL CANUTO, E., *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias... op. cit.*, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “El factor tiempo en el procedimiento sancionador tributario: una prueba más de la ausencia de un auténtico procedimiento separado”... *op. cit.*, nota al pie nº 106. Para DE MIGUEL CANUTO puede ser discutible “*si se trata de dos potestades administrativas o, más bien, de dos manifestaciones o aspectos de una misma potestad –sancionar y ejecutarlo- pero, tanto desde una visión como desde la otra, llegamos a dos intervalos temporales para la prescripción, ambos, tiempos para que la Administración actúe y para excluir tal cosa ante su inactividad*”.

haremos en los subapartados siguientes desde la perspectiva de su proyección en las consecuencias jurídico-tributarias que el ordenamiento prevé para la Administración Tributaria por su incumplimiento y, por tanto, esto hará que observemos la óptica de las garantías de seguridad jurídica que concierne a los obligados tributarios afectados por ellas.

2. Los efectos de la caducidad para iniciar el procedimiento sancionador.

El origen novedoso del ámbito de aplicación de esta modalidad de caducidad fue el artículo 37 de la Ley 53/2002, de 30 de septiembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que introdujo un nuevo apartado sexto en la redacción del artículo 81 de la LGT de 1963⁹¹⁵. Su incorporación a la normativa tributaria fue una gran novedad respecto a la normativa sancionadora administrativa existente hasta la fecha, es decir, la Ley 30/92, pues en ella no se contemplaba esta posibilidad.

En la LGT 58/2003, se encuentra regulado en el apartado segundo del artículo 209 (su redacción se ha visto inalterada pese a la entrada en vigor de la Ley 34/2015 que la modifica), en el que se indica que los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección tributaria, no podrán iniciarse respecto a la persona física o jurídica que hubiera sido objeto de dicho procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiera

⁹¹⁵ Esta norma establecía lo siguiente: “*Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación*”. Su redacción, pese a que supuso un hito legislativo, no quedó exenta de polémica, puesto que parecía ligar el plazo de aquellos procedimientos de comprobación e investigación que culminaban con una liquidación, por lo que, *a sensu contrario*, podía inducir a dejar fuera de su aplicación a aquellos supuestos de infracciones asociada a otro tipo de incumplimientos tributarios. *Vid.* MARCOS CARDONA, M., *El procedimiento sancionador tributario... op. cit.*, pp. 77 y 78.

notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución que la determina⁹¹⁶.

Por tanto, el apartado segundo del artículo 209 de la LGT vincula la imposibilidad de iniciar un expediente sancionador tributario al vencimiento de un plazo trimestral cuyo cómputo se inicia con la notificación, expresa o presunta, de la liquidación practicada en el seno de un procedimiento que fue iniciado mediante declaración, verificación de datos, comprobación o inspección. De este modo, el presupuesto de la norma es la incoación extemporánea del procedimiento sancionador tributario.

Este artículo no sólo se refiere a las sanciones derivadas de la regularización efectuada por una liquidación o resolución que la determine⁹¹⁷, sino que atañe a cualquier sanción causada por una infracción puesta de manifiesto en el procedimiento de regularización⁹¹⁸ toda vez que añade que, los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de sanciones a que se refiere el artículo 186 de la LGT⁹¹⁹, también deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiere notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.

La consecuencia de lo anterior es que cuando se trate de procedimientos sancionadores tributarios que se incoen al margen de los procedimientos que lleven aparejados una resolución o liquidación, o respecto de incumplimiento de terceros, no resultará operativo el plazo de caducidad ahora analizado, con independencia de la sanción que se establezca⁹²⁰.

⁹¹⁶ La misma regulación equivalente se recoge en el artículo 26.4 de la LGT que expresa *a contrario sensu* que cuando el interesado no haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador en los términos previstos en dicho artículo, el procedimiento sancionador deberá iniciarse dentro del plazo máximo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la LGT, y se tramitará de forma separada al de aplicación de los tributos.

⁹¹⁷ Esto es, las sanciones generadas por infracciones que supongan perjuicio económico frente a la Hacienda Pública que se comprenden entre los artículos 191 y 197 de la LGT.

⁹¹⁸ Es decir, las comprendidas entre los artículos 198 y 206 de la LGT.

⁹¹⁹ Sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves.

⁹²⁰ *Vid.* DELGADO SANCHO, C. D., “Prescripción de infracciones y sanciones tributarias”, *Carta Tributaria*, Colección Monografías, nº 7, 2011, p. 18.

Una vez comprendido a qué tipo de sanciones afecta, hemos de estudiar su consecuencia inmediata, esto es, la imposibilidad de la Administración Tributaria de reanudar su facultad sancionadora en relación a esos mismos hechos vinculados a una liquidación o resolución tributaria. Es decir, la facultad de ejercitar la acción se agota en este caso por el transcurso del tiempo e impide reiniciar el procedimiento nuevamente, pese a que no haya transcurrido el plazo de prescripción.

En otras palabras, nos encontramos ante un plazo de caducidad en la acción de sancionar y no del procedimiento, porque el procedimiento no se ha iniciado todavía. Así, transcurrido el plazo de tres meses, decae este derecho (recordemos que no es realmente un derecho, sino que ha de entenderse como la manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora⁹²¹). No es que se extinga la responsabilidad del obligado tributario, pues la norma no se dirige en su redacción a éste, sino que la inactividad de los órganos de la Administración Tributaria trae consigo que se extinga la acción para iniciar un procedimiento que permitiese poder exigirla.

La inclusión en la norma de este plazo trimestral de caducidad y su efecto preclusivo para el inicio ulterior del procedimiento sancionador tuvo una doble finalidad. De un lado, evitar que, tras la materialización (al menos formal) de la separación de procedimientos liquidadores (de gestión e inspección) respecto de los procedimientos sancionadores, los contribuyentes se viesen perjudicados al dilatarse en el tiempo la posibilidad de sancionar⁹²². Y, de otro lado, mitigar la ampliación del plazo de prescripción para establecer las responsabilidades por la comisión de los actos ilícitos⁹²³.

⁹²¹ Vid. MAGRANER MORENO, F. J. y MARTÍN LÓPEZ, J., “El límite temporal de incoación del procedimiento sancionador tributario: los artículos 81.6 de la LGT y el 209.2 del Proyecto de LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 20, noviembre, 2003, pp. 10 y 11.

⁹²² Se buscaba que, una vez fuese firme la liquidación tributaria sin sanciones dictadas por el inspector jefe, éstas ya no pudieran imponerse; salvo si se acudía a los procedimientos especiales de revisión.

⁹²³ Y es que, como se analizará más adelante, el plazo de prescripción de la Administración Tributaria para establecer responsabilidades, aunque comienza antes de que la propia acción pueda ser ejercitada, es susceptible de ser interrumpido por actos pertenecientes al procedimiento liquidatorio, que en teoría es independiente del sancionador tributario, por ello, a fin de reforzar la seguridad jurídica del contribuyente se recortan las opciones de los órganos administrativos para establecer sanciones.

Pues bien, precisamente por su efecto extinto temporal sobre el ejercicio de una ulterior potestad sancionadora, un sector importante de la doctrina cuestiona su naturaleza como instituto de caducidad. Hay autores que consideran que con su implantación no se puede hablar de caducidad en sentido propio por cuanto que ésta afecta siempre a un plazo para concluir un procedimiento que ya está en marcha, pero no para iniciarlo y porque, sus consecuencias jurídicas no conllevan en ningún caso la imposibilidad de volver a iniciarse tal y como se regula en el artículo 209.2 de la LGT⁹²⁴.

Es decir, dado que tradicionalmente la prescripción extintiva y esta caducidad (con decadencia de derechos) producen efectos sustancialmente idénticos puesto que ambas afectan a la situación jurídica material en juego ocasionando su consumación, la caducidad de inicio debe distinguirse de la caducidad formal o del procedimiento que tiene consecuencias meramente adjetivas⁹²⁵.

Para intentar superar esta crítica, autores como ALMENAR BELENGUER y RIPLEY SORIA, apuntaron que sí que nos encontramos ante un plazo de caducidad “*pero entendido ese concepto en su sentido jurídico-civil tradicional*”⁹²⁶; y, otros como FERNÁNDEZ LÓPEZ, añaden que no se puede descartar su calificación como de preclusión de derechos (que es un término de Derecho Procesal, recuerda) apelando “*a la necesidad de realizar un determinado acto dentro del procedimiento en una fase, espacio o momento taxativamente señalado por la norma, de tal suerte que vencido este plazo sin haberse realizado se pierde toda posibilidad futura de realizarlo*”⁹²⁷.

Por nuestra parte, para valorar la naturaleza del plazo establecido, entendemos que no han de confundirse sus efectos con su esencia. Como se vió en

⁹²⁴ Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F., “El procedimiento sancionador y la Ley de derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario”, *Revista De Contabilidad y Tributación*, nº 196, julio, 1999, p. 11.

⁹²⁵ Vid. GONZÁLEZ NAVARRO, F., “La llamada caducidad del procedimiento administrativo”, *RAP*, nº 45, septiembre - diciembre, 1964, pp. 199 a 201.

Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 8ª edición... *op. cit.*, p. 508.

⁹²⁶ Vid. ALMENAR BELENGUER, J. y RIPLEY SORIA, D., “Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”... *op. cit.*, p. 1.361.

⁹²⁷ Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., “La discutible diferenciación entre la autorización de inicio del procedimiento sancionador ... *op. cit.*, p. 2.

sede de procedimientos de gestión tributaria en este mismo capítulo, si bien es cierto que la caducidad de un procedimiento ya iniciado se produce por permanecer paralizado durante un tiempo determinado y en las condiciones que establece la Ley, o por haber rebasado una duración máxima de tiempo que la Ley señaló para su conclusión, no es menos cierto que, en este caso, la precisión de esta figura frente a la acción de la Administración Tributaria que lleva aparejada que se impida su reinicio, no sería un elemento distintivo de ella, sino que sería una consecuencia adicional de esta institución. La naturaleza es sinonímica, aunque el efecto no.

Como señala SAINZ DE BUJANDA, “*la caducidad significa que una facultad o derecho nace con un plazo de vida y que, pasado éste, se extingue. La facultad o el derecho tienen, pues, una duración limitada. Por el contrario, la prescripción no significa que algo nazca con un plazo de vida, sino que, si durante determinado tiempo está inactivo, se extingue. Se trata, pues, de actuaciones jurídicas que, si bien son de duración ilimitada, sólo siguen durando si no se las deja en desuso (...). Debe tenerse en cuenta que las potestades administrativas (distintas de los derechos subjetivos) no prescriben, son imprescriptibles, como consecuencia de su origen legal y su carácter genérico, sin perjuicio de que su ejercicio en cada caso singular pueda estar sometido a caducidad o decadencia*”⁹²⁸.

Además, este plazo de decadencia no pierde la naturaleza de caducidad al tener una secuela más, la preclusiva, pues lo realmente determinante para que la consideremos como tal es que no es susceptible de interrupción el cómputo del plazo de tres meses, a diferencia de la otra figura a la que cabría asimilarla, la prescripción, en la que sí que se permite que el procedimiento continúe mediante la realización de los actos que, fijados por la LGT, tienen concedida la virtualidad interruptora para ésta⁹²⁹.

Siguiendo el orden de consideraciones del artículo 209.2 de la LGT, hemos de precisar que el *dies a quo* para el comienzo del cómputo del trimestre de caducidad de la acción sancionadora de la Administración Tributaria, nace con la notificación

⁹²⁸ *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª edición, Ed. Universidad Complutense, Madrid, 1991, pp. 303 y 304.

⁹²⁹ Esta línea de planteamiento que compartimos con (*vid.*) HERMOSIN, M., *Procedimiento Sancionador Tributario... op. cit.*, pp. 151 y ss.

Empero, como se verá más adelante, tras la modificación de la Ley 34/2015 sí se ha previsto un supuesto de suspensión en los casos en los que se presenta la solicitud de la tasación pericial contradictoria en los procedimientos de comprobación de valores.

(expresa o tácita⁹³⁰) de la correspondiente liquidación o de la resolución que podría determinar la hipotética sanción tributaria. Lo que obliga, en consecuencia, a que apliquemos las reglas de la notificación de actos administrativos y los criterios y principios jurisprudenciales que las desarrollan, pues serán de gran operatividad práctica⁹³¹.

En este sentido, el artículo 25.1 del RGRST indica que para el inicio del procedimiento sancionador se requiere la autorización del inspector-jefe, aunque no exige su notificación al contribuyente, por lo que no tendrá la consideración de acto que inicie el procedimiento. Ésta se puede conceder en cualquier momento del procedimiento de regularización (con tramitación separada de procedimiento sancionador tributario), o una vez terminado éste, a lo largo de este plazo de caducidad que comentamos⁹³².

Por otro lado, existe el interesante debate doctrinal sobre si a la indicada notificación de inicio de procedimiento sancionador le es o no aplicable la excepción contemplada en el artículo 104.2 de la LGT que, recordemos, establecía que sólo a efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

⁹³⁰ En relación a la notificación tácita tributaria (*vid.*) GARCÍA NOVOA, C., *Las notificaciones tributarias*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2001, p. 116.

⁹³¹ Lejos de ser una cuestión banal, su ausencia podrá determinar la nulidad del procedimiento. En este sentido recomendamos, entre otras, la STS de 14 de febrero de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2011/1.398) que alude a la doctrina reiterada del TC que ha declarado la nulidad de las sanciones que no se han notificado personalmente al sujeto infractor y, por supuesto, el comentario que de ella hace (*vid.*) ESEVERRI MARTÍNEZ, E., en *La prescripción tributaria... op. cit.*, pp. 336 y ss.

⁹³² *Vid.* CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M^a., “El procedimiento sancionador en la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos de desarrollo. La interrupción de la acción administrativa para sancionar. Efectos del procedimiento tendente a la determinación de la deuda tributaria”, *Impuestos*, nº 2, 2009, p. 30 a 41. Es más, según este autor la notificación al contribuyente de inicio de procedimiento sancionador deberá realizarse en el plazo de diez días de haberse dictado el acuerdo de apertura. Y en consecuencia sostiene que ante el silencio que al respecto realiza el artículo 209.1 de la LGT y la disposición reglamentaria que lo desarrolla, resulta operativo el plazo del artículo 58. 2 de la Ley 30/1992.

Cfr. ALMENAR BELENGUER, J. y RIPLEY SORIA, D., “Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”... *op. cit.*, p. 1.361.

En este sentido, los autores LÓPEZ MARTÍNEZ y HERMOSÍN, coinciden plenamente en que “*una regla residual no debe extenderse al resto de los actos de notificación de inicio de este procedimiento punitivo*”⁹³³.

Por nuestra parte, pudiéramos entender que esta disposición no es aplicable en la medida en que, de acuerdo con su tenor literal, se está refiriendo exclusivamente a la obligación de notificar dentro del plazo de duración de los procedimientos, esto es, que ya estuviesen en curso, sin embargo, no es el caso de la caducidad de la acción que aquí nos ocupa, pues como ya sabemos se aplica por la quietud administrativa en su comienzo.

No obstante, no consideramos que se trate de una cuestión cuya resolución fuese afirmativa o negativa, esto es, si debe aplicarse en todo caso o si no, en función de su literalidad, es más, tampoco vemos que esté relacionada con el carácter general o excepcional de la norma que fue o no asignado por el legislador tributario, sino que los actos de notificación en el procedimiento sancionador, tanto el de su inicio como posteriormente el de su resolución, como actos cuya intención es la de determinar una conducta ilícita y su finalidad es la restricción de derechos y bienes, en realidad, esta cuestión depende de las circunstancias que los rodean siempre que sean respetuosos con las normas y sus principios, como todos los actos. Por tanto, entendemos que la aplicación del régimen contemplado en el artículo 104.2 de la LGT no será de aplicación en todos los casos en los que el procedimiento sancionador sea distinto y diferenciado del procedimiento liquidador (que, por otra parte, le da pie a iniciarse), pues esta provisión para la institución de la caducidad no tiene el carácter de especial que estamos comentando aquí. Por contra, sí será de aplicación tal precepto en aquellos supuestos en los que el procedimiento sancionador sea tramitado de forma conjunta con el de liquidación (véanse, por ejemplo los supuestos de renuncia voluntaria del contribuyente a la tramitación separada y los de sanciones derivadas de actas con acuerdo).

Además, en relación con las principales cuestiones que suscita el plazo de caducidad en la acción, existe un problema relacionado con el procedimiento inspector, que se produce en los supuestos en los que la finalización del mismo ocurre

⁹³³ Vid. HERMOSÍN, M., *Procedimiento Sancionador Tributario... op. cit.*, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “El factor tiempo en el procedimiento sancionador... *op. cit.*”, pp. 8 y ss.

con la firma de actas en conformidad por parte del contribuyente⁹³⁴. En estos supuestos, el plazo de tres meses se aplica con independencia de lo que el actuario haya comunicado al obligado tributario en el preceptivo trámite de audiencia e, incluso, de lo que haya dejado constancia en el cuerpo del acta, cuyo plazo de recurso e impugnación es de un mes, pues puede que, o bien, no se hayan contemplado en dicha acta indicios de comisión de infracciones pero no se hayan determinado o concretado aún, o bien, que se haya hecho constar su inexistencia, firmándose el acta en la creencia de que no se iba a abrir el procedimiento sancionador y, una vez transcurrido el plazo de impugnación de ésta, se produzca la intervención del inspector-jefe sancionando⁹³⁵.

Esta situación, perfectamente posible, no se adecua a la seguridad jurídica con la que ha de relacionarse a la institución jurídico tributaria de la caducidad, salvo que, como expone DELGADO SANCHO, el ordenamiento tributario, esté fomentando a desterrar la tramitación separada del procedimiento sancionador y de liquidación para que resulte así más fácil sustanciar los ilícitos tributarios, ya que la única solución a la situación descrita “*pasa por renunciar al procedimiento separado -de la liquidación y la sanción- en cuyo caso se podrá optar, a la hora de impugnar la sanción, por impugnar también la liquidación*”⁹³⁶.

Por otra parte, la literalidad del artículo 209 de la LGT del precepto habla sobre la notificación del expediente sancionador por parte de la Administración Tributaria dentro del referido período trimestral, esto es, exige su notificación temporánea al presunto infractor. Es decir, su *dies ad quem*, tiene que coincidir con el momento de la notificación del acto administrativo de incoación del expediente sancionador, y que ello sea en el plazo de tres meses, y no simplemente con la fecha de su inicio (dictado). Esta también ha sido una cuestión objeto de discusión

⁹³⁴ STS en interés de Ley de fecha 4 de julio de 2005 (referencia westlaw nº RJ 2005/5.535).

Vid. CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M^a., “El procedimiento sancionador en la nueva Ley 58/2003... *op. cit.*, p. 14.

⁹³⁵ Esta es una de las principales diferencias de las actas firmadas en conformidad respecto de las actas con acuerdo, pues en éstas últimas, la intervención de inspector jefe se produce siempre con anterioridad.

Vid. NAVARRO EGEA, M., “Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la Inspección”, *Quincena Fiscal*, nº 9, mayo, 2001, pp. 9 a 20. Donde destaca la erradicación de este efecto como un instrumento determinante de la naturaleza transacciones de la conformidad.

⁹³⁶ *Vid.* DELGADO SANCHO, C. D., “Prescripción de infracciones y sanciones tributarias”... *op. cit.*, p. 18.

doctrinal⁹³⁷, pues entender como *dies ad quem* del plazo previsto por el artículo 209.2º de la LGT la fecha del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador tributario y no la de notificación al contribuyente infractor, supondría un claro quebrantamiento del principio de seguridad jurídica, dado que en tales casos la Administración Tributaria tendría la posibilidad de adelantar la producción de acuerdos sancionadores cuya notificación al contribuyente resultaría a bien seguro tardía.

Por último, cabe mencionar que con la reforma de la LGT tras la Ley 34/2015, desde su entrada en vigor el 12 de octubre, se contempla un supuesto de suspensión del inicio del cómputo de esta caducidad de la acción, y se produce para los casos en los que se presenta la solicitud de la tasación pericial contradictoria en los procedimientos de comprobación de valores.

De modo que, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de la LGT se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación. Mientras que, en el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación.

3. Los efectos de la caducidad del procedimiento sancionador.

⁹³⁷ Vid. MAGRANER MORENO, F. J. y MARTÍN LÓPEZ, J., “El límite temporal de incoación del procedimiento sancionador tributario... *op. cit.*, pp. 14 y 15.

Vid. MARTÍN LÓPEZ, J., “La sedienta caducidad del procedimiento sancionador tributario”, *REDF*, nº 145, enero - marzo, 2010. El autor aclara que, en caso contrario, ¿cómo puede saber el presunto infractor si el acto administrativo de incoación de un expediente sancionador, notificado extemporáneamente, ha sido efectivamente dictado dentro de plazo de tres meses?

La LGT establece un segundo plazo de caducidad, que por supuesto es diferente a la caducidad para el ejercicio de la acción sancionadora antes vista, en los siguientes términos:

En primer lugar, puesto que, en este caso, sí se configura como una auténtica institución perentoria toda vez que, la inactividad de la Administración Tributaria se manifiesta sobre el procedimiento sancionador tributario una vez que ésta ya está iniciado y, cuya tramitación se produjo de forma separada al procedimiento de gestión tributaria en todo caso, o bien, de forma independiente también al procedimiento de inspección tributaria de cuyos hechos nazca la posibilidad de imponer una sanción, para este último supuesto, siempre que nos encontremos fuera de los casos de renuncia expresa a la tramitación separada de los procedimientos y/o, en los casos de formalización de actas de inspección con acuerdo⁹³⁸.

Teniendo en cuenta esto, y solamente a los efectos que interesan al presente estudio, el tiempo de la quietud administrativa se computa aquí, y vuelve a tener significado, desde que se inicia el procedimiento sancionador y no como antes (que contaba para su inicio), por ello se regula en el apartado primero del artículo 211 de la LGT como una de las causas de terminación del procedimiento sancionador tributario (*“El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad”*).

En efecto, como dispone el apartado segundo del citado artículo, el procedimiento sancionador tributario deberá concluir en el plazo máximo de seis meses, contados desde que se produce la notificación de la comunicación de inicio del

⁹³⁸ Y es que, se deberá entender iniciado el procedimiento sancionador con la formalización del acta en la que también se incluirá la indicada renuncia expresa, la propuesta de sanción que proceda y la conformidad del interesado con las propuestas de regularización y de sanción, de forma que se entenderá impuesta y notificada la sanción, transcurridos diez días desde la firma del acta sin que hayan sido rectificadas las propuestas en ellas contenidas por el inspector jefe (artículo 155.5 de la LGT).

mismo⁹³⁹ (lapso temporal que es coincidente con el plazo general de terminación de los procedimientos tributarios previsto en el artículo 104 de la LGT) y, se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. Así, encontramos un segundo elemento que la diferencia de la caducidad vista anteriormente, el plazo de inactividad necesario que es de seis meses, el doble.

El tercer elemento que la distingue es que, en este tipo de caducidad, y a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución, sí que será aplicable la regla contenida en el apartado 2 del artículo 104 de la LGT⁹⁴⁰, por tanto, basta un sólo intento de notificación que contenga el texto íntegro del acto administrativo sancionador que se trata de comunicar al contribuyente, para tener por adecuada a Derecho esta tarea.

De modo que, al vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 del artículo 211 sin que se haya notificado resolución expresa que concluya el procedimiento sancionador (en el sentido que sea), se producirá la caducidad del procedimiento sancionador tributario.

La cuarta diferencia es que esta caducidad atañe a todos los procedimientos sancionadores tributarios, no como la anterior caducidad (de la acción) que no se aplicaba a aquellos procedimientos sancionadores que se incoasen al margen de los procedimientos que lleven aparejados resolución o liquidación, o respecto de incumplimiento de terceros. La excepción a esta aplicación universal la señala con gran acierto DELGADO SANCHO. Y la efectúa respecto de los supuestos de actuaciones inspectoras de carácter parcial, sobre las que dice que la caducidad de dicho procedimiento sancionador impedirá la imposición de la sanción provisional,

⁹³⁹ *Vid.* MARTÍN QUERALT, J., “La prescripción y la caducidad en los procedimientos sancionadores”, *Tribuna Fiscal*, nº 202 - 203, agosto - septiembre, 2007, p. 5. En su opinión, la fecha del inicio del cómputo del plazo debería ser, no la de su notificación, sino la del acuerdo de iniciación, a in de evitar que transcurra un plazo de tiempo indeterminado, en favor de la Administración, entre la fecha del acuerdo y la fecha de la notificación ya que, en materia tributaria no existe una norma como el artículo 58 de la LPAC que obliga a cursar la notificación dentro del plazo de 10 días a partir de la fecha de que el acto haya sido dictado.

Cfr. CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M^a., “El procedimiento sancionador en la nueva Ley 58/2003... *op. cit.*, p. 14.

⁹⁴⁰ Por disposición expresa del artículo 211.2 de la LGT.

pero no la iniciación posterior de una actuación inspectora de alcance general, en la que la sí pueda imponerse una sanción⁹⁴¹.

Hasta aquí lo que concierne a las diferencias plausibles o evidentes⁹⁴². En cuanto a las similitudes entre ambos tipos de caducidad que, como anticipábamos, consisten fundamentalmente en el efecto propio de la resolución de caducidad que impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador⁹⁴³.

Si recordamos cuando analizábamos la institución de la caducidad en los procedimientos de regularización de la situación del contribuyente, es fácil apreciar que esta caducidad se configura como una excepción a su homónima allí contenida. En el caso de los procedimientos de gestión tributaria (artículo 104.5 de la LGT), una vez producida la caducidad no se veía afectado el desarrollo de la figura de la prescripción del ejercicio de la potestad administrativa para liquidar, pudiendo la Administración Tributaria iniciar un nuevo procedimiento (el mismo u otro distinto) susceptible igualmente de caducar, y así, sucesivamente. Del mismo modo, en los procedimientos inspectores, si bien no se produce la caducidad (pues no existe), el procedimiento no se verá afectado continuando hasta su terminación, tampoco se interrumpe la prescripción (artículo 150.6 -*ex* apartado 5º- de la LGT), pudiendo igualmente los órganos de la inspección volver a iniciar otro mientras estuviese aún vigente la potestad de regularizar la situación tributaria del contribuyente. Por el contrario, como hemos dicho, esto no ocurre en el presente caso, en donde una vez que se produce la caducidad del procedimiento sancionador, se extingue con ella la facultad sancionadora.

⁹⁴¹ *Vid.* DELGADO SANCHO, C. D., “Prescripción de infracciones y sanciones tributarias”... *op. cit.*, p. 19.

⁹⁴² Más adelante observaremos una diferencia más sólo apreciada por IGLESIAS CAPELLAS, J.

⁹⁴³ De nuevo hemos de recordar que por esta razón parte de la doctrina no la considera como un auténtico instituto perentorio. Entre otros, (*vid.*) ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *La prescripción tributaria...* *op. cit.*, p. 338.

Esto ha llevado a algunos autores a establecer una clasificación de caducidades. En este sentido, (*vid.*) IGLESIAS CAPELLAS, J., “La caducidad del procedimiento sancionador”... *op. cit.*, p. 13, en donde concluye que había que distinguir entre dos tipos de caducidad en función de los diferentes efectos que ésta produce en los procedimientos de aplicación de los tributos. De un lado, la caducidad que produce consecuencias formales para la regularización de la deuda y, de otro lado, la caducidad que además desplegará consecuencias materiales, como es el nacimiento de un nuevo procedimiento.

Es por ello que, en palabras de SIMÓN ACOSTA, el mencionado efecto no supone sólo la perención del procedimiento sancionador, sino también la extinción de la potestad para sancionar los supuestos hechos ilícitos que eran objeto de dicho procedimiento⁹⁴⁴.

Esta disposición fue inicialmente criticada por algún sector de la doctrina, al entender que nada debiera impedir el inicio de un nuevo procedimiento sancionador siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción para determinar la deuda y, con ello, observar algún ilícito, del mismo modo que ocurre con la caducidad de los procedimientos de gestión e inspección. Argumentaban que la caducidad, en cualquier procedimiento, implica su desaparición del mundo jurídico, por lo que no hay vulneración del principio de *non bis in idem*, ya que no ha existido sanción. Esta discusión quedó fuera de lugar pues, en todo caso, la imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador se produciría por la aplicación del precepto dispuesto en el artículo 209.2 de la LGT que regula la caducidad del inicio de acción si han transcurrido tres meses desde que, terminado un procedimiento de gestión o inspección (con tramitación separada en ambos casos), no se ha procedido a notificar la liquidación al contribuyente, y ello, ocurriría en todos los casos al tenerse por no producido el primer procedimiento sancionador que caducó⁹⁴⁵.

No obstante, ha de señalarse que otros autores, como IGLESIAS CAPELLAS, separan los efectos de la caducidad del procedimiento sancionador en un doble sentido. De un lado, un efecto directo, que es la finalización de las actuaciones sancionadoras llevadas a cabo por la Administración Tributaria y, de otro lado, uno indirecto, que es la exoneración de la responsabilidad tributaria que se produce para los contribuyentes que eran objeto de ellas⁹⁴⁶. Es más, considera que, aunque el efecto de esta caducidad del procedimiento sancionador sea el mismo que el de la caducidad del ejercicio de la acción, aún así existe otra diferencia no evidente (la quinta) en lo que hace a la presunción de inocencia del contribuyente⁹⁴⁷.

⁹⁴⁴ Vid. SIMÓN ACOSTA, E., “La potestad sancionadora” en CALVO ORTEGA, R. (Dir.) y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson - Civitas, Madrid, 2004, p. 787.

⁹⁴⁵ Vid. ALMENAR BERENGUER, J. y RIPLEY SORIA, D., “Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria... *op. cit.*”, p. 1.372.

⁹⁴⁶ Vid. IGLESIAS CAPELLAS, J., “La caducidad del procedimiento sancionador”... *op. cit.*, p.13.

⁹⁴⁷ Vid. *Supra.*, pp. 18 a 21.

Efectivamente, considera que si la caducidad se ha producido después de la comunicación de inicio del procedimiento sancionador pero antes de la notificación de la propuesta de sanción, la presunción de inocencia del contribuyente no se ve desvirtuada por la falta de elementos constitutivos y determinantes de una infracción tributaria y, en este caso, se dará el doble efecto directo e indirecto simultáneamente que, de ser reabierto con un nuevo procedimiento, sería revocado, siendo nulo de pleno Derecho. En tal supuesto, añadiríamos nosotros, esta caducidad del procedimiento y la caducidad de la acción se equipararían superponiéndose una con otra, resultando sinonímicas por su idéntico efecto.

El artículo 211.1 de la LGT establece que cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección, el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución de regularización tributaria y sancionadora contenidas en el acta (de conformidad), ésta se entenderá dictada y notificada por el órgano competente, imponiendo la sanción de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto⁹⁴⁸. Pues bien, continúa diciendo este autor que si la caducidad del procedimiento sancionador (esto es, el transcurso de los seis meses de duración sin que este finalice) se produce después de que se preste la conformidad a la sanción (inspectora) pero antes de que se cumpla el plazo del mes para que ésta se entienda confirmada, en estos casos, la caducidad puede no afectar a la validez de la sanción pues la conformidad y la aceptación de los hechos ha desvirtuado la presunción de inocencia.

Por nuestra parte, consideramos que producida la caducidad sí impide a la Administración Tributaria abrir de nuevo el expediente que haya caducado ya que, como ha quedado expuesto al inicio del apartado, la LGT realiza una regulación específica de esta institución respecto de la regularización y la liquidación de los tributos y, en igual medida, en lo que hace referencia a la resolución de las infracciones y sanciones, con lo que, sus efectos no están interconectados aunque se

⁹⁴⁸ Salvo que en dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique al interesado acuerdo con alguno de los contenidos a los que se refieren los párrafos del apartado 3 del artículo 156 de la LGT relativos a modificaciones en las actas con acuerdo, que son: la rectificación de errores materiales, que se haya ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan, que se haya confirmado la liquidación propuesta en el acta, o que se haya estimado que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

hayan presentado al contribuyente en el mismo acta. La caducidad del expediente sancionador supone que no quepa abrirlo de nuevo, incluso aunque el contribuyente hubiera prestado su conformidad a la sanción admitiendo su culpabilidad, pues no es un plazo que dependa de él, sino de la Administración Tributaria “no actuante”. Podríamos decir que tiene un carácter irrenunciable.

El plazo de caducidad de seis meses para la resolución del procedimiento sancionador se regulaba hasta ahora sin que se proveyese la posibilidad de su extensión⁹⁴⁹. Sin embargo, tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, se ha añadido esta posibilidad, aunque sólo para el caso de procedimientos sancionadores que concurren en el procedimiento inspector del que trae causa. Ha sido a través de la introducción de un nuevo párrafo (segundo) al artículo 211.2 de la LGT y, permite extender la duración del procedimiento sancionador por el mismo período que resulte precedente o correspondiente con el período que se haya de extender el procedimiento inspector por las causas previstas en la nueva redacción del apartado 5 del artículo 150 de la LGT⁹⁵⁰.

Por contra, tradicionalmente, el procedimiento sancionador sí puede ser suspendido. Y lo ha sido por la elevación del pertinente tanto de culpa a la jurisdicción penal, contenida en la antigua redacción del artículo 180.1 de la LGT y 32 del RGST. Decimos tradicionalmente toda vez que, aunque no se prevé la suspensión ni la extensión del procedimiento sancionador tributario, sí que es posible que exista una dilación del procedimiento sancionador ocasionada por causas de

⁹⁴⁹ Vid. ALMENAR BERENGUER, J. y RIPLEY SORIA, D., “Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria... *op. cit.*, p. 1.371.

Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F., *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, tomo II, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, p. 1.319.

⁹⁵⁰ “Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias. Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un período de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.”

interrupción injustificadas por parte del contribuyente y, por ende, no imputables a la Administración Tributaria^{951 952}.

4. Los efectos de la caducidad en la tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos.

La ansiada separación de los procedimientos tributarios de comprobación e investigación respecto del sancionador que introdujo inicialmente la LDGC como un gran avance, y que fue confirmada posteriormente por el artículo 208 de la LGT, quedó diluida con la paralela regulación normativa en esta Ley de la posibilidad del contribuyente de solicitar una tramitación conjunta de dichos procedimientos, perdiéndose así de nuevo los principios aplicables *in natura* a estos procedimientos que instaban a salvaguardar las garantías de los administrados en cada uno de ellos evitando una mezcla.

Así es, la LGT remite a la vía reglamentaria la concreción de todos aquellos aspectos que se derivan del solapamiento de los procedimientos antedichos, como son entre otros, la forma y plazo del ejercicio de este derecho a disposición del contribuyente para la renuncia de una tramitación del procedimiento sancionador

⁹⁵¹ Salvo para los supuestos de tramitación conjunta del procedimiento sancionador junto al procedimiento de regularización tributaria (de gestión y/o inspección), bien sea por renuncia a la tramitación separada o por sanción derivada de actas con acuerdo (*vid.* artículos 27.1 y 28.2 del RGST). Eso sí, en el primero de los casos, el de renuncia, para el cómputo de los plazos en los que el contribuyente puede ejercitar este derecho, no se tendrán en cuenta los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración Tributaria.

Cfr. MARTÍN QUERALT, J., “Procedimiento sancionador tributario y Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Tribuna Fiscal*, nº 241, noviembre, 2010, p. 6.

Cfr. IGLESIAS CAPELLAS, J., “La caducidad del procedimiento sancionador”... *op. cit.*, p. 16.

⁹⁵² *Vid.* PELÁEZ MARTOS, J. M^a., “Infracciones tributarias y procedimiento sancionador”, en PELÁEZ MARTOS, J. M^a. y GUAITA GIMENO, J. J. (coordinadores), *Procedimientos Tributarios*, Ed. Tirant Lo Blanch Tributario, Valencia, 2013, p. 571.

Vid. CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M^a., “El procedimiento sancionador... *op. cit.*, p. 21.

tributario⁹⁵³. Por razones materiales y de espacio no nos detendremos en el estudio de ninguna de estas cuestiones, ni hablaremos acerca de su adecuación a Derecho⁹⁵⁴ y/o su viabilidad jurídica⁹⁵⁵, y tampoco de la carencia de opciones del contribuyente para la renuncia; sino que solamente analizaremos las cuestiones referidas al factor tiempo de las instituciones extinto-temporales.

Todos los efectos sobre la caducidad de la acción y del propio procedimiento sancionador tributario anteriormente vistos, lo eran teniendo presente que su tramitación se produjo, en todo caso, de forma separada del procedimiento de regularización de los tributos, gestión e inspección tributaria, de cuyos hechos nacía la posibilidad de imponer una sanción. Por contra, la posibilidad de sustanciar conjuntamente ambos procedimientos también acarrea diferentes efectos en la caducidad.

Con carácter previo al análisis de las cuestiones extinto temporales que la dirección conjunta de expedientes de gestión e inspección tributaria por renuncia

⁹⁵³ Vid. Artículos 26 a 28 del RGRS.

Vid. HERMOSIN, M., *Procedimiento Sancionador Tributario. Cuestiones Problemáticas...* op. cit., pp. 190 y ss, en LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “El factor tiempo en el procedimiento sancionador...” op. cit. Ambos autores consideran que la instauración de este régimen de renuncia a través de un desarrollo reglamentario supone un exceso legislativo que no debió ser concedido.

Vid. MARCOS CARDONA, M., *El procedimiento sancionador tributario...* op. cit., p. 233. En opinión de quien dirige esta tesis doctoral, la remisión de la LGT a la regulación de cuestiones que a estos efectos se susciten no ampara la modificación sustancial de plazos y consecuencias como las que desarrollaremos en líneas sucesivas, advirtiendo una extralimitación reglamentaria en este punto.

⁹⁵⁴ Vid. DELGADO SANCHO, C. D., “Prescripción de infracciones y sanciones tributarias...” op. cit., p. 18. En su opinión, entiende que es indisponible que el presunto infractor pueda renunciar a una cuestión de orden público, como son los aspectos procedimentales que garantizan el ejercicio de derechos constitucionales y el modo en que se reprime una conducta infractora del ordenamiento jurídico (el *ius puniendi*). Y, con estas líneas, expresamos nuestra absoluta conformidad con lo dicho asumiendo esta denuncia.

⁹⁵⁵ En muchas ocasiones la aludida tramitación conjunta por renuncia es del todo inadecuada a Derecho, sobre todo en aquellos casos en los que, hasta que no concluyan las actuaciones de comprobación e investigación no puede conocerse la comisión o no de determinados tipos infractores susceptibles de ser sancionados. Verbigracia, la conducta de dejar de ingresar del artículo 191 de la LGT. “De este modo, parece que la secuencia lógica de las actuaciones de comprobación e investigación y la apertura del procedimiento sancionador es irrefutable” Vid. JUAN LOZANO, A. M., “Propuestas de introducción de técnicas de simplificación del procedimiento sancionador tributario”, *REDF*, nº 117, enero - marzo, 2003, pp. 37 y ss.

conlleve, hay que señalar que para este último supuesto, ya existe un planteamiento, fuera de los casos de renuncia expresa a la tramitación separada de los procedimientos, en donde se efectúa la tramitación conjunta, y son los casos de formalización de actas con acuerdo, en donde se desdibuja completamente el procedimiento sancionador, tanto es así, que se entiende iniciado el procedimiento sancionador con la formalización del acta, en la que también se incluirá la indicada renuncia expresa, la propuesta de sanción que proceda y la conformidad del interesado con las propuestas de regularización y de sanción, de forma que se entenderá impuesta y notificada la sanción, transcurridos diez días desde la firma del acta sin que hayan sido rectificadas las propuestas en ellas contenidas por el inspector jefe⁹⁵⁶.

Dejando esto al margen, cuando el contribuyente haya manifestado que renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador respecto del de gestión o de inspección⁹⁵⁷, su inicio deberá notificarse y, a partir de ese momento, su tramitación se desarrollará de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos del que ya estuviera siendo objeto de regularización por la Administración Tributaria, y serán de aplicación para ambos procedimientos las disposiciones establecidas en la LGT, y en su normativa de desarrollo, para el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, *“incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento”*⁹⁵⁸.

Como vemos, el especial hincapié que hace el Reglamento Sancionador en lo relativo al tiempo en caso de solapamiento de procedimientos supone, sin ninguna duda, que la imposición de sanciones deberá ajustarse a los plazos previstos en el procedimiento del que se derive.

La primera consecuencia que extraemos de ello es que, si se opta por esta actuación conjunta, deviene inexistente, por inútil, la caducidad de acción para exigir la responsabilidad al obligado tributario por las posibles infracciones cometidas, no

⁹⁵⁶ *Vid.* Artículo 155.5 de la LGT.

⁹⁵⁷ De acuerdo con los presupuestos para su ejercicio establecidos en el artículo 26 del RGRS (*vid.*).

⁹⁵⁸ En efecto, una vez notificado el inicio del procedimiento sancionador tras la comunicación de la renuncia del interesado, las cuestiones relativas al procedimiento sancionador se analizarán conjuntamente con las del procedimiento de aplicación de los tributos, y la documentación y elementos de prueba obtenidos durante la tramitación conjunta se considerarán integrantes de ambos expedientes, debiéndose incorporar formalmente a éstos, con vistas a los recursos que pudieran interponerse contra la resolución dictada en cada procedimiento (*vid.* Artículo 27 del RGRS).

prescritas, a consecuencia de la inactividad de la Administración Tributaria para iniciar el procedimiento en el plazo de tres meses establecido en el artículo 209.2 de la LGT.

Dicho de otro modo, elegir esta opción implica que no podrá producirse la caducidad de la acción señalada. Pero, ¿por qué no? La regulación sólo recoge que se han de tramitar de forma simultánea ambos procedimientos, pero por ello no dejan de ser dos procedimientos diferentes (conservan su naturaleza) y, por tanto, si como expone el Reglamento el inicio el procedimiento se le ha de notificar al contribuyente, ¿por qué no puede aplicarse (correr) este plazo de tres meses desde que se produce la renuncia hasta que se le comunique de igual modo que lo hacía cuando la tramitación de los procedimientos era separada?

La razón que encontramos es que esta caducidad es de imposible aplicación ahora, pues es el propio contribuyente el que da comienzo al ejercicio de la potestad sancionadora administrativa rompiendo la inactividad administrativa y su cómputo, siendo su comunicación un acto de mero trámite; mientras que en los casos de tramitación separada el fin perseguido por esta caducidad de acción era, precisamente, sancionar la quietud e inseguridad que padecía el contribuyente sobre la posibilidad de ser sancionado si no se asignaba un plazo para el ejercicio de esta potestad por parte de la Administración Tributaria, incertidumbre que en estos casos se evidencia carente de sentido.

En segundo lugar, en lo que hace a la caducidad del procedimiento sancionador en los casos de renuncia a la tramitación separada, otra consecuencia directa es la extensión del plazo máximo para notificar la sanción gestionada de forma conjunta con el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de naturaleza inspectora, y no en el caso de que el procedimiento sobre el que se renuncie a la tramitación separada sea de naturaleza gestora.

En efecto, la especialidad en la duración que afecta al procedimiento inspector, que es de doce meses o, incluso, veinticuatro meses si se hubiera acordado la ampliación, para los procedimientos de vigencia anterior a la entrada en vigor de la Ley 34/2015 y, de dieciocho meses o, incluso, veintisiete meses en caso de ampliación, para los procedimientos inspectores iniciados tras esta Ley, hace que el plazo del que dispone la Administración Tributaria para la imposición de la eventual sanción se extienda a lo largo de estos mismos meses, esto es, la caducidad del procedimiento sancionador en el procedimiento inspector, que era de seis meses, se amplía proporcionalmente en los mismos meses. Lo contrario, supondría que, dada la

diferencia de duración de procedimientos (inspector y punitivo), debiera finalizar el procedimiento sancionador sin haber concluido las actuaciones inspectoras que, a bien seguro, determinarían (fundamentaría) y modularían la sanción o sanciones a imponer.

Obviamente, este planteamiento no tiene cabida en el caso de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador con los procedimientos de gestión tributaria, pues el plazo de resolución en ambos casos es el mismo (seis meses), solapándose. Es más, pues en realidad, el plazo para la imposición de sanción en estos casos se reduce si tenemos en cuenta que se solicita una vez iniciado el procedimiento de gestión tributaria con el que se va a tramitar conjuntamente. En concreto, el contribuyente debe manifestar su renuncia a la tramitación separada durante los dos primeros meses de vida del procedimiento gestor, salvo que antes de dicho plazo se produjese la notificación de la propuesta de resolución (que es como usualmente suelen comenzar en la practica tributaria la mayoría de los procedimientos de gestión tributaria) y, en tal caso, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior. Con lo que, como decimos, en realidad el plazo de caducidad de seis meses se ve reducido.

La tercera cuestión que surge de la tramitación conjunta de procedimientos es de los efectos que, sobre el expediente sancionador, produce el incumplimiento de plazos establecidos para notificar la resolución del procedimiento del que trae causa la infracción⁹⁵⁹.

En la caducidad del procedimiento sancionador, el principal efecto era su carácter preclusivo que imposibilitaba el inicio de un nuevo procedimiento de esta naturaleza por la inactividad administrativa continuada del primero durante seis meses. Empero, esta posibilidad no se encuentra establecida para ninguno de los procedimientos de aplicación de los tributos, cuya caducidad no impide que pueda iniciarse un nuevo procedimiento dentro del plazo de prescripción de la obligación tributaria comprobada o investigada.

Pues bien, la claridad de la norma no permite otra interpretación que la que el lector ya se imagina, y no es otra que, producida la caducidad del procedimiento de aplicación de los tributos al que se une el procedimiento sancionador por renuncia a la tramitación separada, no sólo arrastra la de éste último, sino que también, se habilita

⁹⁵⁹ Vid. MARCOS CARDONA, M., *El procedimiento sancionador tributario... op. cit.*, pp. 220 a 223.

para que, en caso de que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda, pueda iniciar nuevamente tanto el procedimiento en virtud del cual regulaba la situación tributaria del contribuyente que caducó, como el procedimiento sancionador simultáneamente caducado.

Que la caducidad de la regularización tributaria se haya extendido a la sancionadora tiene dos implicaciones. Por una parte, y dado que la caducidad de la instancia supone no tener por efectuadas las actuaciones desarrolladas en dicho procedimiento, en caso de que se reiniciasen nuevas actuaciones de carácter sancionador, éstas nacerían de forma desligada al procedimiento de regularización de la obligación tributaria (pudiendo nuevamente el contribuyente renunciar a ellas). Y, de otra parte que, precisamente, en la medida en que las actuaciones y pruebas que se desarrollaron en el procedimiento caducado conservan su validez, podría perfectamente darse el caso de que la Administración Tributaria reactivase solamente el procedimiento sancionador con base en éstas o que, lo iniciase en el tiempo antes que el de regularización tributaria.

Por el contrario, dado que la caducidad supone no tener por efectuadas las actuaciones desarrolladas en el procedimiento que ha perecido y, en consecuencia, por no interrumpido el plazo de prescripción de la obligación tributaria, en caso de que ésta se ganase por el contribuyente, en ningún caso cabría la posibilidad de que se reiniciase ni el procedimiento de aplicación por supuesto (y aunque no hubiese renunciado a la tramitación separada), ni tampoco el procedimiento sancionador toda vez que, la tramitación de éste necesita de un acto tributario resolutorio.

En resumen, el efecto preclusivo de la caducidad sancionadora se diluye con la caducidad del procedimiento de aplicación de los tributos al que se une por la renuncia a la tramitación separada, quedando reducida a la pérdida del efecto

interrumpitivo de la prescripción derivado del inicio de las actuaciones⁹⁶⁰, lo que supone en la práctica una superposición de plazos que ha sido criticada por algún sector de la doctrina más conservador⁹⁶¹.

5. Los efectos de la prescripción de la acción para sancionar.

Con carácter previo al estudio de los efectos de esta institución en el procedimiento que ahora nos ocupa, nos resulta imprescindible contextualizar su importancia, más aún si cabe a la hasta ahora vista en el resto de procedimientos de aplicación de los tributos, habida cuenta de su naturaleza. Para ello, nos valdremos de lo dicho por el Magistrado del TC, Ilstmo. D. PABLO PÉREZ TREMPOS en un voto particular a una conocida sentencia⁹⁶². De ella dice que, aunque la prescripción es una institución de libre configuración legal, *“en general, encuentra su propia justificación constitucional en el procedimiento sancionador en el principio de seguridad jurídica, pues supone una autoeliminación o renuncia del Estado al ius puniendi por el*

⁹⁶⁰ Además de cuanto se ha dicho, hay que mencionar que esta caducidad de los procedimientos tramitados conjuntamente por renuncia, mantiene el resto de efectos que de ella se derivan y que ya estudiamos en cada uno de estos procedimientos que en nada tienen que ver con el tiempo, por ejemplo, la consideración de ingresos espontáneos de aquellos que se realizaron desde el comienzo del procedimiento inspector. En efecto, como ha manifestado (*vid.*) SIMÓN ACOSTA, E., “La potestad sancionadora”... *op. cit.*, p. 777, con esta regulación se pueden plantear otros problemas por cuanto que, una vez ocasionada la caducidad conjunta para los procedimientos de regulación y el sancionador el cumplimiento espontáneo fuera de plazo modificaría la naturaleza de la posible nueva infracción cometida ya que con este comportamiento el contribuyente extinguiría la infracción tributaria anterior y, en caso de que se reiniciase un nuevo procedimiento sancionador, la infracción cometida sería de menor gravedad que la anterior *“pero que se consuma en el momento del cumplimiento extemporáneo, lo que significa que la prescripción empieza a correr en ese mismo momento”*.

⁹⁶¹ *Vid.* MATA SIERRA, M^a. T., *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, Ed. Lex Nova - Thomson, Valladolid, 2013, pp. 215 y 216. Esta autora critica los efectos de la superposición e interconexión de plazos que se producen con la tramitación conjunta de procedimientos que, dice, favorece a los contribuyentes por reforzar el carácter, ya de por sí, excesivamente corto de los indicados plazos que corren a favor de los administrados en su condición de presuntos infractores, sobre todo, porque entienden que no se han establecido en la normativa suficientes cautelas de cara a establecer supuestos que supongan la ampliación o suspensión de los plazos unidos, cuando pudiera existir alguna causa justificada para ello por parte de la Administración Tributaria.

⁹⁶² STS de 18 de octubre de 1990 (referencia westlaw nº RTC 1990/157).

transcurso del tiempo, que encuentra también fundamentos en principios y valores constitucionales, pues toma en consideración uña función de la pena y a situación del presunto inculpado, su derecho a que no se dilate indebidamente la situación que supone la virtual amenaza de una sanción penal”. En consecuencia, “existe una proyección del principio de seguridad jurídica, (...), consistente en que el ciudadano, más allá de poder conocer o prever las consecuencias jurídicas que se deriven de su conducta, no quede inmerso en una situación de indefinición jurídica generadora de “intranquilidad jurídica” -en tanto que está referida al ejercicio del ius puniendi estatal- y producida de manera arbitraria por parte del titular de dicho ius puniendi en tanto que deriva del incumplimiento de la Administración de una obligación legal”.

Una vez contextualizada la función de esta institución, podemos decir que la característica que mejor la define en el procedimiento sancionador tributario es la concentración de su regulación normativa. Efectivamente, todas las disposiciones que a ésta conciernen se establecen en el artículo 189 de la LGT, bajo el título de “*La extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias*”.

Una de las particularidades de esta regulación radica en que se equipara la prescripción de la facultad para imponer las correspondientes sanciones de la Administración Tributaria a otra causa, la del fallecimiento del sujeto infractor, como los dos factores determinantes de la extinción de la responsabilidad. Como es sabido, la defunción del sujeto pasivo no supone sólo una causa de terminación de un procedimiento tributario frente a éste, que bien podría ser susceptible de ser derivado a otros responsables o sucesores a fin de concluir la regularización de la situación tributaria (en la que participan o heredan), sino que las conductas infractoras y las sanciones extinguen por completo la responsabilidad derivada de la comisión del ilícito del fallecido. Por tanto, ambas, prescripción y fallecimiento del responsable infractor, constituyen los dos supuestos de extinción de responsabilidad que se recogen en el apartado primero de dicho artículo.

Ha de observarse que, lo que prescribe en realidad no es ni la acción ni la potestad de la Administración Tributaria para sancionar⁹⁶³, sino la responsabilidad derivada de la comisión de una conducta ilícita por el transcurso del plazo legalmente previsto de cuatro años sin la actuación administrativa oportuna tendente a estos efectos.

⁹⁶³ *Vid. Supra.* Capítulo I del presente trabajo de investigación relativo a “*La potestad sancionadora*” en “*En el tiempo como límite del poder de la Administración Tributaria*”.

Esta prescripción se ha de diferenciar, en sus efectos y en el régimen jurídico que resulta aplicable, de otro plazo de prescripción que recae sobre la sanción ya impuesta, que se encuentra regulado en el artículo 190 de la LGT y del que nos ocuparemos en el siguiente apartado, pues no podemos olvidar que comenzábamos hablando de la particular duplicidad de instituciones extinto-temporales que existía en el procedimiento sancionador tributario.

La mecánica de esta instrucción no cambia, es decir, transcurrido un plazo sin que los órganos de la Administración Tributaria actuante impongan definitivamente una sanción, esta posibilidad prescribe. Es decir, la inactividad administrativa continúa siendo el elemento motivador para sancionar a quien no sanciona (valga la redundancia), pues resulta imprescindible para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes que éstos no se encuentren pendientes de consecuencias tributarias por tiempo indeterminado.

Tampoco cambian en esta institución dos cosas más, de un lado, el lapso de tiempo que la determina, que se mantiene en cuatro años, porque como ya dijimos es siempre un plazo único en la legislación tributaria, tal y como recoge el apartado segundo del artículo 189; y, de otro lado, se establece este período de tiempo para exigir la responsabilidad derivada de la comisión de cualquier conducta ilícita, esto es, sin distinción temporal en función de la gravedad del ilícito cometido por el sujeto

infractor⁹⁶⁴, a diferencia de lo que ocurre en otros órdenes del Derecho Público, concretamente, en la generalidad del ámbito administrativo⁹⁶⁵.

Otro elemento de capital importancia en la prescripción de la responsabilidad derivada de las infracciones cometidas, que se encuentra en el mismo apartado segundo del mencionado artículo, guarda relación con el *dies a quo* de la misma. Dice este precepto que éste “comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones”.

Sin embargo, la LGT no contiene ningún precepto que determine con carácter general cuándo se entiende cometida una infracción tributaria, sino que tendría que realizarse un análisis individualizado de cada una de las infracciones cuyo tipo es descrito en la Ley para conocer cuál es su momento de comisión en cada caso en particular, algo que sería completamente inoperativo desde el punto de vista de la casuística práctica⁹⁶⁶.

Pues bien, este hecho conlleva tres importantes efectos que son consecutivos, es decir, cada uno surge del anterior⁹⁶⁷:

⁹⁶⁴ Esta unicidad del plazo de prescripción en todo el ordenamiento tributario ha sido, con frecuencia, duramente criticada por la doctrina, a destacar:

Vid. “El factor tiempo en el procedimiento sancionador tributario... *op. cit.*, p. 4 y ss., en donde cataloga esta medida de “desproporcionada”, añadiendo que pudiera estar influenciada por la opción ya vista *ad supra* sobre tramitación conjunta del procedimiento de regularización y sancionador tributario y, que esta circunstancia supone un lastre más en la independencia de la sanción respecto del concepto deuda tributaria.

Vid. DELGADO SANCHO, C. D., “Prescripción de infracciones y sanciones tributarias... *op. cit.*, p. 9. Este autor considera que no tiene ningún sentido equiparar el plazo de prescripción de infracciones dispares, tanto en lo relativo a su contenido, como por su gravedad.

⁹⁶⁵ Y es que, el artículo 123.1 de la Ley 30/1992 sí que establece plazos completamente diferentes en función de la gravedad del ilícito cometido, en concreto, un plazo de tres años para las infracciones muy graves, de dos, para las infracciones graves y de seis meses, para las infracciones leves. Es más, esa misma “estratificación prescriptiva” la encontramos repetida en otras regulaciones legislativas de sectores administrativos tales como la seguridad vial, urbanismo o, incluso, regímenes disciplinarios para cargos públicos.

⁹⁶⁶ *Vid.* SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., BAS SORIA, J. Y MOYA CALATAYUD, F., *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria...* *op. cit.*, p. 1.229.

⁹⁶⁷ *Vid.* MARTÍN QUERALT, J. B., “Donde se habla de la prescripción de infracciones y sanciones... o de la no prescripción”, *Tribuna Fiscal*, nº 260, junio, 2012, pp. 4 a 8.

En primer lugar, situar el *dies a quo* de la prescripción de la responsabilidad que se deriva de la realización de una conducta infractora del ordenamiento jurídico-tributario en el momento de la comisión del ilícito⁹⁶⁸, y no en el momento en el que la Administración Tributaria tenga conocimiento de la infracción (también llamado el momento de la *noticia criminis*), implica que la prescripción comienza a contarse antes de que la facultad de la Administración para exigir la responsabilidad pueda ser ejercitada⁹⁶⁹.

El sentido de esta norma es claro⁹⁷⁰ y coincidente con el hecho de que la mayoría de ilícitos que se recogen en la LGT se dan a conocer tras el oportuno procedimiento de regularización de la situación tributaria y la determinación, en su caso, de la deuda pues, de otra forma, la prescripción de la responsabilidad por infracción tributaria operaría en todo caso antes incluso de que se encontrasen las razones para imponerla⁹⁷¹.

⁹⁶⁸ Que no de la acción para sancionar, pues lo que prescribe no es esto último, que sólo puede ejercitarse desde que se detecta la correspondiente *noticia criminis* y no desde que se comete el ilícito, sino la responsabilidad que se deriva de la comisión del ilícito. En palabras de (vid.) FALCÓN Y TELLA, R., *La Prescripción en materia tributaria... op. cit.*, p. 255: “la responsabilidad derivada de la comisión de una conducta tipificada como ilícito tributario; ahora bien, es esta prescripción la que imposibilita la posterior actuación de la Administración Tributaria en orden a sancionar la conducta del presunto infractor”.

⁹⁶⁹ Vid. FUSTER ASENSIO, C., *El Procedimiento Sancionador Tributario... op. cit.*, pp. 124 y 125. En contra de la indicada postura se han manifestado, entre otros, (Cfr.) DE MIGUEL CANUTO, E., *La prescripción de las infracciones y sanciones... op. cit.*, pp. 15 y ss.

⁹⁷⁰ No siempre fue así, pues antaño, tanto en el orden Tributario como en otras ramas administrativas, se situaba el *dies a quo* de la prescripción en el instante de la *noticia criminis* de la Administración, siendo esta suficiente para la apertura del pertinente procedimiento sancionador tributario. Vid. LOZANO CUTANDA, B., *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1990, pp. 212 y ss.

⁹⁷¹ En este sentido *vid.*, entre otros:

- BLASCO DELGADO, C., *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias... op. cit.*, p. 85.
- BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad en el Ordenamiento tributario español... op. cit.*, pp. 148 y ss.
- LONGAS LAFUENTE, A., “El plazo de prescripción de las infracciones tributarias: estudio del art. 64,c) de la Ley General Tributaria. Incidencia de la L. 30/1992, de 26 de noviembre”, *Crónica Tributaria*, nº 80, octubre - diciembre, 1996, pp. 83 y ss.

En segundo lugar, lo anterior supone que en el procedimiento sancionador tributario el legislador renuncia a la *teoría de la actio nata* para situar el inicio de la prescripción del ilícito tributario (recordemos, que esta teoría sitúa el nacimiento de la acción tributaria objeto de un procedimiento de aplicación de los tributos con su comienzo y no antes)⁹⁷².

Y, en tercer lugar, los dos anteriores determinarán a su vez que el ordenamiento jurídico-tributario tenga que situar, inexorablemente y pese a la teórica separación del procedimiento sancionador de los procedimientos de gestión e inspección, como motivo de interrupción del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir la responsabilidad tributaria derivada de un ilícito de la Administración Tributaria (esto es, para exigir la responsabilidad), a todas aquellas actuaciones que ella misma realice en el procedimiento de regularización de la deuda de ese mismo obligado tributario, tal y como viene contemplado en el apartado tercero del artículo 189 de la LGT⁹⁷³.

Esto es, extiende toda la casuística y supuestos de interrupción de la prescripción prevista en el artículo 68 de la LGT para los procedimientos de regularización de los tributos al eventual procedimiento sancionador que pudiera iniciarse frente al mismo contribuyente.

Así, al establecer la LGT dos períodos de prescripción de cuatro años, uno para la determinación de la deuda tributaria a partir del desarrollo de un procedimiento de regularización tributaria de gestión y/o inspección, y otro para la acción para exigir responsabilidad por las infracciones tributarias, y dado que, habitualmente coinciden en el tiempo en la determinación del *dies a quo*, no quedaba más remedio que considerar efectos interruptivos de la prescripción del segundo de

⁹⁷² Vid. GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos... op. cit.*, p. 14.

⁹⁷³ Otra de las causas de interrupción del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir la responsabilidad por infracción tributaria del artículo 189 de la LGT son: por supuesto, cualquier acción de la Administración tributaria conducente a la imposición de la sanción tributaria, siempre que se realice con conocimiento formal del interesado. Del tenor literal del indicado precepto; la interposición de reclamaciones y recursos de cualquier clase y; la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal.

ellos a las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado⁹⁷⁴.

Como expone LÓPEZ MARTÍNEZ⁹⁷⁵, por muy razonable que parezca *lege data*, el origen de esta regulación viene condicionado por la falta de construcción de un procedimiento sancionador separado en nuestro ordenamiento, tanto con anterioridad a la LDGC al no existir nada más que un cauce formal para la imposición de sanción inserto en el de regularización, como después de ésta, ya que nuestro actual Sistema Tributario consagra la incoación consecutiva de ambos procedimientos tributarios.

Las consecuencias de este régimen homónimo de interrupción de prescripciones aplicable a los procedimientos de regulación tributaria y sancionador, inciden en la propia naturaleza de cada uno de estos procedimientos⁹⁷⁶ y en la operatividad práctica de esta institución, y es el aumento del plazo de prescripción de las infracciones, lo que unido a la combinación con los plazos de caducidad en la

⁹⁷⁴ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *La prescripción tributaria... op. cit.*, pp. 323 y 324. Este autor expone que, el hecho de que la *noticia criminis* sobre la comisión de una posible infracción la tiene la Administración Tributaria en el desarrollo de las actuaciones de regularización del tributo, se comprenderá que la realización de éstas pueda producir la interrupción del plazo de prescripción de la acción sancionadora.

⁹⁷⁵ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “El factor tiempo en el procedimiento sancionador... *op. cit.*”, pp. 4 y ss.

⁹⁷⁶ Vid. MARTÍN QUERALT, J. B., “La prescripción y la caducidad en los procedimientos sancionadores... *op. cit.*”, p. 7. En donde cita a la sentencia del TS de 15 de junio de 2005 (referencia westlaw nº RJ 2005/5.466) donde dice que “*resultaría insólito que unas actuaciones ajenas al expediente sancionador (que no tiene por qué iniciarse necesariamente) vinieran a interrumpir la prescripción de unas ulteriores sanciones. Ello supondría la quiebra del principio de separación de tramitación de los expedientes sancionadores (...)*”.

acción y en el procedimiento sancionador antes vistos, deviene en prácticamente nula la efectividad de la separación de procedimientos⁹⁷⁷.

Gran parte de la doctrina ha intentado mitigar esta transferencia de interrupciones prescriptivas entre ambos tipos de procedimientos, en principio, independientes (salvo renuncia expresa a su tramitación separada), considerando para ello la naturaleza del acto de regularización que pretende extender su interrupción a la prescripción de la acción para exigir la responsabilidad por las sanciones tributarias cometidas. En efecto, matizan que no todo acto de regularización debería interrumpir el cómputo del plazo para la prescripción de la acción sancionadora, sino

⁹⁷⁷ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “El fracaso de la separación del procedimiento sancionador operada por la Ley 1/1998: incorporación automática de datos con infracción de los principios penales, falta de motivación de las sanciones y ampliación injustificada de las causas de interrupción de la prescripción”, *Quincena Fiscal*, nº 10, mayo, 2001, p. 8. “*Quiere con ello decirse que la prescripción de las infracciones se interrumpirá, además de por los actos tendentes a sancionar (como la propuesta de sanciones o el acuerdo sancionador) por la mera iniciación del procedimiento sancionador. Pero no se interrumpe, a mi juicio, por las actuaciones integrantes en el procedimiento liquidatorio*”.

En este mismo sentido *vid.*:

- HERMOSIN, M., *Procedimiento Sancionador Tributario... op. cit.*, p. 21.
- CORONADO SIERRA, M^a., “La potestad sancionadora”, en VV.AA., *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2004, pp. 268.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *La prescripción tributaria... op. cit.*, pp. 328 y 329.

exclusivamente aquellas actuaciones administrativas que tienden a la determinación de la deuda⁹⁷⁸.

Por nuestra parte, consideramos que, aunque formalmente esta medida adoptada por el legislador gozaría de total sentido en los procedimientos tributarios en los que se ha producido una renuncia a la tramitación separada, en donde no se diferencia la figura jurídica del sujeto pasivo de la del sujeto infractor, en realidad, con esta regulación homónima de interrupciones precriptivas de los procedimientos de regularización tributaria y el sancionador aparejado a éste, es un mal necesario fruto de la virtual separación de los mismos, pero no supone que con ella se garantice o permita la inactividad administrativa, pues lo que se pretende con la indicada medida es evitar que el plazo para la prescripción de la infracción se haya superado mientras que se sustancian las actuaciones de regularización que a bien seguro la determinan, ya que, como se ha dicho *supra*, si ambos plazos de prescripción de cuatro años coincidiesen en el *dies a quo*, y las actuaciones de regularización sólo interrumpiera el plazo de prescripción de la liquidación tributaria, y nada más, cuando se pretendiese por parte de la Administración Tributaria proceder a la apertura del procedimiento sancionador, probablemente ya habría transcurrido el plazo de prescripción para exigir la responsabilidad por una conducta infractora e imponer la sanción.

Y es que, por mal que pese, *“lo cierto es que la presunta comisión de una infracción no puede ser detectada sino en el curso de previas actuaciones de*

⁹⁷⁸ *Vid. Supra*. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., p. 324. Este autor considera que sólo han de tener efectos interruptivos de la prescripción de la acción sancionadora aquellas actuaciones que *“se instruyan con ocasión del inicio del correspondiente expediente sancionador porque, sólo ellas, son las que se pueden considerar tendencialmente dirigidas a la calificación de conductas infractoras y a su sanción”*.

Vid. IGLESIAS CAPELLAS, J., *“La caducidad del procedimiento sancionador... op. cit.*, pp. 23 y ss. Este autor considera por interruptivas de la prescripción de la acción sancionadora únicamente a aquellos actos que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 210.2 de la LGT, han sido obtenidos en el procedimiento de regularización y vayan a incorporarse formalmente en el procedimiento sancionador tributario. Es decir, establece como requisito imprescindible la obligatoriedad de ser incorporados al expediente sancionador paralelamente.

Vid. DELGADO SANCHO, C. D., *“Prescripción de infracciones y sanciones tributarias... op. cit.*, pp. 10, 11 y 12. En su opinión, la previsión contenida en el artículo 189.3 de la LGT sobre *“las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado”* significa que la prescripción del tributo y de la posible infracción a ella vinculada no son necesariamente parejas.

*Capítulo Tercero.- Los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos comprobación e investigación..., (que no es simultánea sino posterior a la iniciación del procedimiento de liquidación)*⁹⁷⁹.

En este sentido, es cierto que la interrupción de procedimientos a la par no favorece al contribuyente en absoluto, pues cuanto antes se depuren las posibles responsabilidades derivadas del comportamiento infractor que se ha cometido, más garantizado quedará el derecho a la defensa de éste⁹⁸⁰ y más reforzada se verá la posición garante de la prescripción⁹⁸¹, pero no es menos cierto que, hasta que no concluya el desarrollo del procedimiento de regularización no se sabrá si es o no constitutivo de infracción, pues puede que, finalmente, se encuentre amparado en uno de los supuestos que eximen de responsabilidad contemplados en el artículo 179 de la LGT, por lo que su posición jurídica no está definida hasta ese momento.

Por tanto, a la hora de determinar qué actos de regulación interrumpen simultáneamente la prescripción del derecho a exigir la responsabilidad por infracción tributaria, debemos tratar cada caso concreto, identificando el motivo que lo originó y su ponderación en la búsqueda de responsabilidad, más aún cuando, con cada uno de ellos el plazo de cómputo de la prescripción se renueva y comienza a contar a partir de la última fecha de actuación de la Administración Tributaria, tal y como establece el artículo 68.8 de la LGT.

El último de los efectos de esta prescripción que estudiamos no es nuevo. Viene recogido en el apartado cuarto del artículo 189 de la LGT. En él se señala que *“la prescripción se aplicará de oficio por la Administración tributaria, sin necesidad de que la invoque el administrado”*.

Esto implica dos cosas, la primera, como expuso FALCÓN Y TELLA, que la prescripción de la infracción excluye la potestad revisora, ya que ésta sólo es posible mientras exista acción administrativa para imponer sanciones⁹⁸², y, la segunda, como ya expusimos (mostrando otro parecer al de este autor), que la eficacia extintiva de la responsabilidad por la comisión de un ilícito conlleva, además, la

⁹⁷⁹ Vid. CERVERA TORREJÓN, F., MAGRANER MORENO, F. y JUAN LOZANO, A. M^a., “Análisis crítico del reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (I y II)”, *Quincena Fiscal*, nº 20, noviembre, 1998, p. 18.

⁹⁸⁰ Vid. PONT CLEMENTE, M., “El procedimiento sancionador tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 51, octubre - diciembre, 2000, p. 144.

⁹⁸¹ Vid. HERMOSIN, M., *Procedimiento Sancionador Tributario... op. cit.*, p. 121.

⁹⁸² Vid. FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria... op. cit.*, p. 277.

imposibilidad de renunciar a la prescripción ganada, siendo ésta irrenunciable al tratarse de una previsión normativa que regula la relación jurídico-tributaria entre la Administración Tributaria y el contribuyente y, por ende, no se encuentra a disposición de éste como si de un derecho subjetivo se tratase⁹⁸³.

6. Los efectos de la prescripción en la recaudación de las sanciones.

La otra prescripción que anunciábamos en relación a las infracciones tributarias concierne a su recaudación, esto es, al tiempo del que dispone la Administración Tributaria para exigir el pago de la sanción tributaria.

Una nueva particularidad la encontramos en la regulación sobre este tipo de prescripción establecida en el apartado segundo del artículo 190 de la LGT. Se refiere a la ficción que en dicho precepto se hace de esta institución, pues aunque teóricamente la sanción no es deuda, sin embargo, se remite íntegramente a la regulación contenida en la LGT sobre la prescripción del derecho de la Administración Tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas por el contribuyente. Del mismo modo, también se refiere a la aplicación de las normas sobre su recaudación.

La consecuencia de estas previsiones son el abultamiento y la perpetuidad de la falta de autenticidad del procedimiento sancionador y de su independencia formal e ideológica respecto de los procedimientos de aplicación de los tributos y de los principios rectores de éstos⁹⁸⁴.

⁹⁸³ *Vid.* Apartado “*El efecto irrenunciable de la prescripción*” del presente trabajo.

⁹⁸⁴ *Vid.* ALMENAR BERENQUER, J. y RIPLEY SORIA, D., “Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria... *op. cit.*, p. 1.317. Entienden que la razón de esta asimilación en el régimen jurídico y en el procedimiento del cobro respecto de las deudas tributarias se debe a la necesidad de asegurar la eficacia, una vez más, de la gestión recaudatoria, obviando con ello el resto de consecuencias que pudieran desprenderse desde la óptica de los principios que han de resultar aplicables a cada procedimiento por razón de su verdadera naturaleza.

Vid. BLASCO DELGADO, C., *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias... op. cit.*, p. 2 Por su parte, este autor considera que la consecuencia de la adopción del mismo régimen por remisión es la insuficiencia estructural existente y el contexto prematuro en el que se desarrolló la creación de la Ley 58/2003, General Tributaria, que ocasionó la falta de previsión de un régimen específico para la recaudación sancionadora.

Efectivamente, con la remisión al Capítulo IV de la LGT, el legislador determinó que a la sanción le sea de aplicación, no solamente el procedimiento de recaudación tributaria de las deudas, sino también otros regímenes accesorios a éste como son, el de las garantías del crédito tributario, o las reglas de imputación y de consignación, aplazamiento y fraccionamiento de pagos, así como las bajas provisionales por insolvencia en el pago de las sanciones, es más, también los mismos intereses recaudatorios.

Por supuesto, al igual que ocurre con la prescripción analizada en el apartado anterior, en esta ocasión tampoco se establece un plazo diferente de prescripción en función del tipo de sanción tributaria que originó la deuda a recaudar sobre la que recae esta institución, esto es, será también de 4 años.

Dada la remisión establecida en el artículo 190 de la LGT y, como ocurría con la prescripción de la acción para exigir la responsabilidad por infracciones tributarias, en esta prescripción también encontraremos los supuestos de interrupción del artículo 68.2 de la LGT, que están previstos pensando en el mecanismo de apremio de las deudas tributarias liquidadas, con lo que, una vez más se demuestra la falta de independencia entre los procedimientos de regularización tributaria y el sancionador.

En lo que hace al *dies a quo* para el cómputo del plazo de esta prescripción de las sanciones, comienza desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo de pago en período voluntario. En este instante, interesa destacar el artículo 212.3 de la LGT dispone que la interposición en tiempo y en forma de un recurso de reposición o reclamación económico-administrativa en período voluntario producirá la suspensión automática de la ejecución de las sanción, y, sin necesidad de que el interesado lo solicite y sin necesidad de aportar garantías, hasta que sean firmes en vía administrativa.

Por último, en relación con este asunto, hemos de mencionar la problemática suscitada en torno a ¿qué pasa con la prescripción de las sanciones ya impuestas y que se encuentran recurridas en recurso de reposición o reclamación económico-administrativa en donde la quietud administrativa ocasiona una dilación del plazo de resolución? Es decir, la problemática de la prescripción de la sanción en los supuestos de paralización del recurso frente a la misma, que veremos en el siguiente subapartado.

a) La prescripción de las sanciones por inactividad de la Administración Tributaria en su facultad revisora.

En efecto, de lo dicho hasta el momento es claro que, en atención al artículo 190.2 de la LGT, el cómputo de la prescripción de las sanciones que ya han sido impuestas por la Administración Tributaria al contribuyente, se produce de la misma forma que el de la prescripción del derecho a exigir el pago de la obligación tributaria, con lo que antes de su imposición no hay posibilidad alguna de que la prescripción de la deuda en sí misma considerada se manifieste a causa de la inactividad de la Administración Tributaria en su faceta acreedora.

Dicho de otro modo, sólo a partir de la imposición de la sanción comenzaría a contar la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a exigir su abono en caso de que esta se aquietase en tal tarea por el plazo continuado de cuatro años.

Ahora bien, ¿qué ocurre si esta sanción es recurrida en tiempo y forma por el contribuyente (supuestamente infractor) impidiendo con ello que la misma devenga firme? De un lado, y como es sabido, por la mera interposición de un recurso o reclamación económico-administrativa ante la sanción, se produce la pérdida de las posibles reducciones por conformidad que la misma contuviese⁹⁸⁵ y, de otro lado, la suspensión automática de su ejecutividad hasta la resolución de su procedencia⁹⁸⁶. Esta última es una particularidad del procedimiento sancionador respecto a los procedimientos de gestión e inspección, en donde, por su especial naturaleza (de no deuda),

Pues bien, a estos efectos, como señaló FALCÓN Y TELLA⁹⁸⁷, nos encontraríamos con que la Administración Tributaria podría no resolver en los plazos legalmente previstos para ello sobre la procedencia de la sanción y, en consecuencia, la sanción seguiría viva indefinidamente para el obligado tributario en vía económico-

⁹⁸⁵ *Vid.* Artículos 187 y 188 de la LGT.

⁹⁸⁶ *Vid.* Artículo 212.3.a) de la LGT.

⁹⁸⁷ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., “El problema de la prescripción en los supuestos de paralización del recurso frente a la sanción (a propósito de la STC 37/2012, de 19 de marzo)”, *Quincena Fiscal*, nº 18, octubre, 2012, p. 11.

administrativa (si bien es cierto, que podría acudir a la vía judicial por entender una resolución tácita de carácter negativo por silencio, no obstante, como veremos en el capítulo siguiente, no es menos cierto que este entendimiento es completamente voluntario).

En efecto, en tal caso, si el recurso frente a la sanción no se resuelve en plazo, y el contribuyente decide esperar una resolución expresa, nos encontraríamos con la particular situación de que ni prescribe la infracción, porque ya se ha ejercitado la potestad sancionadora, ni tampoco lo hace la sanción, porque ésta no es ejecutiva hasta que no sea firme en la vía administrativa. En tal caso, ¿qué ocurre con la vía de la exigibilidad de la sanción en torno a la prescripción? ¿Ha perecido la institución de la prescripción quedando el contribuyente a la merced de la Administración Tributaria, quien podría permanecer inactiva por tiempo indefinido sin la menor consecuencia sobre la sanción (que no es firme)?.

Nos referimos a aquellos casos en los que la inactividad de la potestad revisora de la Administración Tributaria la que, en caso de inactividad en la resolución del recurso (por parte de los órganos administrativos actuantes en la imposición de la sanción, encargados de la resolución del recurso interpuesto frente a la misma) o la reclamación económico-administrativa (por parte del un TEAR y/o TEAC, habida cuenta de que forman parte de la propia Administración Tributaria, del mismo Ministerio si se prefiere), no podría ocasionar la prescripción de la infracción dado que esta ha sido impuesta y no es firme para el comienzo del cómputo del *dies a quo* de la prescripción para su exigibilidad.

Se plantea con ello la posibilidad de que, ante una nueva inactividad de los órganos de la Administración Tributaria, entrase en escena igualmente la prescripción de la infracción (que no de la sanción, pues ésta no puede prescribir al no haber inactividad de las facultades de autotutela ejecutiva⁹⁸⁸) a fin de evitar la tremenda arbitrariedad que ello supone en la conducta de la Administración Tributaria que disfruta de una nueva, la “quinta”, prescripción en relación a la sanción tributaria que ella misma impuesta.

⁹⁸⁸ *Vid. Supra, op. cit.*, p. 14. Señala este autor, en relación a la imprescriptibilidad de la autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria para imponer la sanción, la STS de 22 de septiembre de 2008 (referencia westlaw nº RJ 2008/4.545).

Esta cuestión esta resuelta *a priori* por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS en sentencia de 15 de diciembre de 2004⁹⁸⁹, reiterado su criterio, en sentencia 22 de septiembre de 2008⁹⁹⁰ y, ratificado por la STC de 19 de marzo de 2012⁹⁹¹ (aunque con cuatro votos particulares de los Magistrados), en relación con el artículo 81 de la Ley de la Seguridad Vial y el artículo 132 de la Ley 30/1992, en donde se afirmaba que la prescripción de la infracciones sólo opera durante el procedimiento sancionador, de manera que una vez impuesta la sanción no puede ya entrar en juego esta prescripción. Sin embargo, entendemos que tal consideración no puede resultar exenta de examen y crítica⁹⁹².

Este criterio, aplicado al ámbito del Derecho Sancionador Tributario, vulnera claramente la seguridad jurídica del contribuyente, al que sume en una situación de limbo temporal en lo que a la institución de la prescripción sancionadora se refiere en tanto en cuanto, ni tiene la certeza de la adecuación a Derecho de la misma (pues ha sido recurrida), ni sabe cuándo se producirá la resolución administrativa que determine la procedencia, en su caso, de su exigibilidad, una vez que se superen los plazos legalmente previstos y, para colmo de sus males, este tiempo de inactividad administrativa de la potestad revisora queda impune (exceptuando el no devengo de intereses), pues hasta que no se resuelva no comienza a computar el plazo de la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a exigir la sanción al estar suspendida automáticamente su ejecución, lo que alarga (o retrasa) la situación de sujeción del contribuyente al procedimiento sancionador.

En estos casos en los que la inejecución de sanción se liga inexorablemente a la procedencia de ella misma como dijimos *supra*, no es una garantía o una protección para el contribuyente sometido al *ius puniendi*, sino que, al contrario, lo que le genera es una “*intranquilidad jurídica*”, tal y como expone el Magistrado de la Sala del TC D. Pablo Pérez Trempos en la redacción de su voto particular. Lo que justifica que sí operase la institución de la prescripción. Esta es también la línea

⁹⁸⁹ Referencia westlaw nº RJ 2005/4.800.

⁹⁹⁰ Referencia westlaw nº RJ 2008/4.545.

⁹⁹¹ Referencia westlaw nº RTC 2012/37.

⁹⁹² Posibilidad esta que, por otra parte, se permite expresamente en la propia resolución del TC.

expuesta y seguida por FALCÓN Y TELLA⁹⁹³ y, a la que nosotros nos sumamos por esos mismos motivos.

Y es que, si el legislador ha previsto que la potestad revisora y recaudadora de la Administración Tributaria se unan, paralizando la segunda en detrimento de la primera hasta que la sanción sea firme, en buena lógica jurídica, es de suyo que en lo que hace a la prescripción de ambas, ésta debiera computar de igual forma al unísono, esto es, compartir *dies a quo*. Y ello, por dos razones:

En primer lugar, porque esta comunicación de prescripciones no es nueva en la normativa tributaria sancionadora, pues recordemos que debido a la especial consideración del momento de inicio de la exigibilidad y realización de infracciones, el legislador configuró un sistema de interrupción de la prescripción compartido entre las actuaciones de investigación y comprobación de la Administración Tributaria y las eventuales sanciones que de estas actuaciones pudieran surgir.

Y, en segundo lugar, y a mayor abundamiento, porque ya existe el criterio doctrinal en el que se acepta la prescripción en los casos de paralización continuada por tiempo superior a cuatro años de la potestad revisora de la Administración Tributaria a la hora de resolver el recurso o la reclamación económico-administrativa interpuesto frente a una liquidación, de modo que no habría objeción alguna a que ello fuese extensible por analogía al caso que aquí nos ocupa, pues si la inactividad de cuatro años por parte de los órganos de la Administración actuante en su facultad revisora sobre su adecuación a Derecho conlleva la aplicación de la prescripción (pues la interposición del recurso o reclamación económico-administrativa fue el último acto interruptivo de la misma^{994 995}), del mismo modo, la inactividad en la discusión sobre la adecuación a Derecho de una sanción, emanada de los mismos órganos que impusieron la liquidación de la que se deriva, que son a su vez los

⁹⁹³ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “El problema de la prescripción en los supuestos de paralización del recurso frente a la sanción... *op. cit.* “Esta es la solución más coherente con lo que ocurre en el ámbito penal y con los criterios que aplica la Sala Tercera en relación con la obligación tributaria” (...) “opera la presunción de inocencia, que sólo puede superarse a través de una resolución o sentencia firme, de modo que al menos hasta la finalización de la vía administrativa sigue operando la prescripción del derecho a imponer sanciones, incluso en la fase de recurso o reclamación”.

⁹⁹⁴ Vid. Artículo 68.1.b) de la LGT.

⁹⁹⁵ SSTs de fechas: 28 de diciembre de 2000 (referencia westlaw nº RJ 2001/1.223), 5 de marzo de 2001 (referencia westlaw nº RJ 2001/1.530) y 16 enero 2002 (referencia westlaw nº RJ 2002/1.081).

encargados de la resolución sobre su procedencia, debería suponer la prescripción de la infracción, precisamente, a causa de la vinculación que el propio legislador ha otorgado a la sanción y a su recaudación que haría que corriesen conjuntamente como una consecuencia más.

E. El procedimiento de Recaudación tributaria.

1. La ausencia de caducidad en el procedimiento de Recaudación tributaria.

La tónica tradicional en nuestro Derecho Financiero y Tributario ha sido que, en el procedimiento de recaudación tributaria, y más concretamente, en su fase ejecutiva de apremio, no esté sometido a ningún plazo concreto de duración de actuaciones debido a sus particularidades sustantivas y procedimentales.

En efecto, la *praxis tributaria*⁹⁹⁶ en la recaudación en vía ejecutiva de las deudas o las sanciones tributarias ha recomendado siempre la existencia de plazos dilatados e, incluso, la inexistencia de ellos toda vez que, una vez iniciado, los órganos de recaudación de la Administración Tributaria actuante deben realizar todas aquellas actuaciones que se contemplan en la LGT y en el RGR a fin de cumplir con la que es su finalidad esencial: el cobro de las deudas y sanciones no ingresadas voluntariamente por los contribuyentes (o en quienes recaiga ese deber)⁹⁹⁷.

Así, en el último párrafo del apartado primero del artículo 104 de la LGT 58/2003 relativo a los plazos de resolución de la Administración Tributaria⁹⁹⁸, establece que “*Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del*

⁹⁹⁶ Así, la STS de 4 de diciembre de 1998 (referencia westlaw nº RJ 1998/10.204) entendió que la no sujeción a plazo del procedimiento de apremio supone que el plazo de terminación es el de la prescripción del derecho. dicha sentencia tiene un voto particular que, tras mostrarse renuente a la existencia de plazos indeterminados, admite la dificultad de encerrar el procedimiento de apremio en un plazo de resolución por las múltiples incidencias que pueden surgir en el mismo (aplazamientos, fraccionamientos, conflictos de jurisdicción, etc.).

⁹⁹⁷ *Vid.* MARTÍNEZ GINER, L. A., “La caducidad de los procedimientos tributarios... *op. cit.*, p. 25.

⁹⁹⁸ Que ha permanecido intacto por la Ley 34/2015.

derecho de cobro". Ello significa que el plazo para su conclusión es tan extenso como el de prescripción del derecho a que se refieran, con lo que se prescinde o sustituye la institución de la caducidad del procedimiento por la extinción del derecho a su percepción por la Hacienda Pública.

Dicho de otro modo, esto supone que el procedimiento de apremio no puede finalizar por inactividad de la Administración Tributaria generadora de caducidad. De hecho, y equivalentemente, el artículo 173 de la LGT, al regular los modos de terminación del procedimiento de apremio, no recoge entre ellos la caducidad⁹⁹⁹.

Por tanto, una vez más¹⁰⁰⁰, encontramos que la duración de la actividad administrativa carece de regulación temporal que la limite, pues la salvedad establecida en dicho precepto relativa al plazo de prescripción, se refiere al derecho de la Administración Tributaria a exigir el pago de las deudas liquidadas o autoliquidadas y, también de las sanciones tributarias (ya vistas en apartados anteriores del presente capítulo).

Esta situación se ha pretendido justificar por varios motivos, en primer lugar, por la imposibilidad de proceder a la realización de los bienes y derechos embargados haya que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme¹⁰⁰¹ y, en segundo lugar, dadas las múltiples incidencias que pueden surgir en el desarrollo de todos los trámites contenidos en el procedimiento de apremio (actuaciones de investigación, embargos, notificaciones, inscripciones registrales, tercerías, subastas, adjudicaciones, etc.), cuya realización depende en buena parte de terceros, lo que conlleva un lógico incremento del lapso de tiempo necesario para tal fin.

No obstante, esta medida, que abre la posibilidad de que el procedimiento de recaudación se prolongue indefinidamente, ha sido duramente criticada por la

⁹⁹⁹ "1. El procedimiento de apremio termina:

- a) Con el pago de la cantidad debida a que se refiere el apartado 1 del artículo 169 de esta ley.
- b) Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.
- c) Con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa."

¹⁰⁰⁰ Recordemos que tampoco existe la institución de la caducidad en el procedimiento de inspección tributaria.

¹⁰⁰¹ *Vid.* artículo 172.3 de la LGT.

doctrina. A este respecto cabe señalar lo dicho, entre otros por, SOLER ROCH, quien considera que podría haberse fijado un plazo a estos efectos, aunque fuese superior al general de seis meses previsto en el propio artículo 104 de la LGT, regulándose igualmente su cómputo, régimen de ampliaciones, supuestos de suspensión o interrupción del mismo, etc., pues la ausencia del mismo constituye una agresión a la seguridad jurídica de los contribuyentes que se encuentran expectantes de las decisiones de actuar o no actuar de la Administración Tributaria¹⁰⁰². También TEJERIZO LÓPEZ, critica esta situación de duración a perpetuidad del plazo recaudador de la Administración Tributaria argumentando que ni la importancia de los fines perseguidos (“*que pueden ser muy variados y en alguna ocasión muy nimios*”) ni la gran cantidad de acusaciones a realizar (“*algunas inútiles y reiterativas*”), son argumentos que justifiquen esta situación¹⁰⁰³.

Por contra, FERNÁNDEZ JUNQUERA entiende que el procedimiento de apremio no puede asimilarse en ningún caso al resto de procedimientos iniciados de oficio a los efectos de conceder un plazo límite en el desarrollo de sus funciones, pues en él no pueden distinguirse las fases de tramitación del procedimiento y audiencia al interesado para que, finalmente, se proceda a su resolución, sino que debe imperar el interés general de recaudar¹⁰⁰⁴.

A nuestro juicio, el procedimiento de apremio no coloca al obligado tributario en una situación de dependencia que le haga someterse a la voluntad de actuar de la Administración Tributaria recaudadora, por tres razones: en primer lugar, porque las fases del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva se encuentran normadas y se producen de manera automática; en segundo lugar porque, como es sabido, el contribuyente puede dar fin a la vía ejecutiva pagando la deuda o la sanción tributaria debida en cualquier momento y, en último lugar, porque no es cierto que el contribuyente quede desamparado sin posibilidad de manifestar la improcedencia de dicha vía, sino que con la notificación de la providencia de apremio, puede alegar frente a la misma los motivos, tasados eso sí, previstos en el artículo 167.3 de la

¹⁰⁰² Vid. SOLER ROCH, M^a. T., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes. «Comentario al artículo 23 LDGC»*, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999, p. 411, en MARTÍNEZ GINER, L. A., “La caducidad de los procedimientos tributarios... *op. cit.*”, p. 25.

¹⁰⁰³ Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Algunas reflexiones sobre la reforma de la aplicación de los tributos”, *Revista Técnica Tributaria*, n^o 60, enero - marzo, 2003 p. 74.

¹⁰⁰⁴ Vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva Ley)*. «*Derechos generales de los contribuyentes*», Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998, pp. 106 y 107, en MARTÍNEZ GINER, L. A., “La caducidad de los procedimientos tributarios... *op. cit.*”, p. 25.

LGT¹⁰⁰⁵, entre ellos, la caducidad y/o la prescripción (o la primera y, por ende la segunda) del procedimiento que ha dado lugar a la liquidación y/o la sanción de la que trae causa¹⁰⁰⁶.

Por tanto, que la caducidad no tenga aplicación en este procedimiento no es una agresión a la seguridad jurídica. A lo sumo, el contribuyente podrá plantear alguna queja o reclamación incitando o exigiendo el cumplimiento diligente del procedimiento por parte de la Administración Tributaria actuante en la recaudación, pero nada más.

2. Los efectos de la prescripción en la recaudación.

Como se ha visto, el único límite temporal en el procedimiento recaudación viene marcado por la institución de la prescripción de dos derechos de la Administración Tributaria, de un lado, a exigir el pago de las deudas liquidadas o autoliquidadas y, de otra parte, a exigir el pago de las sanciones tributarias. Ambos, han sido ya tratados en el presente capítulo, por lo que a lo dicho sobre ellos nos remitimos a fin de no ser reiterativos¹⁰⁰⁷.

No obstante, podemos hacer una precisión en lo que hace a la prescripción en el procedimiento de recaudación que se encuentra en el apartado segundo del artículo 173 de la LGT, dedicado a la prescripción en los casos en que se haya declarado el crédito como incobrable. En estos casos, el procedimiento de apremio se podrá reanudar, siempre y cuando no se haya sobrepasado el plazo de prescripción, cuando la Administración tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al

¹⁰⁰⁵ Que son: extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, la falta de notificación de la providencia de apremio, el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en la LGT y, la suspensión del procedimiento de recaudación.

¹⁰⁰⁶ Eso sí, la impugnación de la providencia de apremio con base en la caducidad del procedimiento sancionador por el que se impuso la sanción tributaria apremiada sólo es posible cuando el interesado no tuvo oportunidad de hacer valer dicha alegación en fase declarativa.

¹⁰⁰⁷ Vid. Subapartados “La facultad para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas” y “Los efectos de la prescripción en la recaudación de las sanciones”.

pago. Empero, transcurrido ese plazo, tampoco podrá hacerlo, habiendo decaído por completo el derecho de la Administración a recaudar¹⁰⁰⁸.

F. El procedimiento de recuperación de ayudas del Estado que afecten al ámbito tributario.

1. Definición, naturaleza, tipos y características esenciales.

El artículo único sesenta de la Ley 34/2015 de modificación de la LGT incorpora un nuevo Título VII que contiene los once últimos artículos que la nueva redacción ha otorgado para esta Ley (del artículo 260 a 271), destinados a la regulación de un nuevo procedimiento denominado “*de recuperación de ayudas del Estado que afecten al ámbito tributario*”.

El capítulo primero de este Título, destinado a las consideraciones generales del mismo, establece las actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de estas ayudas, cuya competencia corresponde a la Administración Tributaria, tendrán la consideración de procedimientos de aplicación de los tributos¹⁰⁰⁹ y, de ahí, que por razón de materia las incluyamos en nuestro estudio pese a lo inusual de su ubicación en la Ley, habida cuenta de la naturaleza que se les procesa.

En particular, la LGT considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas del Estado que afecten al ámbito tributario, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias derivadas de dichas decisiones y, también, serán de aplicación en los supuestos en que, en cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, resulte procedente exigir el reintegro de cantidades percibidas en concepto de ayudas del Estado que afecten al ámbito tributario.

¹⁰⁰⁸ A este respecto hemos de recordar que los obligados al pago como responsables podrán alegar la prescripción de los derechos de la Administración no sólo en el curso del procedimiento que ésta ha dirigido frente a ellos, sino también frente al deudor principal.

¹⁰⁰⁹ *Vid.* Artículo 160.2 de la LGT.

Dos son procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado: el procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión y, el procedimiento de recuperación en otros supuestos.

A continuación, veremos la regulación de las figuras extinto temporales en cada uno de ellos.

2. Caducidad y prescripción en el procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión.

El elemento que mejor nos ayudará a comprender el régimen de las figuras extinto temporales de la caducidad y la prescripción en este procedimiento, es el carácter híbrido de la naturaleza de este procedimiento. Y es que, la LGT lo regula como un procedimiento mixto entre: el procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, en lo que hace a su inicio y tramitación (lo que incluye su duración) y, el procedimiento inspector en cuanto a las facultades y al desarrollo de ésta se refiere y, también a los efectos derivados de la terminación del mismo por inactividad administrativa.

Esta marcada característica hará que el procedimiento de recuperación se tramite como el de comprobación limitada pero se aplique como uno de inspección con algunas salvedades. Veámoslo.

Del contenido de los artículos 261.2, incluido en el capítulo destinado a las disposiciones generales, y 265.1, del capítulo siguiente que regula este procedimiento en concreto, se deduce que el legislador distingue entre las facultades de la Administración Tributaria para comprobar e investigar en la recuperación de las ayudas del Estado. Así, cuando los órganos administrativos encargados de esta tarea procedan a comprobar la procedencia o no de la recuperación de una ayuda susceptible de regularización, el procedimiento que emplearán a tal efecto será el que se recoge en el capítulo segundo de éste título, con las peculiares facultades de

comprobación que se le conceden ahí contenidas¹⁰¹⁰; mientras que sí se prevé que el alcance de dicho procedimiento lo excede, se habilita la posibilidad de que la comprobación, investigación y ejecución del mismo se lleve a cabo por el procedimiento inspector regulado en el capítulo IV del Título III de la LGT que ya conocemos, dictando una liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación y sobre los que se refiera la decisión de recuperación, separándose así, aquellos otros que no estén vinculados a la misma¹⁰¹¹.

¹⁰¹⁰ En efecto, conviene destacar que, pese a que, como hemos dicho, este procedimiento en su naturaleza se corresponde con el procedimiento de comprobación limitada y las tareas que le son encomendadas son, efectivamente, las propias de la comprobación, la regulación normativa dada a este procedimiento incluye algunas facultades y posibilidades que lo diferencian sustancialmente, como son:

1. Examinar “*cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, incluida la contabilidad mercantil*” (vid. artículo 265.2 de la LGT). Esta circunstancia representa, por sí sola, una enorme diferencia con el procedimiento de comprobación limitada, en donde los órganos de gestión no pueden examinar la contabilidad a tenor de la prohibición expresa establecida en la letra c) del artículo 136.2 de la LGT.
2. En relación con la anterior cualidad, “*las actuaciones del procedimiento podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, a cuyo efecto serán de aplicación las reglas contenidas en los artículos 142.2 y 151 de esta Ley*” (vid. artículo 265.3 de la LGT), lo que equivale a permitir la entrada a los actuarios de la comprobación e investigación en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario.
3. Además, las actuaciones de comprobación e investigación “*se entenderán efectuados a los solos efectos de determinar la procedencia de la recuperación de la ayuda de Estado, sin que impida ni limite la ulterior comprobación de los mismos hechos o documentos*” (vid. artículo 265.4 de la LGT), lo que supone un doble efecto: por una parte que, los conceptos tributarios objeto de comprobación e investigación de este procedimiento lo estén siendo también efectuados, simultáneamente, por otros órganos de la Administración Tributaria en otro procedimiento (de gestión y/o inspección tributaria) y, por otra parte, que esta duplicidad de comprobación e investigación conlleve la aplicación torticera y desnaturalizada del efecto preclusivo de la comprobación e investigación, esto es, que la Administración Tributaria se ampare en esta previsión a fin de poder reinvestigar los mismo hechos sobre el contribuyente alegando la diferente naturaleza del procedimiento y no el diferente objeto que lo motiva. Dicho de otro modo, que se pierda la necesidad de que la Administración tenga que descubrir “*nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas*”, sino que le baste alegar diferente naturaleza de la “nueva” actuación de investigación que desarrolla sobre los mismo hechos.

¹⁰¹¹ Vid. Artículo 261.2 de la LGT.

Como se ha dicho *supra*, es en relación a los efectos derivados de la inactividad administrativa de este procedimiento de recuperación de ayudas del Estado, regulada en el artículo 268 de la LGT, uno de los puntos en donde se produce la desvinculación del procedimiento de comprobación limitada para asimilarse al de inspección tributaria.

En efecto, si bien es cierto que falta una regulación expresa sobre el plazo del procedimiento de recuperación, no es menos cierto que sí existe una regulación indirecta al mencionar el artículo 104.1 de la LGT, por lo que su duración será coincidente con el plazo general de seis meses ahí contemplado (que lo hace más sinónimo aún si cabe con los procedimientos de gestión tributaria). Sin embargo, en cuanto al efecto normal del transcurso de ese plazo sin resolución expresa a consecuencia de la quietud administrativa, que sería el de la caducidad, no es aplicable a este procedimiento de recuperación las previsiones del procedimiento de comprobación limitada.

En lo que aquí respecta, de entre los modos de conclusión de este procedimiento previstos en el apartado primero del aludido artículo se excluye la caducidad (que sí prevé la letra b) del artículo 139.1 de la LGT respecto del procedimiento de comprobación limitada), es más, consecutivamente, el apartado segundo de este mismo artículo, se encarga de enfatizar que el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento regulado en el artículo 104 de esta Ley no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación. En este caso, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones administrativas desarrolladas durante dicho plazo, lo que resulta coincidente con lo que se prevé en el nuevo apartado 6 del artículo 150 de la LGT respecto del procedimiento inspector.

Como puede apreciarse, el artículo 268 de la LGT no hace mención alguna al resto de efectos que de ese incumplimiento del plazo por inactividad administrativa podrían generarse, a los que sí se refiere, en cambio, el artículo 150 de la LGT para el procedimiento inspector y que ya conocemos, estos tienen, la consideración de espontáneos a efectos del artículo 27 de la LGT de los ingresos realizados por el obligado tributario desde el inicio hasta la primera actuación después de incumplir el plazo y, la no exigencia de los intereses de demora desde que se produzca el aludido incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

Respecto de estos efectos, podría entenderse que ambos efectos no se regulan puesto que no tienen aquí cabida, pues en tanto en cuanto, tras las resolución

del procedimiento de recuperación en el que se concluya la decisión de recuperar la ayuda del Estado, y aunque la detracción de tales ayudas se manifieste sobre la esfera del obligado tributario (o su patrimonio), el responsable de su reintegro no sea el obligado tributario concesionario que ha sido investigado, sino el Estado, la Administración o cualquier otro organismo público concedente, por lo que, en consecuencia, los obligados tributarios no sean susceptibles de ingresar nada ni de que se les computen intereses. Es más, probablemente esta sea la razón por la que la única previsión en torno a éstos últimos se contenga en el artículo 263.2 de la LGT para los casos en los que la Ayuda haya de ser devuelta a instituciones supranacionales (“*Los intereses de demora se registrarán por lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea*”).

No obstante, si esta no fuese la lógica del legislador, si esos ingresos se produjeran, o los intereses debieran ser satisfechos, lo razonable sería considerarlos espontáneos y no exigidos, respectivamente, en analogía a las situaciones previstas en el artículo 150 de la LGT respecto del procedimiento inspector, habida cuenta de su identidad sustancial.

Por lo demás, se prevé en el artículo 268 de la LGT, en identidad con el procedimiento inspector, que se entenderá interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con conocimiento formal del interesado con posterioridad a la finalización del plazo de duración del procedimiento (recordemos que el general es de 6 meses)¹⁰¹².

En cuanto a la institución de la prescripción, en este procedimiento de aplicación se produce una nueva alteración a las reglas vistas. Establece el artículo 262 de la LGT con carácter general para este procedimiento (y para otros) que prescribirá a los diez años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria que, en su caso, resulte de la ejecución de la decisión de recuperación de la ayuda del Estado. Esto se asemeja a lo que ocurre en los procedimientos inspectores tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, en los que la facultad de la Administración

¹⁰¹² En este sentido, cabe destacar la opinión de (*vid.*) MENÉNDEZ MORENO, A., “El nuevo procedimiento del Título VII de la LGT, de “Recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación””, *Quincena Fiscal*, nº 21, diciembre, 2015. Considera que esta referencia no parece necesaria a la luz de lo establecido en los apartados 1.a) y 2.a) del artículo 68 de la LGT, que reconocen esa misma posibilidad de interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar y a exigir, respectivamente, el pago de las deudas tributarias.

Tributaria de iniciar una comprobación a través de dichos procedimientos prescribe a los 10 años (artículo 66.bis de la LGT).

Pero además, este plazo de prescripción se extiende por el mismo tiempo al derecho de la Administración a exigir el pago de la misma, lo que constituye una excepción al plazo de prescripción de la facultad recaudadora de la Administración Tributaria en relación a la deuda y a las sanciones tratadas con anterioridad.

El cómputo del plazo de prescripción sigue el criterio de devengo y no el de caja, es decir, empezará a contarse desde el día siguiente a aquel en que la aplicación de la ayuda de Estado en cumplimiento de la obligación tributaria objeto de regularización hubiese surtido efectos jurídicos conforme a la normativa tributaria, resultando indistinto el momento de su percepción.

Del mismo modo, en los apartados tercero y cuarto de este artículo se prevé unos supuestos específicos de interrupción de la prescripción y suspensión, respectivamente, que por razón de materia, como ha sido tónica en este trabajo no analizaremos.

Por último, y guardando la comentada analogía, aunque no total, con el procedimiento inspector, cuando una resolución judicial aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones administrativas, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el artículo 104 de esta Ley o en el plazo de tres meses, si este último fuera superior.

Es obvio que, dado que la duración de este nuevo procedimiento (6 meses) guarda identidad con el procedimiento de comprobación limitada y no con el del procedimiento inspector (18 meses con carácter general y 27 meses en los supuestos tasados), el plazo residual aquí también debía ser inferior.

El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado.

Nuevamente, el legislador vuelve a guardar silencio respecto del cobro o no de intereses por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento de recuperación de la ayuda estatal, en contra de lo que sí se refleja en el artículo 150.7 de la LGT para el procedimiento inspector, o que nos lleva a pesar, otra vez, en que la

razón de ello es que la devolución o reintegro de la ayuda no recaerá en el obligado tributario, sino en el Estado u organismo concedente.

3. Caducidad y prescripción en el procedimiento de recuperación en otros supuestos.

Este procedimiento alternativo se prevé en la LGT cuando la ejecución de la decisión de recuperación no implique la regularización de una obligación tributaria. Se regula en el capítulo III de este nuevo título. Para ello, el órgano competente tendrá las facultades que se reconocen a la Administración Tributaria en la recaudación, con los requisitos allí establecidos¹⁰¹³.

Este procedimiento de recuperación terminará por resolución expresa de la Administración Tributaria, que deberá notificarse en el plazo de cuatro meses desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento, salvo que la decisión de recuperación establezca un plazo distinto.

Expresamente el último artículo de la LGT, el 271, se remite a las mismas consecuencias derivadas de su incumplimiento y retroacción de actuaciones administrativas tras resolución judicial que aprecie defectos formales que se preven para el procedimiento anterior, por lo que téngase aquí igualmente por reproducidas las conclusiones antes emitidas y su problemática.

¹⁰¹³ *Vid.* Artículo 162 de la LGT.

Capítulo Cuarto.

El silencio en el Derecho Tributario.

I. La obligación de resolver y la terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Es habitual definir el silencio, en términos jurídicos, como la ausencia de expresividad de la voluntad de un sujeto interviniente en una relación jurídica cuando ésta es una conducta necesaria o debida, ya se produzca en la esfera del Derecho Privado como de lo Público. Y es que, si tal declaración fuese preceptiva y no necesaria, no estaríamos ante un verdadero caso de silencio (inesperado), sino ante una simple opción o facultad de los participantes en las relaciones jurídicas. Así que, si recordamos la clasificación de inactividades que llevamos a cabo en el capítulo segundo, el silencio es otra forma más de inactividad de tipo formal, aunque claro está, su elemento subjetivo y su significado no pueden ser los mismos en una u otra esfera del Derecho.

En el primero de estos ámbitos, el Privado, el silencio sólo surge por parte de algún particular con efectos para sí mismo y/o para terceros y, su significado y razón de ser, guarda relación con la interpretación de una declaración de voluntad en el seno de un negocio jurídico al objeto de fortalecer la seguridad jurídica de quienes pueden verse afectados por tal conducta, es decir, el silencio equivale aquí a una

declaración de voluntad de naturaleza implícita¹⁰¹⁴. Mientras que en el caso del Derecho Público, al que pertenece nuestro Derecho Financiero y Tributario, el silencio puede manifestarse por cualquiera de los intervinientes en la relación jurídico-tributaria, esto es, tanto el contribuyente a través de una conducta omisiva, como la Administración Tributaria en el ejercicio de su actividad formal, que es la emisión de declaraciones jurídicas y/o manifestaciones de voluntad en el ejercicio de una potestad administrativa (distinta a la reglamentaria) que pretende producir unos determinados efectos jurídicos como son la individualización y la concreción de las normas tributarias¹⁰¹⁵.

En efecto, la justificación más elemental de la regulación normativa del silencio tributario se encuentra en el hecho de que todas las potestades públicas obligan, por el mero hecho de tenerlas atribuidas, a su ejercicio¹⁰¹⁶, por lo que es de exigir del ordenamiento jurídico que no sea neutral frente a la inactividad formal de la Administración Tributaria cuando su actuación es requerida y, con ello, que muestre una reacción negativa o sancionadora toda vez que, este tipo de inactividad colisiona con los principios constitucionales más elementales imperantes en nuestro Sistema Tributario¹⁰¹⁷, tales como: el principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la CE), que excluye las situaciones de pendencia de los contribuyentes en la concreción de su

¹⁰¹⁴ Vid. DIÉZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, t. I, Ed. Tecnos, Madrid, 1983, p. 113.

Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I*,... *op. cit.*, p. 535.

Vid. BOQUERA OLIVER, J. M., *Estudios sobre el acto administrativo*, Ed. Civitas, Madrid, 1986, p. 97, en GARCÍA NOVOA, C., *El silencio administrativo...* *op. cit.*, p. 27.

Cfr. GARCÍA-TREVIJANO FOS, J. A., *Los actos administrativos*, Ed. Civitas, Madrid, 1986, pp. 60 y ss.

¹⁰¹⁵ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *El silencio administrativo...* *op. cit.*, pp. 31 y 32. Además de esta aclaración, advierte lo ya dicho por GIANNINI, M. S., *Diritto Amministrativo*, t. I, Ed. Giuffrè, Milán (Italia), 1970, p. 647, en relación a la imposibilidad de entender que el silencio de la Administración Pública conlleva una declaración implícita de voluntad debido al principio de legalidad, pues apreciar voluntad en el silencio de la Administración supondría que los actos surgieran sin que éstos se efectuaran.

¹⁰¹⁶ Vid. PARADA VÁZQUEZ, R., *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 168.

¹⁰¹⁷ Para profundizar más sobre este tema (*vid.*) GÓMEZ-FERRER MORANT, R., “El silencio administrativo desde la perspectiva constitucional”, en *Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasí*, Ed. Cívitas, Madrid, 1989.

situación y/o derechos¹⁰¹⁸, y, también, implica una ilusión del control judicial de la Administración Tributaria si consideramos la necesidad de existencia de un acto previo¹⁰¹⁹.

De esta forma, entendemos que en la medida en que nuestro ordenamiento jurídico-tributario impone al contribuyente obligaciones temporales, formales y materiales y, le somete al control y a la facultad de investigación y supervisión de su comportamiento por parte de la Administración Tributaria, siendo además susceptible de ser sancionado, en buena lógica jurídica no puede quedar restringida la situación del contribuyente de forma perenne en el tiempo (*sinne die*) a consecuencia del silencio administrativo de los órganos titulares de estas facultades en la toma de decisiones que le afectan.

Así, es clara la vinculación del silencio tributario con la inactividad administrativa a través de la no adopción, en una determinada circunstancia, de una resolución o un acto administrativo destinado a producir efectos jurídicos en los contribuyentes, aún cuando su producción le ha sido encomendada por una potestad y es un mandato normativo previsto para que se produzca en virtud del principio de irrenunciabilidad del ejercicio de la competencia. Dicho de otro modo, el primer elemento que caracteriza al silencio tributario es el incumplimiento de la obligación de hacer de la Administración Tributaria que, a su vez, es una manifestación del interés público y del servicio a los intereses generales consecuencia del sometimiento a la Ley¹⁰²⁰.

Este incumplimiento puede llevarse a cabo de forma aislada con la emisión de un sólo acto tributario legalmente previsto, o bien, al resolver todas las cuestiones que se planteen en el curso de alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos que desarrolla (ya sean iniciados de oficio, o a instancia del particular), y que, en ambos casos, se corresponden con un derecho del contribuyente derivado del

¹⁰¹⁸ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1988, p. 123.

¹⁰¹⁹ Vid. MORILLO-VELARDE PÉREZ, J. I., “El silencio administrativo” en *El procedimiento administrativo en Derecho comparado*, Ed. Cívitas, Madrid, 1993, pp. 162 a 164.

¹⁰²⁰ En este instante cabe recordar que la obligación de resolver en nuestro ordenamiento jurídico-tributario ha sido una cuestión cuya evolución ha estado íntimamente ligada a la figura de la inactividad administrativa, por lo que nos remitimos a lo ya visto sobre ella en el apartado “*Evolución histórica del pensamiento sobre la inactividad administrativa*”.

principio de tutela judicial efectiva, de ahí que sea considerado un auténtico deber de la Administración Tributaria.

Y, para que esto no ocurra, o con la intención de evitarlo, incentivando la obligación de la Administración Tributaria de emitir actos tributarios que son debidos, el ordenamiento jurídico-tributario ha anudado a dicho incumplimiento por silencio unas consecuencias jurídicas que se producen una vez transcurrido la superación de un lapso temporal en el que debieron emitirse (o, mejor dicho, al que se someten¹⁰²¹), que es el segundo elemento que caracteriza el silencio tributario, y que, como veremos, varían en función del interés jurídico que está en juego.

Esta es la razón por la cual el legislador ha incluido con carácter general el silencio entre las formas de terminación de los procedimientos administrativos, y como tales, los de naturaleza tributaria. Y es que, el legislador, sabedor de que los procedimientos finalizan de forma normal mediante resolución expresa¹⁰²², también es consciente de que este deber administrativo de generar actos administrativos va a ser incumplido en no pocas ocasiones por los órganos competentes de ello en cada

¹⁰²¹ Se trata de hacer extensible a la Administración Pública la teoría *ius privativista* del cumplimiento de los derechos y las obligaciones en tiempo y forma. *Vid.* HERNÁNDEZ GIL, A., *Derecho de obligaciones*, Ed. Ceuta, Madrid, 1983, p. 427, en GARCÍA NOVOA, C., *El silencio administrativo... op. cit.*, p. 39. Para este último, la naturaleza articulada de los procedimientos tributarios y su sentido finalista es lo que justifica la relevancia del tiempo en su tramitación y el sometimiento de la obligación de resolver a un determinado plazo temporal.

¹⁰²² Más tajante se muestra ESEVERRI, al afirmar que el legislador “*tiene la certeza de que el ejercicio de ese deber va a ser incumplido por los órganos a quienes compete*”, (*vid.*) ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La aplicación del silencio administrativo en el Derecho Tributario” en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (Directores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, t. II, Ed. Aranzadi - Thomson, Pamplona, 2010, p. 321.

caso y, por tanto, incluye también el silencio como otra forma normal más¹⁰²³ de terminación de los procedimientos, a los que añade las formas anormales, es decir, por desistimiento o renuncia de la Administración Tributaria o del contribuyente, caducidad o pérdida de objeto.

Así las cosas, aunque la forma normal de concluir un procedimiento es la resolución, se establece el silencio tributario como otra medida de finalización de los procedimientos de aplicación de los tributos tendente a evitar la pendencia indefinida de los contribuyentes.

En ambos sentidos se pronuncia el artículo 103.1 de la LGT al exponer que: “La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa”¹⁰²⁴. Como puede verse, esta obligación de la Administración Tributaria de resolver expresamente todas las cuestiones que los procedimientos planteen se encuentra ligada al *principio non liquet*, que establece que en ningún caso la Administración Tributaria puede abstenerse de resolver amparándose en el silencio y, tampoco, oscuridad o insuficiencia de preceptos legales aplicables al caso¹⁰²⁵.

¹⁰²³ Para algún sector de la doctrina, existe otra variante más de terminar los procedimientos de forma normal, y es el mutuo acuerdo alcanzado entre las voluntades de la Administración Tributaria y del contribuyente que se da, por ejemplo, en las actas con acuerdo en el procedimiento de inspección tributaria. *Vid.* ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La aplicación del silencio administrativo en el Derecho Tributario”... *op. cit.*, p. 322. Entiende ESEVERRI, frente a quienes defienden esta forma de conclusión de los procedimientos, que no se puede concebir como una modalidad resolutoria de los procedimientos tributarios porque los “acuerdos de voluntades” se tratan siempre de actos de mero trámite que ni se encuentran asentados entre las citadas en el artículo 100 de la LGT, ni se contemplan como supuestos que eximen del deber administrativo de resolver contenido en el artículo 103.2 de la LGT, por tanto, sólo podrían tener cabida si tenemos en consideración la cláusula abierta de ese artículo 100 cuando se refiere a “cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario”, pero supondría forzar la interpretación real del precepto.

¹⁰²⁴ En clara sintonía con el artículo 42.2 de la LRJ-PAC. La expresión, “todas las cuestiones que se planteen” en estos procedimientos, como ha señalado, MENENDEZ, “debe entenderse en sus autos términos”. *Vid.* MENÉNDEZ GARCÍA, G., “La obligación de resolver y duración de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria”, *Boletín de la Facultad de Derecho UNED*, nº 26, 2005, p. 219.

¹⁰²⁵ *Vid.* Artículo 89.4 de la LRJ-PAC.

De esta forma, el deber que analizamos se cumplirá no sólo cuando se dicte una resolución expresa sobre el fondo de las cuestiones planteadas por el expediente económico-administrativo, sino también cuando se ponga fin al procedimiento declarando, por ejemplo, la inadmisibilidad o extemporaneidad de la solicitud efectuada por el contribuyente¹⁰²⁶. Fuera de estos casos, la resolución deberá resolver todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del procedimiento que no fueron alegadas por los mismos y que les afecten, en los términos previstos en las normas aplicables al procedimiento en cuestión y, en su defecto, en el artículo 89 de la LRJ-PAC¹⁰²⁷.

No obstante, continúa el apartado segundo de este mismo artículo, exceptuando tal obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los modos anormales de terminación, esto es, en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados¹⁰²⁸. Esta regulación se diferencia del régimen administrativo común¹⁰²⁹.

¹⁰²⁶ Vid. HUESCA BOADILLA, R., “Artículo 103. Obligación de resolver”, en la obra por él coordinada *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria... op. cit.*, pp. 725 y 726.

¹⁰²⁷ Vid. MARTÍN DÍAZ, E., “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios” en VV.AA., *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, Ed. Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 473 y 474.

¹⁰²⁸ Cfr. GARCÍA DEL RÍO, L., “El procedimiento tributario: la declaración de caducidad” en MARTÍNEZ LAFUENTE, A., (director), *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Ed. Institutos de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 544. En este capítulo, GARCÍA DEL RÍO considera que el apartado segundo es un precepto con una redacción tan defectuosa que podría inducir a pensar que se refiere exclusivamente a aquellos en los que concurren las dos circunstancias señaladas simultáneamente, esto es, a los procedimientos que, siendo relativos al ejercicio de derechos que sólo deben ser objeto de comunicación, terminen por caducidad, pérdida sobrevenida del objeto de procedimiento, renuncia o desistimiento.

¹⁰²⁹ Y es que, de acuerdo con el artículo 42.1 de la LRJ-PAC, sólo se exceptúa de la obligación de dictar resolución expresa “*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*”, pues en los casos de caducidad, renuncia del derecho o desistimiento de la solicitud y desaparición sobrevenida del objeto del procedimiento, existe siempre la obligación de la Administración Pública de resolver expresamente. Según (vid.) CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. y VV.AA., *Guía de la Ley General Tributaria... op. cit.*, p. 235, esta divergencia del ordenamiento tributario respecto del régimen administrativo común se ha querido justificar por el carácter masivo de los procedimientos tributarios.

Podría parecer que esta previsión vulnera el mencionado principio *non liquet*, sin embargo, no es así porque el mismo artículo 103.2 de la LGT dispone seguidamente, en su último párrafo, que cuando el interesado solicite expresamente que la Administración Tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a contestar a su petición expidiendo un certificado acreditativo de la producción de tal causa, por lo que se afianza la vigencia de este principio. Sin embargo, la emisión de tal certificado no es óbice o necesario para que se entienda por concluido el procedimiento. La razón que ha conducido al legislador a incluir esta previsión de forma tan clara y concisa, entendemos que radica en reducir al máximo la posición jurídica del contribuyente tras el anuncio de esta exención de obligaciones declarativas de la Administración.

De acuerdo con el apartado tercero del citado artículo 103 de la LGT, la resolución que comentamos debe estar motivada en aquellos casos en los que la Administración Tributaria regularice la situación tributaria de un obligado tributario apartándose de los datos consignados o de la interpretación normativa que efectuó éste¹⁰³⁰. Es decir, que motive sus hechos y fundamentos de derecho en la resolución de los procedimientos de aplicación de los tributos (gestión, inspección y recaudación).

II. La integración del silencio administrativo en el Derecho Financiero y Tributario.

Tal y como ha manifestado la jurisprudencia en reiteradas ocasiones¹⁰³¹, el silencio tributario es la consecuencia natural de la inactividad administrativa, esto es, la constatación del fiasco de la Administración Tributaria en su obligación de resolver los procedimientos tributarios en los plazos previstos a lo largo del ordenamiento jurídico-tributario, y ello, con independencia de que éstos fuesen iniciados por los contribuyentes o de oficio por ella misma. Por nuestra parte, consideramos que el

¹⁰³⁰ *Vid.* MENÉNDEZ GARCÍA, G., “La obligación de resolver y duración de los procedimientos tributarios... *op. cit.*, pp. 217 a 218. El autor señala que, en la medida en que el artículo 103.3 de la LGT establece una cláusula final de motivación referida a “*otros supuestos previstos en la normativa*”, con ello debe entenderse aplicable lo previsto en el artículo 54.1 de la LRJ-PAC con las adaptaciones que resultasen necesarias.

¹⁰³¹ Así ha sido establecido reiteradamente por la jurisprudencia del TS, valga como muestra la sentencia de 22 de diciembre de 1998 (referencia westlaw nº RJ 1998/10.229).

silencio tributario no responde tanto a un fracaso de esta Administración, sino más bien a una manifestación de su ineficacia en el ejercicio de sus funciones legalmente atribuidas¹⁰³², pues no se trata de una ausencia de previsión legal, que sí entenderíamos como un auténtico fracaso, sino más bien de una falta de actuación determinada en un tiempo preciso, o lo que es lo mismo, una inoperancia administrativa no esperada.

Ya dijimos que el reconocimiento normativo de la obligación de la Administración de emitir actos administrativos de carácter tributario en la resolución de un procedimiento de aplicación de los tributos, ha sido una constante en nuestro ordenamiento jurídico-tributario ligada a ese mismo deber en el Derecho Administrativo¹⁰³³. De modo que, no sería descabellado pensar que la regulación del silencio administrativo en general, ha sido adoptada en el ámbito tributario, empero, como sabemos, no es así, ya que la D. Ad. Quinta de la Ley 30/1992, admitió la singularidad de la materia tributaria respecto de las normas de Derecho Administrativo común, cuando ordenó que los plazos máximos para dictar resoluciones y los efectos de su incumplimiento, así como los efectos derivados de la falta de resolución, serían los previstos en la normativa tributaria y constituye una declaración del principio de singularidad que rodea la regulación de los procedimientos tributarios y de que, consecuentemente, en la ordenación de esta materia específica sus normas rectoras serán aquellas que se regulen singularmente para ella.

Sin embargo, la promulgación de la Ley 30/1992 no hacía sino acentuar la necesidad de revisar las normas tributarias ante la ausencia de regulación del silencio tributario en la entonces vigente LGT de 1963; por tanto, el legislador procedió casi de forma inmediata a aprobar el RD 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modificaban determinados procedimientos tributarios y el RGIT, que fue la norma que pretendió, y no consiguió, que los procedimientos tributarios regulasen normativamente la institución del silencio.

En concreto, para evitar tener que aplicar la mencionada Ley administrativa, estableció una normativa específica allí donde no la había tanto en materia de señalamiento de plazos distintos a los generales (artículo 1), como en lo

¹⁰³² Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La aplicación del silencio administrativo en... *op. cit.*, p. 323.

¹⁰³³ Vid. *Supra*. Capítulo segundo, apartado primero, “Evolución histórica del pensamiento sobre la inactividad administrativa”.

relativo al régimen de actos presuntos, relacionando un total de 101 procedimientos tributarios en los que, ante la falta de regulación expresa, el sentido del procedimiento era desestimatorio, lo que supuso en aquel instante, incluso, la duda de la propia legalidad del RD 803/1993¹⁰³⁴.

Posteriormente, sería la LDGC la que, pretendiendo evitar nuevamente la bifrontalidad con la normativa administrativa general, reconocía expresamente la obligación de resolver de la Administración Tributaria (en su artículo 13.1) y, en conexión con la Ley 30/1992 estableció el plazo máximo de resolución en seis meses en los procedimientos de gestión tributaria (en su artículo 23¹⁰³⁵) y de doce meses para las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Inspección Tributaria (artículo 29). A ello, se añadía (en el artículo 23.3) el régimen de actos presuntos que establecía que si vencía el plazo de resolución de los procedimientos iniciados a instancia de parte, sin que el órgano competente hubiera dictado la misma, se producirían los efectos que establecieran su normativa específica, quedando excluido de esta previsión, el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones se extendían hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro (tal y como se ha mantenido en la actualidad).

Sin embargo, esta regulación también fue insuficiente, y acaecieron dos problemas¹⁰³⁶:

El primero de ellos se refería a la falta de referencia del artículo 23.2 a las consecuencias de inexistencia de resolución en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio (pues como se ha dicho, sólo hacía mención a los iniciados por los contribuyentes). Esta cuestión quedó solucionada meses más tarde con la nueva redacción dada a la D. Ad. Quinta por la Ley 4/1999, en donde ya se preveía este tipo de procedimientos.

¹⁰³⁴ Vid. DE LA PEÑA VELASCO, G., “Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración Tributaria... *op. cit.*, p. 426. Como afirma este autor “*es obvio que son pocos o ninguno los -procedimientos tributarios- que quedaron al margen de esa relación*”.

¹⁰³⁵ “*salvo que la normativa aplicable fijase un plazo distinto*”.

¹⁰³⁶ Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Algunas reflexiones sobre la reforma de la aplicación de los tributos... *op. cit.*, pp. 73 y 74.

Y, el segundo, que ya vimos anteriormente¹⁰³⁷, se planteaba con la interpretación a *sensu contrario* del artículo 23.3 de la LDGC. Y es que, este disponía expresamente la no existencia de caducidad en el procedimientos de apremio, lo que daba pie a pensar que, tácitamente, el legislador admitía la caducidad en los de gestión e inspección tributaria.

Así, aunque la LDGC supuso ciertos avances respecto de la normativa anterior, no será hasta la promulgación de la LGT 58/2003, de 17 de diciembre, cuando se produzca la regulación definitiva (mejorada respecto de la regulación anterior según dijo su Comisión legislativa¹⁰³⁸) de los efectos del silencio tributario derivado del incumplimiento de los plazos de resolución por parte de la Administración Tributaria¹⁰³⁹.

Es decir, desde entonces, es la LGT y su reglamento de desarrollo (RGGI) la normativa que ofrece una solución y establece unos efectos frente a la inactividad administrativa tributaria, o lo que es lo mismo, del incumplimiento de resolver temporáneamente, y lo hace en defecto de la norma administrativa general (la Ley 30/1992).

¹⁰³⁷ Vid. Apartado “a)El variable tratamiento normativo de la caducidad inspectora” del presente trabajo.

¹⁰³⁸ La Comisión para la reforma de la LGT destacó en su día que con la nueva reforma de la LGT se produce “la mejora de la técnica legislativa en materia de resolución de procedimientos y con independencia de la diversidad de lapsos temporales que puedan establecerse, se orientan en la línea de seguir la sistemática de la LRJ-PAC, para recoger de modo acabado el régimen jurídico del deber de resolver, clarificándose la normativa aplicable y los efectos del incumplimiento de los plazos de los procedimientos iniciados tanto de oficio como a instancia de parte, de tal modo que la lectura de la LGT ilustre en uno y otro caso sobre las dos cuestiones que han resultado más controvertidas en los último años. Por un lado, el régimen de los actos presuntos y el carácter del silencio administrativo. Por otro, la cuestión cuyo debate ha adquirido mayor polémica, es decir, la posibilidad de entender aplicable la caducidad como forma de terminación del procedimiento por incumplimiento de la obligación de resolver”. Vid. MINISTERIO DE HACIENDA, Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. Secretaría de Estado de Hacienda, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, julio, 2001, p. 133.

¹⁰³⁹ Es lo que MARTÍN QUERALT llamó “el confinamiento y escapismo del Derecho Financiero y Tributario del Derecho Administrativo general”. Vid. MARTÍN QUERALT, J. B., “La aplicación de la Ley 30/92, de 26 de diciembre... op. cit., p. 38 y ss.

De esta forma, la regulación del silencio en todos los procedimientos tributarios¹⁰⁴⁰ queda recogida en los artículos 103 (ya visto) y 104 de la LGT¹⁰⁴¹ y, en el artículo 101 del RGGI, sin perjuicio de que, previamente, en el artículo 97 de la LGT haya quedado señalado que la regulación de los procedimientos tributarios se regirá por lo establecido en esta misma Ley y sus disposiciones de desarrollo y que, con carácter supletorio, rigen las disposiciones generales sobre procedimientos administrativos contenidas en la Ley 30/1992, para aquellos supuestos de que ninguna norma específica regule un determinado procedimiento tributario y, además, encontremos ausencia de una norma común prevista en la LGT¹⁰⁴² y su reglamento de desarrollo que lo resuelva.

Dadas estas reiteraciones del legislador tributario a los preceptos contenidos en las normas de Derecho Administrativo común, algunos autores consideraron que, aún reconociendo la imposibilidad de aplicación directa de la regulación administrativa general al Derecho Tributario, la normativa tributaria, pese a la D. Ad. Quinta y, más aún desde la promulgación en 2003 del citado artículo (97.2.b) de la LGT), no podía, ni puede, ignorar por completo la normativa general del silencio que, para toda Administración Pública, se implanta en el artículo 43 de la Ley 30/1992, sino que siempre ha de implementarse con ésta dado el carácter supletorio de las disposiciones de Derecho Administrativo que con carácter general establece el artículo 7.2 de la LGT¹⁰⁴³, circunstancia que no siempre ocurre así como veremos a continuación.

¹⁰⁴⁰ *Vid.* MENÉNDEZ GARCÍA, G., “La obligación de resolver y duración de los procedimientos tributarios... *op. cit.*, pp. 215. Entiende que, dada la ubicación de los artículos 103 y 104 de la LGT, es claro que resultan aplicables a los procedimientos de aplicación de los tributos a los que se refiere el Título III de la LGT, por contra, plantea sus dudas en lo que hace a los procedimientos sancionadores y de revisión regulados en los Títulos IV y V de la LGT, respectivamente. No obstante, pone de manifiesto que la referencia del segundo párrafo del artículo 104.3 de la LGT a los procedimientos de impugnación de actos y disposiciones, hace que finalmente si resulten de aplicación por extensión.

¹⁰⁴¹ Pertenecientes al Capítulo II de la Título III de la LGT dedicado al ámbito objetivo de “*La aplicación de los tributos*”.

¹⁰⁴² De los artículos 98 a 116 de la LGT.

¹⁰⁴³ Esta idea la introdujo en el año 2001 (*vid.*) GARCÍA NOVOA, C., en *El silencio administrativo... op. cit.*, pp. 94 y 95, sin que estuviese en vigor la LGT 58/2003, y con la que nos mostramos contrarios en virtud del principio de especialidad normativa.

Es más, para algunos autores las explícitas redacciones de los mencionados artículos 7.2 y 97.2.b) de la LGT implicaban la derogación tácita de la D.Ad. Quinta de la Ley 30/1992¹⁰⁴⁴.

Esta corriente tuvo una rápida y acertada reacción por el resto de la doctrina, en donde, mencionando la importancia del citado artículo 97 de la LGT y la supletoriedad de la normativa sobre el silencio administrativo común, desestimaban esta posibilidad ya que, pese a esta previsión de “cláusula residual” de este artículo, la posibilidad de acercamiento ente ambas normativas es meramente formal y no real a tenor de la D. Ad. Quinta de la Ley 30/1992, que constituye la declaración inequívoca del principio de la singularidad que rodea a la regulación de todos los procedimientos tributarios y de que, consecuentemente, en la ordenación de esta materia, sus normas rectoras serán aquellas que específicamente lo regulen, con lo que la posibilidad de acudir al orden normativo común sólo será en defecto de previsión específica (es decir, de forma supletoria)¹⁰⁴⁵.

III. Los efectos del silencio tributario.

Ante esta realidad en lo que hace a la singularidad normativa, el ordenamiento jurídico-tributario dota al silencio de unos efectos jurídicos que, como se verá seguidamente, resultarán beneficiosos (positivos) o negativos para los administrados-contribuyentes (o, mejor dicho, para su situación jurídica frente a la Administración Tributaria) y que, para algunos autores, son susceptibles de interpretación por éstos mismos en un ejercicio de imaginación jurídica o ficción legal aunque no exista un pronunciamiento expreso por parte de la Administración

¹⁰⁴⁴ Entre ellos destacamos:

- Vid. MARTÍN DÍAZ, E., “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios... *op. cit.*, p. 434.
- Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “Normas comunes a los procedimientos tributarios”, en PALAO TABOADA, C. (Coordinador), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 318.

¹⁰⁴⁵ Vid. ESEVERRI, E., “La aplicación del silencio administrativo en... *op. cit.*, p. 328.

Vid. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. y VV.AA., *Guía de la Ley General Tributaria*, Ed. CISS, Madrid, 2004, pp. 220 y 235.

Vid. MENÉNDEZ GARCÍA, G., “La obligación de resolver y duración de los procedimientos tributarios... *op. cit.*, pp. 217 y 218.

Tributaria actuante¹⁰⁴⁶; mientras que, para otros autores, el silencio no encaja en la definición tradicional de ficción legal en modo alguno, y ello, en la medida en que la desfiguración de la realidad que esta interpretación acarrea no implica que la LGT y el RGGI configuren las consecuencias de algo que no existe (es decir, de un vacío legal¹⁰⁴⁷) o que sólo existe parcialmente (es decir, de una regulación insuficiente), sino que lo que la Ley y el Reglamento hacen en los casos de silencio es describir una concreta situación jurídica para el caso de que la Administración Tributaria encargada de hacer algo no lo haga¹⁰⁴⁸.

En todo caso, con independencia de la naturaleza jurídica con la que los distintos sectores de la doctrina configuran el silencio en el ordenamiento tributario, es claro que podríamos decir que el legislador no permanece inactivo ante este tipo de pasividad administrativa y, regula jurídicamente el silencio habida cuenta de la falta de respuesta de la Administración Tributaria ante una situación de hecho una vez transcurrido el plazo del que disponía para ello, esto es, otorga efectos jurídico-tributarios al conocido aforismo castellano “*el que calla otorga*”.

Como se ha adelantado, el legislador, hace dos cosas en el artículo 104 de la LGT:

¹⁰⁴⁶ Entre los defensores de esta naturaleza del silencio destacamos:

- Vid. GABALDÓN LÓPEZ, J., “Sobre el silencio administrativo”, *Revista da Escola Galega de Administración Pública*, nº 8, 1994, p. 52. Fuente: [http://egap.xunta.es/Documentos/Publicacions/\[1299060015\]REGAP_08_COMPRIMIDO.pdf](http://egap.xunta.es/Documentos/Publicacions/[1299060015]REGAP_08_COMPRIMIDO.pdf).
- Vid. ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, J. M., HUESCA BOADILLA, R., SALA ARQUER, J. M. y XIOL RÍOS, X., *Comentarios a la reforma de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999, p.63.

¹⁰⁴⁷ Una laguna legal.

¹⁰⁴⁸ Entre los defensores de esta otra naturaleza del silencio destacamos:

- Vid. GARCÍA NOVOA, C., *El silencio administrativo... op. cit.*, pp. 33 y 34.
- Vid. GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, P., *El silencio administrativo en el Derecho español... op. cit.*, p. 83.
- Ambos autores citan al italiano (*vid.*) MORTATI C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, t. I, Ed. Ceda, Padova (Italia), 1991, p. 254. Este autor considera que la Ley es la que desarrolla el poder del *accertamento* al administrado sin intervención de la Administración (esto es, la facultad de singularizar el mandato general y abstracto de la norma).

En primer lugar, fija un límite máximo para la notificación¹⁰⁴⁹ al contribuyente de la resolución de los procedimientos tributarios que es de seis meses con carácter general (no exento de crítica¹⁰⁵⁰), esto es, en defecto de cualquier otra previsión temporal que al respecto establezca otra regulación normativa nacional (con rango de Ley) o comunitario¹⁰⁵¹, verbigracia, el ya estudiado procedimiento de inspección tributaria.

Así, se prevé en el apartado primero del artículo 104 de la LGT, como ya vimos al comienzo del presente capítulo al estudiar los efectos derivados de la caducidad, un único plazo subsidiario en defecto de regulación específica para los procedimientos de toda la materia tributaria y con independencia de quien los inicie (de oficio por la Administración Tributaria o a instancia de los contribuyentes). Eso sí, exceptuando de todo lo anterior, en su parte *in fine*, al procedimiento de apremio, al que la obligación de resolver de la Administración Tributaria sólo se ve limitada por

¹⁰⁴⁹ Conviene que destaquemos aquí que es necesaria la notificación, pues si fuese suficiente que el acto se dictase dentro de plazo, aunque se notificase después, el contribuyente quedaría en indefensión. *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., “Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento Anteproyecto de LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 11, junio, 2003, p. 5. Esta previsión se refuerza cuando, a mayor abundamiento, en el segundo apartado del artículo 104 de la LGT, el legislador se ocupa de señalar lo que se entiende por cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo indicado.

¹⁰⁵⁰ *Vid.* DE JUAN CASADEVALL, J., “La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 12 - 13, junio - julio, 2005, pp. 7 y ss, quien se muestra crítico con esta técnica empleada por el legislador, al que califica de “*inconsciente*”, ya que las numerosas reiteraciones a las excepciones vacían de contenido la previsión general. De igual modo, considera que con esta previsión, la LGT muestra un “*celo reglamentista*”, entendiendo que hubiera sido mejor regular, exclusivamente, el régimen general en la LGT y, hacer lo propio con las eventuales especialidades en la normativa reglamentaria.

Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Algunas reflexiones sobre la reforma de la aplicación de los tributos... *op. cit.*, p. 74, quien también critica este plazo de duración de los procedimientos tributarios en contraposición con el plazo, más corto (de tres meses), previsto para el resto de los procedimientos administrativos, y ello, sin que quepa como justificación la distinción e importancia de los fines perseguidos por el ordenamiento tributario.

¹⁰⁵¹ Pese al carácter superior, en rango, del Derecho Comunitario respecto del ordenamiento jurídico interno (*vid.* artículo 93 de la CE), hemos de señalar y confrontar esto con lo dicho por el profesor (*cf.*) FALCÓN Y TELLA, R., en su obra el “Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios... *op. cit.*, p. 5, quien entiende que “*si una Directiva se limita a prever un plazo máximo dentro del cual han de moverse los Estados Miembros, no puede entenderse por ello ampliado el plazo de seis meses*”.

el plazo de prescripción del derecho de cobro de la deuda y/o sanción tributaria y no por la duración de un plazo determinado.

Para ello, dispone las normas generales del cómputo de dicho plazo, fijando como *dies a quo* la fecha de notificación al contribuyente del acuerdo inicio de procedimiento y/o la fecha en la que el documento (autoliquidación, declaración, solicitud...) tiene entrada en el registro del órgano competente para su tramitación) si el procedimiento se inicia a instancia del interesado y, como *dies ad quem*, la fecha de notificación al contribuyente del texto íntegro de la resolución del procedimiento, siempre dentro de dicho plazo¹⁰⁵².

Recordemos que, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar al contribuyente dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un sólo intento de notificación y que, en otros casos, la LGT establece la notificación tacita de actos de liquidación como en los casos de procedimientos de inspección tributaria (en las actas de conformidad) o de la sanción derivada del mismo (en las actas con acuerdo). Conviene señalar también que no se computarán los períodos de interrupción justificada ni las dilaciones por causa no imputable a la Administración Tributaria.

Y, en segundo lugar, una vez señalado la duración máxima del procedimiento, la obligación de notificar la resolución a los contribuyentes y, señalar las causas de dilación en el cómputo del tiempo no imputables a la Administración Tributaria, el legislador procede a dotar al silencio tributario de dos tipos de efectos, no simultáneos (y, por tanto, diferentes), extraídos con carácter general del Derecho Administrativo, pero cuyas características son sinonímicas en el Derecho Financiero y Tributario, aunque no por ello directamente aplicables, como se verá en el apartado siguiente dedicado al análisis de los supuestos de silencio en los procedimientos tributarios.

Son los apartados tercero y cuarto del artículo 104 de la LGT los encargados de regular el régimen del silencio tributario con carácter general. En efecto, estos apartados prevén el deber general de la normativa tributaria de señalar los efectos que el silencio administrativo produce en cada caso, esto es, en cada procedimiento tributario, y esto, en caso de ausencia de regulación específica

¹⁰⁵² No bastando que la Administración Tributaria dicte el acto dentro del plazo del procedimiento y notifique una vez sobrepasado éste. *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., "Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios... *op. cit.*, p. 5.

tributaria correspondiente a cada uno de ellos. En términos parecidos se expresa el artículo 101.4 del RGGI.

Dicho de otro modo, lo previsto en los citados apartados del artículo 104 de la LGT sobre los efectos del silencio tributario tras la no resolución por la Administración Tributaria actuante de los procedimientos que lleva a cabo, hay que entenderlo en aplicación subsidiaria de lo establecido en cada uno de ellos de forma específica en la LGT y/o en el RGGI.

Estos dos efectos y sus características son:

a) Un efecto positivo o estimatorio del procedimiento tributario que estuviese siendo instruido. Se regula de forma general en el artículo 104.3 de la LGT.

En estos casos, el silencio positivo tiene carácter de un verdadero acto administrativo finalizador del procedimiento¹⁰⁵³, aunque de naturaleza presunta y en sentido favorable a las pretensiones instadas por el interesado¹⁰⁵⁴. Esta particular naturaleza¹⁰⁵⁵ implica, de un lado, que se prevea para los procedimientos iniciados a instancia de parte y, de otro lado, que se aplique el régimen jurídico de los actos tributarios presuntos, los cuales se traducen finalmente en la concreción y aplicación de la norma jurídica por parte del contribuyente en su favor.

Ello no significa que los efectos del silencio positivo serán los que el contribuyente quiera, sino que serán los expuestos en la norma material pero que la Administración Tributaria participante no adoptó al guardar sigilo durante el tiempo determinado en la normativa tributaria para ese tipo de procedimiento.

Se trata de una técnica jurídica destinada a suavizar el rigor de los procedimientos tributarios que están destinados a obtener una autorización o

¹⁰⁵³ El silencio positivo “tiene a todos los efectos la naturaleza de acto administrativo finalizador del procedimiento” (vid. artículo 43.3 de la LRJ-PAC).

¹⁰⁵⁴ Vid. MARTINI, G., “Silenzio della Amministrazione Finanziaria e Processo Tributario”, Il silenzio della Pubblica Amministrazione, Ed. Centro Studi Amministrativi della Provincia di Como - Giuffrè, Milán (Italia), 1985, p. 426, en GARCÍA NOVOA, C., *El silencio administrativo... op. cit.*, p. 42.

¹⁰⁵⁵ Vid. GARCÍA PÉREZ, M., “La nueva regulación del silencio administrativo tras la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992”, *Anuario da Facultade de Dereito Universidade da Coruña*, nº 3, 1999, p. 225. Fuente: <http://www.dereito.udc.es/images/stories/documentos/sumario/1999.pdf>.

aprobación administrativa, sustituyendo la tramitación de los órganos de la Administración Tributaria no actuante durante un plazo limitado, por la interpretación del administrado¹⁰⁵⁶.

Por esa misma razón, tampoco puede darse la circunstancia de que los efectos del silencio positivo sean contrarios al ordenamiento jurídico-tributario (ilegales, si se prefiere), porque esta figura sólo se prevé para supuestos relacionados con actuaciones de los interesados en relación a solicitudes declarativas de sus propios derechos y no para supuestos en los que los contribuyentes puedan interpretar las normas jurídicas para la resolución de vicisitudes tributarias en la aplicación de los tributos a los que estén sujetos por la realización de un hecho imponible¹⁰⁵⁷.

De ahí que este tipo se trate de una figura jurídica de carácter instrumental, pues a través del silencio positivo se prevé un efecto legal a partir de un presupuesto fáctico, pero ese efecto se produce con la intermediación de una norma de carácter instrumental, la cual decide que la mera realización de un hecho conlleva una consecuencia que suplante la aplicación de una norma material que hubiera correspondido realizar a la Administración pero que, por contra, no ha hecho. Es, por tanto, un efecto sustantivo¹⁰⁵⁸.

Por tanto, los actos presuntos que se produzcan en torno al silencio tributario sólo son de aplicación cuando el mismo es positivo y, sus efectos, se circunscriben a aquellos supuestos en los que los administrados tienen o pueden tener reconocidas determinadas pretensiones que están en juego para ellos en relación a los tributos.

No obstante, y como se ha mencionado *ad supra*, el deber de resolver de la Administración Tributaria persiste aún cuando el plazo de resolución del

¹⁰⁵⁶ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I... op. cit.*, p. 587.

¹⁰⁵⁷ Vid. *Supra.*, p. 588.

¹⁰⁵⁸ Vid. CARNELUTTI, *Lezioni di Diritto Processuale Civile*, Padova (Italia), 1933, pp. 116 y ss., en GARCÍA NOVOA, C., *El silencio administrativo en Derecho Tributario... op. cit.*, pp. 33 y 34. Dicen estos autores que “conocida la actividad a controlar y transcurrido un tiempo prudencial sin que se formulase objeción alguna por el órgano llamado a ejercerla era lógico suponer el “*nihil obsta*”, la inexistencia de veto”.

Es lo que MARTÍN REBOLLO, llama “*silencio en vía de petición*”. Vid. MARTÍN REBOLLO, L., *Leyes Administrativas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 413.

procedimiento haya sido incumplido, incluso a pesar de la excepción de los casos previstos por el artículo 103.2 de la LGT si lo solicitase el contribuyente, el legislador ha previsto otra consecuencia para éste deber administrativo que resulta acorde con el efecto estimatorio de este tipo de silencio para el contribuyente y que, supone la limitación de la facultad resolutoria de la Administración Tributaria.

Así, en caso de que la Administración Tributaria dictase un acto de resolución posterior al transcurso del plazo legalmente previsto para ello, es decir, sobre el que ya operó el silencio positivo en favor del contribuyente, deberá hacerlo en sentido confirmatorio del mismo, solamente, esto es, estimando las pretensiones del contribuyente¹⁰⁵⁹, tal y como se recoge claramente en el apartado cuarto del artículo 101 del RGGI¹⁰⁶⁰, y que, de ser contrario a la Ley o al interés general, sólo podrá ser combatido o revocado por medio de los procedimientos de revisión de oficio (a través de la nulidad de pleno derecho¹⁰⁶¹, o de la declaración previa de lesividad, o de revocación, o de rectificación de errores)¹⁰⁶². Aunque también existen autores que consideran que dichos actos son ya inamovibles¹⁰⁶³.

En consecuencia, la estimación de la pretensión que se sustancia en un procedimiento iniciado a instancia de parte en defensa de sus derechos en el que se produce el silencio administrativo, devendrá real para el contribuyente, sin que quepa además la posibilidad de que la Administración Tributaria que permaneció inactiva pueda resolver posteriormente en sentido diferente al efecto que produce el silencio positivo.

¹⁰⁵⁹ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La aplicación del silencio administrativo... *op. cit.*, p. 324. Concluye que en estos casos, “*los efectos jurídicos propios de los actos presuntos se adhieren, como regla de general aplicación, al sobrevenir del silencio positivo*”.

¹⁰⁶⁰ “*En los casos de estimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior sólo podrá ser confirmatoria del mismo.*”

¹⁰⁶¹ Para profundizar más a este respecto (*vid.*) GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, Ed. Bosch, 2008.

¹⁰⁶² Vid. FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*... *op. cit.*, p. 278.

¹⁰⁶³ Vid. VAQUERA GARCÍA, A., “Análisis de los supuestos de silencio administrativo en los procedimientos tributarios” en QUINTANA LÓPEZ, T. (Dir.) y CASARES MARCOS, A. B. (Coordinadora), *Silencio Administrativo. Estudio general y procedimientos sectoriales*, Ed. Tirant lo Blanch, Tratados, Valencia, 2012, p. 925.

Por último, cabe mencionar que el acto presunto estimatorio no solamente surte efectos frente a la Administración Tributaria como se ha dicho, sino también frente a terceros (personas físicas o jurídicas, públicas o privadas)¹⁰⁶⁴. Así se explica, quizás, la obligación de la Administración de expedir certificado acreditativo del silencio a solicitud del interesado.

b) En otros casos sucede que el efecto jurídico que se produce, ante el silencio de la Administración Tributaria actuante al aquietarse en su obligación de resolver, es negativo para el contribuyente, esto es, desestimatorio (que no necesariamente perjudicial para sus intereses). Se regula de forma general en el artículo 104.4 de la LGT. Y de él debe distinguirse entre los procedimientos tributarios susceptibles de producir efectos desfavorables, a los que anuda como efecto el de la caducidad y, los procedimientos de los que pueden derivarse el reconocimiento de derechos o constitución de situaciones jurídicas concretas para los contribuyentes¹⁰⁶⁵.

Para éste último grupo, y, del mismo modo que los casos anteriores (en el silencio positivo y en el del silencio con posibilidad de ocasionar efectos desfavorables), también se entiende que el procedimiento tributario ha concluido, sin embargo, no cabe aquí presunción alguna que sea favorable para el interesado como ocurría en el caso anterior, tampoco es desfavorable desde un punto de vista real o jurídicamente toda vez que no hay resolución tributaria expresa aún, sino que lo que lo que ahora establece el legislador para estos casos es la consecuencia de poder entender concluido el procedimiento tendente al reconocimiento o la constitución de una situación jurídica que le afecta, para que el contribuyente pueda continuar con la vía de recurso que resulte pertinente en cada caso si así lo considera oportuno para obtener una resolución expresa de la Administración Tributaria sobre sus pretensiones

¹⁰⁶⁴ *Vid. Supra. op. cit.*, p. 279.

¹⁰⁶⁵ La pregunta que nos planteamos en este instante es, ¿qué ocurre en aquellos procedimientos que, habiéndose iniciado por la Administración Tributaria, pueden tener tanto efectos favorables como desfavorables para los contribuyentes? La respuesta la encontramos en (*vid.*) FALCÓN Y TELLA, R., “Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios... *op. cit.*, p. 6. Entiende este autor que el contribuyente puede ampararse en el silencio negativo para proceder al recurso o reclamación pertinente para reclamar su derecho y, al mismo tiempo, el procedimiento se entenderá caducado en lo que hace a los posibles efectos desfavorables. Además, añade que, en tal caso, el procedimiento “*puede y debe seguir (...), pero sólo en cuanto termine con una resolución favorable*”.

o situación tributaria pendiente de regularizar¹⁰⁶⁶, aunque el contribuyente siempre puede esperar a la resolución expresa de este mismo asunto pese a que ésta se produzca de forma extemporánea.

Es decir, se desestima cualquier efecto favorable por presunción, aunque ello no quiere decir que ya no pueda el contribuyente obtenerlo, ni mucho menos, sino que lo que prevé es que no lo obtendrá en el tiempo previsto para ello por parte de la Administración Tributaria actuante, con lo que puede acudir a defender sus derechos por la vía del recurso.

Sobre la naturaleza del silencio negativo, de nuevo encontramos disparidad de opiniones en la doctrina acerca de si también debe tener carácter de acto administrativo presunto (como sucede con el silencio positivo) o, si por el contrario, su carácter es el de ficción legal desestimatoria¹⁰⁶⁷ e, incluso, si esta figura debe

¹⁰⁶⁶ Eso sí, adelantamos ahora aunque lo veremos más adelante de forma pormenorizada en un apartado, no por ello cabrá sujetar a plazo la recurribilidad de las desestimaciones presuntas por silencio negativo pese a lo que pudiera parecer a tenor de lo previsto literalmente en las disposiciones normativas al respecto.

¹⁰⁶⁷ Entre los autores que defienden este otro carácter a (*vid.*) ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La aplicación del silencio administrativo... *op. cit.*, p. 324, quien dice expresamente que el silencio negativo, por sus propios efectos, “no tiene, por ello, el carácter de un acto administrativo presunto sino que se trata de crear una mera ficción legal”.

(*vid.*) FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*... *op. cit.*, p. 279, expuso que “el silencio negativo no supone un acto presunto sino que se trata de una mera ficción procesal”, abandonado la consideración de presunción legal sobre el silencio negativo que había sostenido en su obra anterior (*vid.*) “El silencio negativo como ficción a efectos procesales (STS de 6 de junio de 2011): la posibilidad de recurrir en cualquier momento”, *Quincena Fiscal*, nº 21, diciembre, 2011, p. 7.

equipararse a un acto desestimatorio notificado defectuosamente¹⁰⁶⁸. Esta cuestión no ha sido aclarada ni siquiera por la numerosa jurisprudencia existente al respecto, pues las sucesivas sentencias del Alto Tribunal en este sentido han mantenido ambos criterios¹⁰⁶⁹.

En cualquier caso, en lo que si existe unanimidad doctrinal es en entender que el silencio negativo posee el efecto de permitir al contribuyente interponer un recurso para impugnar un acto administrativo que no existe formalmente (físicamente), y a él no se le puedan otorgar los efectos jurídicos (positivos o negativos), ni las consecuencias jurídicas de los actos administrativos firmes/expresos.

Así, siguiendo a FALCÓN Y TELLA¹⁰⁷⁰, el silencio negativo se preve en el último apartado del artículo 104 de la LGT, con carácter general, para cuatro tipos de procedimientos: en los de “*ejercicio del derecho de petición del artículo 29 de la*

¹⁰⁶⁸ En este sentido se han pronunciado:

- Tanto la doctrina: *vid. supra*. FALCÓN Y TELLA, R., *op. cit.*, p. 7. Entiende que su equiparación sería procedente ya que “*no surte efectos hasta que el interesado se de por notificado o interponga el recurso pertinente*”, lo que a su vez hace que “*el recurso nunca sea extemporáneo*”.
- Como la jurisprudencia tanto del TC, en sentencias de 21 de enero de 1986 (referencia westlaw nº RTC 1986/6), de 21 de diciembre de 1987 (referencia westlaw nº RTC 1987/204) y, más recientemente, de fecha 10 de abril de 2014, (referencia westlaw nº RTC 2014/52) que tiene la trascendencia de ser la primera ocasión en la que el TC se ha pronunciado sobre este tema con carácter general en una cuestión de inconstitucionalidad y, por tanto, no vinculada a las circunstancias concretas de cada caso como había sucedido en todas sus sentencias anteriores dictadas tras recursos de amparo; como del TS, entre otras, en sentencia de 28 de enero de 2003 (referencia westlaw nº RJ 2003/1.508).

¹⁰⁶⁹ Entre las SSTs que defienden el carácter de presunción jurídica del silencio negativo encontramos la de fecha 6 de junio de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2011/5.060). Y, entre las que consideran el silencio negativo como una ficción jurídica, señalamos la sentencia de este Tribunal de fecha 10 de abril de 2014 (referencia westlaw nº RJ 2014/2.607).

¹⁰⁷⁰ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*... *op. cit.*, p. 279.

CE”¹⁰⁷¹, en los “*de impugnación de actos y disposiciones*”¹⁰⁷², en “*los iniciados a instancia del interesado cuando así lo prevé la normativa reguladora*”¹⁰⁷³ y, en “*los iniciados de oficio de los que pudiera derivarse un resultado favorable*”, agrupándolos en aquellos “*que puedan dar lugar al reconocimiento o a la constitucionalización de derechos o situaciones jurídicas individualizadas*”.

Esta ausencia de resolución en sentido favorable o desfavorable sobre el contribuyente, que le permite acudir a la vía de recurso ofrecida por el mismo órgano encargado de la resolución o bien, por un órgano superior (de la misma o diferente vía, es decir, económico-administrativa o judicial (contencioso-administrativa)), no obsta para que la Administración Tributaria que guardó silencio en el procedimiento siga obligada a resolver sobre la cuestión, tal y como ocurría en el silencio positivo y, con las mismas salvedades y obligaciones en caso de solicitud expresa efectuada por el interesado¹⁰⁷⁴. Ahora bien, otro rasgo distinto del silencio negativo es que la resolución extemporáneamente emitida por la Administración Tributaria no está vinculada al sentido del silencio (como sí ocurría en el caso del silencio positivo en donde sólo podía ser confirmatoria de los derechos tácitamente adquiridos por el contribuyente), esto es, aquí podrá ser estimatoria total o parcialmente o, desestimatoria¹⁰⁷⁵. Así lo establece expresamente el apartado cuarto del artículo 101 del RGGI¹⁰⁷⁶.

¹⁰⁷¹ Este tipo de procedimientos se exceptúan de la regla general que el artículo 104.3 de la LGT establece para la calificación del silencio positivo, que es la de “*procedimientos iniciados a instancia del interesado*”.

¹⁰⁷² Según dice, hasta en los casos en los que trate de una reclamación frente a una solicitud desestimada, ya que no se exceptúa este supuesto en la LGT a diferencia de la LRJAP-PAC. *Vid. Supra.*, p. 279.

¹⁰⁷³ Que como se verá en el apartado siguiente, serán casi todos, pues en la D. Ad. Primera del RGGI acumula una redacción en la que, para 94 de 97 procedimientos, establece que el silencio es negativo.

¹⁰⁷⁴ *Vid. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., Principios de Derecho Administrativo General*, vol. II, 2ª edición, Ed. Iustel, 2009, p. 96.

¹⁰⁷⁵ Así es como se prevé en la legislación administrativa común (*vid.* artículo 43.4.b LRJAP-PAC).

¹⁰⁷⁶ “*En los casos de desestimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio*”.

En este punto, existe una opinión doctrinal minoritaria sobre el carácter condescendiente y poco rígido de permitir a la Administración Tributaria adoptar una decisión expresa tardía sin vinculación alguna en lo que a su sentido se refiere y, sobre todo, en agravio con la obligación del signo de su resolución en los casos de silencio positivo¹⁰⁷⁷.

La no perfección de la vinculación u obligación de resolver expresamente el procedimiento tributario afectado por el silencio es, precisamente, un rasgo característico que lo distingue de la caducidad, pues cuando ocurre ésta última, la Administración Tributaria ya no está facultada para resolver el procedimiento, que ha concluido y sus actuaciones pasan a archivarse, y la única declaración expresa que cabe efectuar para la Administración Tributaria es la de la propia declaración de caducidad, cosa que no ocurre en el silencio, ya sea positivo (sólo en sentido estimatorio) o negativo (en el sentido que estime oportuno)¹⁰⁷⁸.

En suma, podríamos señalar que las consecuencias jurídicas del silencio, en la resolución de procedimientos tributarios, pueden agruparse en: si se produce en los iniciados a instancia del contribuyente destinados a declarar derechos, en los que por su condición de no alterabilidad de la relación jurídico-tributaria, el silencio tributario tendrá efectos positivos; mientras que si se produce en los procedimientos iniciados de oficio tendentes al reconocimiento de derechos o situaciones jurídicas para la Administración Tributaria y el contribuyente, el silencio tendrá la consideración de negativo (y si se produce en procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables en el contribuyente, el resultado es la caducidad).

No obstante, como se ha visto, aunque la LGT establezca una regulación en función de la parte que haya iniciado el procedimiento tributario, debemos atender al carácter de los actos que se sustancian en el mismo, esto es, los efectos del silencio positivo se producen en los procedimientos tributarios en donde se declaren derechos para los contribuyentes, por contra, en aquellos en los que se cuestione la constitución y reconocimiento de esos derechos de los contribuyentes, el silencio será de carácter negativo.

¹⁰⁷⁷ Vid. VAQUERA GARCÍA, A., “Análisis de los supuestos de silencio administrativo en los procedimientos tributarios... *op. cit.*, p. 925.

¹⁰⁷⁸ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La aplicación del silencio administrativo... *op. cit.*, pp. 326 y 327.

Así, puede entenderse mejor que, pese a que de la redacción del artículo 104.3 de la LGT pudiera desprenderse que el silencio positivo es la consecuencia principal cuando la Ley no establece otra consecuencia y, por ende, el silencio negativo opera de forma subsidiaria, en realidad, no es así.

Efectivamente, en primer lugar, porque la propia LGT se encarga de regular expresamente el silencio negativo en muchas ocasiones (valgan como muestra, todos los procedimientos especiales de revisión) y, en segundo lugar, porque a efectos prácticos, la Administración Tributaria no soportará las consecuencias (estimatorias de derechos) que se derivan del silencio positivo toda vez que, en su artículo 104.4, establece amplios supuestos en los que el silencio negativo producirá efectos en los procedimientos tributarios, que comprende a la generalidad de los casos¹⁰⁷⁹.

Con carácter previo al estudio de los efectos concretos del silencio tributario en cada uno de los procedimientos tributarios, debemos señalar otro efecto derivado del incumplimiento de la Administración de la obligación de resolver dentro de plazo en los procedimientos tributarios, y tiene que ver con los intereses de demora generados, tanto en su vertiente negativa, como positiva.

Cuando hablamos de la delimitación negativa nos referimos a la previsión contenida en el artículo 26.4 de la LGT que excluye, con carácter general (esto es, con independencia del tipo de efecto al que anude consecuencias), la exigencia de intereses de demora desde el momento en que la Administración Tributaria incumple alguno de los plazos “*fijados en esta Ley*” para resolver, hasta que se dicte dicha resolución o hasta que se interponga recurso contra la resolución presunta¹⁰⁸⁰. Con esta regulación se pretende proteger al contribuyente para que no asuma los efectos del retraso de pago, es decir, la generación de intereses, en aquellos casos en los que

¹⁰⁷⁹ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “El nuevo Reglamento General de Gestión e Inspección: la competencia para liquidar, la representación voluntaria y los efectos del silencio administrativo”, *Quincena Fiscal*, nº 17, octubre, 2007, p. 10. En su conclusión final del artículo dice que la regulación actual nos deja en “*un verdadero «conflicto en la aplicación de la norma» (expresión mucho más adecuada para este supuesto que para los previstos en el art. 15 de la Ley 58/2003), que no puede resolverse sino dando preferencia a lo dispuesto en la Ley frente a lo previsto en la disposición adicional primera*”.

¹⁰⁸⁰ También otros preceptos de la LGT redundan en esta ausencia de generación de intereses de demora soportables para el contribuyente, como son: el ya visto artículo 150 para el procedimiento inspector, el 225.4 para el caso del recurso de reposición, y el 240.2 y 247.3 para el caso de las reclamaciones económico-administrativas.

no le resulta imputable tal causa, sino que es consecuencia de la quietud administrativa.

Sin embargo, quedan excluidas de esta falta de exigencia de intereses los incumplimientos de la Administración Tributaria en el plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago de los contribuyentes y el procedimiento de recaudación. Dicho de otro modo, en estos casos citados el contribuyente si deberá pagar el interés de demora que genera la quietud administrativa.

Estas excepciones, en especial, el último caso, del que además, hemos de recordar que no está sometido a ningún plazo de conclusión salvo el de la prescripción del derecho al cobro, no hace sino desequilibrar una vez más las posiciones de la relación jurídico-tributaria en perjuicio para el contribuyente, que se ve obligado a pagar, un precio mayor, por la falta de actuación de la Administración Tributaria. Coincidimos con DE LA PEÑA VELASCO, en que habría sido más lógico aplicar en estos casos la misma regulación que en el resto de procedimientos, en donde se paralizase y activase la generación de intereses de demora en función del momento en el que se reiniciasen las actuaciones administrativas¹⁰⁸¹.

Por otra parte, a causa de la inactividad administrativa los intereses también tienen una vertiente positiva para el contribuyente, que se corresponde con la generación de los mismos en su favor. Esto es, el retraso e incumplimiento de la Administración Tributaria en la terminación de algunos procedimientos con efectos favorables para los contribuyentes supone la generación de intereses en su favor. Son los casos de los procedimientos de devolución de ingresos en el marco de la normativa propia de cada tributo, la devolución de ingresos indebidos o la devolución de costes de garantías, en donde transcurridos los plazos legales sin que la Administración Tributaria reintegre las cantidades pertinentes a los contribuyentes, comienzan a generarse intereses de demora en su favor que deberán reintegrarsele adicionalmente.

IV. El silencio en los procedimientos tributarios.

¹⁰⁸¹ *Vid.* DE LA PEÑA VELASCO, G., “Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración Tributaria... *op. cit.*, p. 429.

Como ya sabemos, las previsiones de los artículos 103 y 104 de la LGT en torno al silencio son de carácter general y subsidiario en defecto de previsión normativa específica de cada procedimiento tributario. En este sentido se señala en el artículo 101.4 del RGGI, sin perjuicio de que, previamente, en el artículo 97 de la LGT haya quedado señalado que la regulación de los procedimientos tributarios se regirá por lo establecido en esta misma Ley y sus disposiciones de desarrollo y que, con carácter supletorio, rigen las disposiciones generales sobre procedimientos administrativos contenidas en la Ley 30/1992, para aquellos supuestos de que ninguna norma específica regule un determinado procedimiento tributario y, además, encontremos ausencia de una norma común prevista en la LGT y su reglamento de desarrollo que lo resuelva.

Haremos un estudio con el silencio tributario en cada uno de los tipos de procedimientos siguiendo la línea del presente trabajo¹⁰⁸².

A. El silencio en los procedimientos de Gestión tributaria.

En efecto, de esta forma, según anuncia la propia LGT, la regulación de cualquier procedimiento tributario deberá contener, en principio, la regulación del silencio, esto es, de sus efectos, para los implicados en él. Sin embargo, lo que no dice la Ley es cómo debe hacerse esta regulación. En otras palabras, a través de qué rango normativo puede efectuarse, si por medio de una Ley, exclusivamente, u otra de rango inferior.

Por supuesto, es claro que por medio de una Ley puede efectuarse la regulación, no obstante, como dice el profesor PÉREZ ROYO, "*nada impide que, implícitamente o a contrario sensu*", que sea a través de un Reglamento (como así fue y es en la actualidad), pues según la redacción contenida en el artículo 104 de la LGT, se admite que la determinación del plazo para resolver, en defecto de la regla general (de 6 meses), se establezca, como excepción, por una norma con rango de Ley o por medio de la normativa supranacional (comunitaria), pudiendo ser entendida como una "*puerta abierta a la normativa de nivel reglamentario*". A pesar de esto, el autor considera que la interpretación correcta, habida cuenta de la cuestión que se regula, el

¹⁰⁸² Señalando que no pretendemos con ello compilar en una lista taxativa todas y cada una de las manifestaciones del silencio tributario a lo largo de la normativa tributaria, sino proceder a su estudio agrupado.

régimen de actos presuntos por silencio tributario, “es un elemento esencia en la regulación de un procedimiento” y, como tal, “debe ser regulado por Ley formal, de acuerdo con el principio constitucional sobre reserva de Ley (artículo 105.c) de la CE)”¹⁰⁸³.

Es exactamente lo que hace el RGGI, en sustitución y derogación del régimen antiguo contenido en el RD 803/1993, reduciendo los 101 procedimientos que de gestión tributaria que éste último contenía en su anexo cuarto, hasta la actual cifra de 97. Así, la D. Ad. Primera de este Reglamento distribuye estos procedimientos distinguiendo si se ven afectados por los efectos del silencio negativo o positivo. De todos estos tenemos que:

De un lado, hay 94 procedimientos tributarios que se inician a instancia de parte en los que se prevén expresamente las consecuencias del silencio negativo, esto es, desestimación de sus pretensiones por transcurso del plazo de resolución sin pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria, a pesar de que, por tratarse de procedimientos iniciados por los contribuyentes en los que se tramitan solicitudes de derechos, deberían soportar los efectos del silencio positivo en caso de haberse seguido la regla general del artículo 104 de la LGT.

Y, de otro lado, solamente hay 3 procedimientos tributarios en los que se prevé el silencio positivo.

Con carácter previo al estudio de cada uno de ellos, lo que sin duda pone de manifiesto este hecho es la realidad de algo que ya comentamos, y es la falta de correspondencia entre la supuesta regla general de silencio positivo contenida en la LGT y, la contenida en el desarrollo de la normativa tributaria, que no es sino el imperio del silencio negativo¹⁰⁸⁴.

¹⁰⁸³ Vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General...* op. cit., p. 255.

¹⁰⁸⁴ Además, esta regulación supuso una ruptura con la regulación contenida en el RD 803/1993. Como señala (vid.) FALCÓN Y TELLA, R., en su obra “El nuevo Reglamento General de Gestión e Inspección... op. cit., p. 9, la anterior normativa “no contenía un listado de procedimientos en los que el silencio tuviera efectos positivos (pues para ello basta la regla general contenida en la Ley), con lo que uno podía hacerse la ilusión de numerosísimos procedimientos desconocidos en los que la regla general desplegaría plenos efectos. Pero ahora esa ilusión no es posible.”

A este respecto existe total unanimidad doctrinal¹⁰⁸⁵ por cuanto que, supone una deslegalización de una materia, como es el silencio, que resulta esencial para la relación jurídica entre el contribuyente y la Administración Tributaria en todos los procedimientos tributarios.

En cualquier caso, sin entrar en el estudio exhaustivo del sentido y significado cada uno de los 94 procedimientos de gestión tributaria sobre los que recaen los efectos del silencio negativo, pues ello queda por completo fuera del objeto de nuestra investigación, de ellos sí diremos que en casi su totalidad no se establece un plazo máximo de resolución, con lo que deberemos aplicar el subsidiario de 6 meses y, lo que sí haremos es agruparlos, siguiendo el orden establecido en el propio precepto, en función del tipo de impuesto al que éstos atañen (muy variado), encontrando los siguientes:

En relación al IRPF tenemos el procedimiento para autorizar la reducción de signos, índices y módulos en estimación objetiva y, el procedimiento para la expedición de certificaciones de sujeción al Impuesto.

Para el IS, encontramos el procedimiento para la inclusión de uniones temporales de empresas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda.

En el ISyD, se prevé el silencio negativo para los procedimientos destinados a la concesión de aplazamientos y fraccionamientos.

Entre los procedimientos que afectan al IVA cuya resolución se prevé mediante la aplicación del silencio negativo tenemos los siguientes: el de exención de operaciones realizadas por la Agencia Espacial Europea; el de autorización a

¹⁰⁸⁵ Basta señalar lo dicho por:

- *Vid.* PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General...* *op. cit.*, p. 256, quien considera que esta regulación rompe el mandato constitucional contenido en el artículo 105.c) de la CE.
- *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., en su obra “El nuevo Reglamento General de Gestión e Inspección...” *op. cit.*, pp. 9 y 10, quien destaca: por una parte, la sorpresa de esta regulación respecto de la verdadera intención legislativa de los funcionarios encargados, que pretendía ajustar la regulación del silencio tributario al campo administrativo y, de otra parte, considera que esta preferencia de la regulación reglamentaria sobre la LGT no es sino un claro conflicto de aplicación de la norma que debe resolverse dando prioridad a ésta última.

determinadas entidades colaboradoras para devolver las cantidades abonadas por este Impuesto; para el reconocimiento del derecho a la exención en las entregas de bienes a organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad Europea en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas; para conceder las autorizaciones administrativas que condicionan determinadas exenciones en importaciones de bienes; para el reconocimiento del derecho a la aplicación del tipo impositivo reducido en las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de vehículos destinados a autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en sillas de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida; para la realización de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto; para la devolución del Impuesto por entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos; para el reintegro de compensaciones en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; para autorizar la presentación conjunta en un sólo documento de las autoliquidaciones del Impuesto; para el otorgamiento de autorizaciones en materia de libros registros; para la devolución del Impuesto soportado en las operaciones exentas realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares; el procedimiento para la tramitación de las solicitudes de tráfico de perfeccionamiento activo y pasivo fiscal; y, la relativa a este Impuesto viene recogida como la última previsión de la D. Ad. Primera del RGGI que comentamos, y se dedica al procedimiento para la aplicación de las exenciones en el Impuesto en las operaciones interiores e intracomunitarias, regulado en el artículo 5 del Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado.

A los Impuestos Especiales se destina el mayor número de procedimientos que se ven afectados por esta alteración negativa a la regla general del silencio positivo, en concreto, atañe a 66 procedimientos diferentes que, en suma, conciernen a procedimientos destinados a: la fijación de los módulos para las exenciones; para la autorización del suministro de alcohol, tabaco, combustibles e hidrocarburos; para resolver sobre la procedencia de la prueba de pérdida por caso fortuito o fuerza mayor; para la cancelación de garantías prestadas por operadores no registrados, o por receptores en el sistema de envíos garantizados, o por receptores en el sistema de envíos garantizados; para la devolución de cuotas de Impuestos Especiales ingresadas por irregularidades en la circulación intracomunitaria; para la devolución de los Impuestos Especiales; para la aprobación y autorización de desnaturalizantes; para

aprobar la emisión de tarjetas de crédito para la adquisición de gasóleo con tipo reducido; para autorizar la incorporación de trazadores y marcadores antes de la ultimación del régimen suspensivo, para la aplicación de la exención o el tipo reducido del gasóleo o queroseno; para la inscripción de instalaciones aeroportuarias y autorización de recepción de hidrocarburos en las mismas; para la inscripción de empresas productoras de electricidad, de transportes ferroviarios, de construcción y mantenimiento de buques y aeronaves, y altos hornos para disfrutar de la exención del Impuestos sobre Hidrocarburos; para autorizar la destrucción o desnaturalización de labores del tabaco dentro o fuera de las instalaciones fabriles; para autorizar la aplicación de la exención del Impuesto sobre las Labores del Tabaco para la realización de análisis científicos o de calidad; para el reconocimiento previo de la no sujeción y exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte; para la homologación de vehículos tipo jeep o todo terreno y vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica; para la inscripción de un establecimiento, en el registro territorial de los Impuestos Especiales de fabricación; para las autorizaciones de centros gestores de los Impuestos Especiales; para la autorización del cambio de titularidad y cese de su actividad de los establecimientos inscritos en el registro territorial de los Impuestos Especiales de fabricación; y, para la autorización de diversas exenciones en el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, así como inscripciones en su registro especial.

También en materia de Cooperativas, se recoge el silencio negativo para el procedimiento para la autorización de porcentajes de participación en el capital social de entidades no cooperativas.

Para los procedimientos relacionados con las Haciendas Locales, encontramos el silencio negativo ligado a la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de contribuciones especiales, la concesión de beneficios fiscales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuestos sobre Actividades Económicas y, la regulación de exenciones en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

En cuanto a los derechos de importación y exportación y al Código Aduanero Comunitario tenemos: el procedimiento para la dispensa de preceptos por razón de equidad; para la tramitación de las solicitudes de abandono de mercancías; y las correspondientes a habilitaciones de Agentes de Aduanas; para la autorización de: un almacén de depósito temporal de mercancías y local autorizado para mercancías de exportación, de procedimientos simplificados de tránsito, el régimen de depósito

aduanero, la transformación de mercancías bajo control aduanero, el establecimiento de Zonas y Depósitos Francos, el tránsito nacional para mercancías transportadas por ferrocarril, al obligado principal de tránsito la utilización como listas de carga que no cumplan todas las condiciones y de precintos de un modelo especial en los medios de transporte o bultos; para la constitución de una garantía global en materia de tránsito, el despacho en las instalaciones de los interesados, la autorización de devolución o condonación de derechos de importación o de exportación; y, para conceder una dispensa de itinerario obligatorio al obligado principal de tránsito.

A partir de aquí, apartado número 85, la D. Ad. Primera del RGGI, prevé el silencio negativo para otros tipos de procedimientos no ligados a ningún tipo de impuesto en concreto, sino para solicitudes del contribuyente en relación a cuestiones formales tales como la facturación, incluyendo procedimientos destinados a la autorización para no expedir factura o expedirla de forma simplificada, con o sin menciones especiales en ellas; para que en las facturas rectificativas no sea necesaria la especificación de las facturas corregidas, bastando la simple determinación del período al que se refieran.

Tras estos 94 procedimientos, se contienen solamente tres supuestos en los que el silencio tributario es positivo para aquellos procedimientos directamente relacionados con las llamadas entidades de economía social, y son: el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la exención en el IVA de las prestaciones de servicios y entregas accesorias efectuadas a sus miembros por determinados organismos y entidades sin finalidad lucrativa; el procedimiento para el reconocimiento de la condición de entidad o establecimiento de carácter social; y, el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la exención de los servicios prestados a sus miembros por determinadas entidades.

Además de estos casos, a lo largo del RGGI encontramos otros procedimientos de gestión tributaria para los que también existe una regulación tributaria acerca del silencio y que, con mayor o menor habitualidad en la práctica tributaria, destacamos a continuación:

- La primera referencia sobre el silencio la encontramos en el procedimiento destinado a la *asignación del número de identificación fiscal de los empresarios o profesionales a efectos del IVA*, regulada en el artículo 25 del citado Reglamento. Aquí se establece que, si la AEAT no hubiera resuelto en un plazo de tres meses la solicitud del contribuyente, éste podrá considerar denegada la asignación del número solicitado.

- La *solicitud de información tributaria* que pueden efectuar, tanto los contribuyentes para que la Administración Tributaria conteste a sus dudas fiscales por cualquier medio que se formulen, como por la propia Administración mediante la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias y la doctrina administrativa de mayor trascendencia o mediante el envío de comunicaciones, entre otros medios. Aquí, el artículo 63 del RGGI establece que la falta de contestación en el plazo de tres meses previsto no impide la aceptación de los criterios expresados en el escrito de solicitud. Podría parecer que se anudan las circunstancias del silencio negativo, por contra, más bien parece que se está impidiendo los efectos del silencio positivo, puesto que, en realidad, el interesado no está demandando ningún derecho de la Administración Tributaria ni tampoco se le está pidiendo que le exima de alguna obligación.
- La *resolución de consultas tributarias* que realicen los contribuyentes sobre cuestiones controvertidas o disposiciones normativas de difícil interpretación. Aunque el artículo 68 del RGGI no especifica ningún plazo de resolución, el apartado sexto del artículo 88 de la LGT sí que recoge un lapso de 6 meses a contar desde la presentación de la consulta. Además, en este último precepto se dispone que la falta de contestación en este plazo no implica la aceptación de los criterios expuestos por el contribuyente en su escrito de interposición de la consulta. Así, consideramos que hemos de distinguir dos supuestos distintos en relación a las consultas formuladas: por una parte, aquellas en las que el interesado únicamente solicita la aclaración y/o interpretación normativa, en cuyo caso, no hay efecto del silencio (positivo o negativo) que aplicar, pues únicamente busca la aclaración y ayuda de la Administración Tributaria¹⁰⁸⁶ y, de otro lado, las consultas en las que el contribuyente expone un criterio tributario y consulta sobre su adecuación a Derecho para la aplicación en un caso en concreto (presente o futuro), que es el supuesto al que se refiere el legislador en la redacción dada y comentada, en la que entendemos que existe claramente un supuesto de silencio negativo. No obstante, podríamos plantearnos en cualquiera de éstos, la alternativa de efectos, al menos en lo que a un hipotético procedimiento sancionador se refiere, esto es, exonerando de culpa al obligado tributario que hubiese aplicado un criterio tributario, previamente consultado, frente al que la Administración Tributaria guardó silencio.

¹⁰⁸⁶ En relación a este supuesto *vid.* el apartado “*La indiferente inactividad de la Administración Tributaria: la falta de consecuencias del silencio tributario*”.

- En la *solicitud de valoración de inmuebles*, previsto especialmente para aquellos tributos que gravan la adquisición o transmisión de bienes inmuebles siendo su valor real la base imponible, la Administración Tributaria debe contestar en el plazo de tres meses a tenor de lo previsto en el apartado sexto del artículo 69 del RGGI. Nuevamente, esta norma no establece consecuencia alguna para el silencio tributario en caso de inactividad, siendo la LGT en su artículo 90 la que establece que no se considerará aceptada la valoración que aporte el sujeto en la petición de valoración que realice, esto es, se establece el silencio negativo como forma aplicable. En nuestra opinión, la redacción de este precepto es incorrecta toda vez que, de nuevo, el contribuyente no está solicitando el reconocimiento de ningún derecho o evitando la realización de una obligación tributaria¹⁰⁸⁷.
- Caso distinto es el de *los acuerdos previos de valoración*, que pese a no estar recogido en el RGGI, sí lo está en la LGT, en el artículo 91. A través de él, los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración Tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo, vinculante para ésta y sin posibilidad de recurso, la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria, y ello, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. Quizás por el carácter vinculante que se ha dicho, el legislador aplica los efectos del silencio positivo para el caso de ausencia de contestación en plazo, es decir, la aceptación de los valores expuestos por el obligado tributario. Esta es una prueba evidente de la falta de consciencia del propio legislador sobre la supuesta generalidad de los efectos del silencio positivo, pues si verdaderamente el silencio positivo fuese el efecto a aplicar en defecto de regulación, ni siquiera debiera haber hecho esta mención expresa.

¹⁰⁸⁷ En esta línea, (vid.) VAQUERA GARCÍA, A., en “Análisis de los supuestos de silencio administrativo... *op. cit.*, pp. 931 y 932, considera que, “*como mucho*” se podría intentar exigir la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por el hecho de no haber contestado en tiempo y forma, a lo que añadiríamos nosotros, que sí y sólo sí ello conlleva un perjuicio para el contribuyente por su vinculación con otra obligación tributaria para la que le fuese imprescindible y, siempre que se hubiese solicitado con la presión oportuna, circunstancias que habría que valorar casuísticamente.

- En lo que hace a *la emisión de certificados tributarios* que acrediten hechos relativos a la situación tributaria de un obligado tributario¹⁰⁸⁸, regulada en el RGGI desde el artículo 70 hasta el 76, el plazo de emisión del certificado es de 20 días, salvo que en la normativa reguladora de dicho certificado se haya fijado un plazo distinto, previendo que en caso de incumplimiento (cuestión no muy difícil dado lo reducido del mismo) no se entenderá la presunción del certificado en sentido positivo, o lo que es lo mismo, los efectos que se anudan son los del silencio negativo ya que no se acreditará positivamente la circunstancia objeto del certificado.
- Dentro de las normas que el Reglamento dedica a la tramitación de las actuaciones y procedimientos tributarios, el artículo 94 se ocupa del procedimiento para *el acceso de los contribuyentes a los archivos y registros administrativos que formen parte de un expediente concluido en el que hayan sido parte*¹⁰⁸⁹. Pues bien, si el órgano administrativo que tramitó el expediente tributario, encargado también de resolver sobre la petición de acceso del contribuyente, excede el plazo máximo de un mes sin haber emitido resolución expresa, esta podrá entenderse desestimada, esto es, opera el silencio negativo nuevamente.
- En *el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones por parte de los contribuyentes*, regulado de los artículos 126 a 129 del RGGI, se recoge que en caso de no pronunciamiento de la Administración Tributaria en el plazo máximo de 6 meses desde que el contribuyente presentó la solicitud de rectificación, se entenderá desestimada, es decir, opera el silencio negativo (artículo 128.4 del RGGI).
- Lo mismo ocurre en *el procedimiento tendente al reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado*, contenido en los artículos 136 y 137 del RGGI, en el cual, con la quietud administrativa continuada durante más de seis meses (que es plazo legalmente previsto), se entenderán aplicables los efectos del silencio

¹⁰⁸⁸ El artículo 70.2 del RGGI dice que “*Los certificados podrán acreditar, entre otras circunstancias, la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos o extremos concretos contenidos en ellas, la situación censal, el cumplimiento de obligaciones tributarias y la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes de pago que consten en las bases de datos de la Administración tributaria.*”

¹⁰⁸⁹ En los términos y con las condiciones establecidos en el artículo 99.5 de la LGT.

negativo, pudiendo considerar el contribuyente desestimada su solicitud (artículo 136.4 del RGGI).

- En *el procedimiento para la inclusión en el sistema de cuenta corriente tributaria*, que permite a los obligados tributarios solicitar su inclusión para poder compensar en una cuenta corriente los créditos y deudas que tenga frente a la Administración Tributaria, y que se encuentra previsto entre los artículos 140 y 144 del RGGI, sucede que llegado el primer día del año natural en el que debiera resultar de aplicación dicho sistema o tres meses desde la solicitud, sin contestación de la Administración Tributaria, el contribuyente debe entender que su solicitud ha sido denegada, esto es, de nuevo, el efecto negativo (artículo 140.3 del RGGI).
- En el artículo 147.8 del RGGI, también prevé las consecuencias del silencio en *el procedimiento de la rehabilitación fiscal*. Aquí se prevé que cuando la Administración Tributaria no resuelve expresamente la solicitud de rehabilitación de un número de identificación fiscal en el plazo de tres meses, ello determinará que la misma se entienda denegada con los efectos del silencio negativo.
- Y, por último, en *el procedimiento de cambio de domicilio fiscal*, si en el plazo de un mes desde la presentación de la comunicación del cambio de domicilio fiscal, la Administración tributaria no notifica al obligado tributario un acuerdo: por el que se confirme el domicilio fiscal comprobado previamente, o por el que se inicie un nuevo procedimiento de comprobación del domicilio fiscal o por el que se admita el cambio de domicilio fiscal, dicha comunicación tendrá efectos frente a la Administración Tributaria a partir del día siguiente al de finalización de dicho plazo. Dicho de otro modo, el cambio de domicilio fiscal se tiene por producido, es decir, surte los efectos del silencio positivo.

Otros ejemplos de procedimientos iniciados a instancia de parte en los que operan los efectos del silencio negativo se encuentran en otro Reglamento distinto, el de Revisión en Vía Administrativa. Entre otros cabe mencionar, *el procedimiento iniciado para la solicitud de devolución de ingresos indebidos*, cuya regulación sobre el silencio tributario se encuentra contenida en el artículo 193 de dicha norma y no en la LGT, aunque en el artículo 221 de esta Ley el legislador se remite al artículo

anterior, el 220.2, para la terminación del procedimiento, no aparece regulado¹⁰⁹⁰. En estos casos, transcurridos seis meses desde que el contribuyente efectuó la petición, sin que hubiese recibido respuesta expresa de la Administración Tributaria, éste debe entenderla desestimada por silencio negativo.

También tenemos *el procedimiento de reembolso de las garantías prestadas* para suspender la ejecución de un procedimiento de apremio para recurrir algún acto o actuación tributaria, contenido en los artículos 72 a 79 del RGRVA, en el cual, transcurrido el plazo de seis meses sin que la Administración Tributaria se haya pronunciado a este respecto, el interesado puede entender desestimada su solicitud por silencio negativo y acudir a la vía de recursos para efectuar la defensa de sus intereses¹⁰⁹¹.

B. El silencio en el procedimiento de Inspección tributaria.

Aunque el artículo 150 de la LGT se ha visto sustancialmente modificado por la Ley 34/2015 en lo que al tiempo se refiere (en concreto, en su duración, en los supuestos de ampliación del plazo y de suspensión automática o a solicitud del obligado tributario y, sobre el cómputo de los mismos), ya vimos como en lo que hace a los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria en su obligación de resolver el procedimiento persiste la ausencia de caducidad que ya denunciábamos, en donde las actuaciones de este procedimiento podían continuar sin necesidad de reiniciarlo¹⁰⁹². Ahora podemos extender esta ausencia de regulación sancionadora por inactividad administrativa en este procedimiento a la esfera del silencio tributario, tanto positivo como negativo, ya que, ni se inició a instancia de parte¹⁰⁹³ discutiéndose situaciones declarativas de derechos para los contribuyentes, ni tampoco el mismo versa sobre el reconocimiento de situaciones jurídicas, respectivamente para cada tipo de silencio.

¹⁰⁹⁰ Este reenvío redunda en los problemas que ya señalamos sobre la legalidad de la regulación vía Reglamento en lugar de por la Ley.

¹⁰⁹¹ *Vid.* Artículo 78.3 del RGRVA.

¹⁰⁹² *Vid.* el apartado “*El variable tratamiento normativo de la caducidad inspectora*” del presente trabajo.

¹⁰⁹³ Cuestionable sería si atendemos a los supuestos de aplicación voluntaria del contribuyente del objeto de las actuaciones inspectoras.

En efecto, pese a que existe la posibilidad de que se produzca la inactividad administrativa que origina un silencio en la resolución del procedimiento inspector, el artículo 150 de la LGT, en su dos redacciones (*pre* y *post* Ley 34/2015) recoge justamente lo contrario, esto es, lo impide, regulando el deber de la Administración Tributaria de finalizar el mismo en todo caso, esto es, aunque sea fuera del plazo legalmente previsto, con lo que se restringe así la opción al nacimiento del silencio tributario como forma de mitigar la inseguridad jurídica del contribuyente investigado.

Las únicas consecuencias previstas por el incumplimiento de la obligación de resolver en el procedimiento inspector no guardan relación ni con la caducidad ni con el silencio tributario, sino con: la no interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a regularizar (pues la de comprobar e investigar ha quedado improcedentemente “separada”), la consideración de espontáneos, a los efectos del artículo 27 de la LGT, de los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento y, la no exigencia de intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

Las mismas reflexiones acerca de la inseguridad jurídica que la falta de caducidad de este procedimiento conllevan para el contribuyente, son extensibles a este caso también. Así, el cumplimiento de la Administración Tributaria de su labor resolver temporáneamente este procedimiento carece totalmente de incentivo, es decir, decae la propia naturaleza o el carácter de “lo obligatorio” de la resolución de todo procedimiento tributario.

Y es que, sin ninguna consecuencia relacionada con la tramitación del propio procedimiento inspector en los casos en los que la Administración Tributaria actuante se aquieta en la resolución, es decir, sin las figuras sancionadoras de la caducidad y del silencio (que ahora denunciamos), y puesto que los efectos arriba citados lo son en relación con la obligación tributaria objeto de investigación y no con el propio procedimiento inspector, el resultado final es que la inseguridad jurídica del contribuyente vuelve a incrementarse, pues queda pendiente de la voluntad administrativa para su conclusión. En aras a los principios de eficacia administrativa y seguridad jurídica, entendemos que no sólo deben estar sometidos los órganos de inspección a la conclusión de este procedimiento en el plazo legalmente previsto, sino que de su incumplimiento deberían derivarse, al menos, una de estas dos consecuencias.

Pero no quedan aquí todas las previsiones sobre el silencio, esto es, sobre la ausencia de consecuencias en la inactividad administrativa, en los procedimientos de inspección tributaria, sino que encontramos otra ligada a la solicitud del contribuyente para la ampliación del objeto de las actuaciones de comprobación e investigación, contenida en el artículo 149 de la LGT.

Efectivamente, tal y como vimos cuando analizamos los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria en el seno de este procedimiento, la prescripción de la obligación tributaria consumada por la inactividad administrativa en el procedimiento inspector también puede afectar al contribuyente por su propia actuación en aquellos casos en los que éste tiene la posibilidad de solicitar a la Administración Tributaria que amplíe el alcance de sus actuaciones de comprobación e investigación o que, directamente, éstas sean con carácter general para un tributo y ejercicio, y ello, siempre que lo pida en el plazo de quince días desde que se le comunicó el inicio de actuaciones inspectoras. Una vez hecho esto el plazo del que dispone el órgano de inspección para acordar o denegar tal actuación de forma motivada es de 6 meses, por contra, su incumplimiento, o sea, la falta de resolución expresa, determinará según la Ley que las actuaciones inspectoras de carácter parcial que se iniciaron no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general (que el contribuyente solicitó).

La interpretación que podríamos hacer sobre esta previsión y el silencio tributario es positiva puesto que, aunque no se anuden los efectos del silencio de esta misma naturaleza (es decir, el silencio positivo), al menos, tampoco perjudica al contribuyente ya que el desarrollo de las actuaciones parciales (sobre las que el órgano inspector no se pronuncia en su ampliación) no interrumpe la posible prescripción de la obligación tributaria general, con lo que, llegado el momento de que éstas concluyesen, podría haber decaído el derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda. De modo que, no está incluido en ninguna de las catalogaciones.

C. El silencio en el procedimiento de Recaudación tributaria.

Tendríamos que señalar de nuevo la falta de plazo para concluir el procedimiento de apremio¹⁰⁹⁴, tal y como señala expresamente el artículo 104 de la LGT, siendo el único límite temporal de este procedimiento el plazo de prescripción del derecho de cobro de la Administración Tributaria. Sin embargo, existen otros procedimientos insertos en el procedimiento de recaudación de los tributos en donde sí se prevé la obligación administrativa de resolver y las consecuencias de la falta de esta, es decir, el silencio tributario. Y son:

- El caso más habitual en la práctica tributaria recaudadora versa sobre *la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias* recogido en el artículo 52 del RGR, en donde en defecto de contestación en plazo de seis meses, el contribuyente puede entender desestimada su solicitud y le permite acudir a la vía de los recursos o esperar a obtener una resolución expresa, eso sí, con suspensión del procedimiento recaudador si la misma se formuló en tiempo y forma por el contribuyente. Dicho de otro modo, el silencio negativo opera como norma general.
- El mismo efecto, de silencio negativo, ocurre en el caso de *las solicitudes de compensación de deudas tributarias por parte del obligado tributario con los créditos que éste disponga en su favor frente a la Administración Pública*. Esta posibilidad se contiene en el artículo 56 del RGR. En estos casos se concede a la Administración Tributaria un plazo de seis meses para conceder o denegar la compensación, siendo el silencio negativo el efecto a considerar ante la ausencia de pronunciamiento expreso del órgano encargado de la resolución. En nuestra opinión, esta regulación confronta con la reciente modificación establecida por la Ley 34/2015 en el artículo 119.4 de la LGT, que permite a la Administración Tributaria que, en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos, pueda aplicar las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos. Claramente esta facultad desequilibra la relación jurídica entre el contribuyente y la Administración Tributaria sobre una misma facultad: la compensación de créditos entre uno y otro. Como propuesta de mejora, entendemos que los efectos que deberían operar en este caso, a fin de equilibrar la balanza de facultades entre ambos

¹⁰⁹⁴ Vid. apartado “*La ausencia de caducidad en el procedimiento de Recaudación tributaria*” del presente trabajo.

sujetos, serían los del silencio positivo, pues al menos, con ello, se rebajaría la superioridad de la posición de la Administración Tributaria en la aplicación automática de compensaciones de créditos frente a los contribuyentes.

- En el curso del procedimiento de apremio pueden *aparecer terceros*, que pretendan el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados (tercería de dominio); o hacer valer su derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública (tercería de mejor derecho). En ambos casos los terceros formularán reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente que deberá pronunciarse necesariamente en el plazo de tres meses. Además de los efectos que ello supone para el propio procedimiento de recaudación¹⁰⁹⁵, en caso de que el órgano recaudador incumpla dicho plazo, el tercero puede entender desestimadas sus pretensiones¹⁰⁹⁶.
- También es el caso del *procedimiento para el pago en especie de tributos* recogido en el artículo 40.3 del RGR, en el que si en el plazo de seis meses desde la presentación de la solicitud, la Administración tributaria no notifica al obligado tributario un acuerdo expreso, el contribuyente podrá entender desestimadas sus pretensiones, esto es, se prevé el silencio negativo.
- Otra manifestación del silencio negativo se regulan en el artículo 109.2 del Reglamento, y se produce, curiosamente, entre los propios órganos de la Administración Pública, cuando tras el procedimiento de enajenación no se hubieran adjudicado alguno o algunos de los bienes embargados, *el órgano de recaudación competente propone de forma motivada al órgano competente su adjudicación a la Hacienda Pública en pago de las deudas no cubiertas*. En estos casos, el órgano competente consultará a la Dirección General del Patrimonio del Estado sobre la conveniencia de dicha adjudicación. El citado centro directivo contestará a la consulta en el plazo de tres meses. Si no contesta

¹⁰⁹⁵ En el caso de tercerías de dominio, se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, pero continuará para los demás. Si se estima, se liberarán los bienes de los que sea titular el tercero. Y, en el caso de tercerías de mejor derecho, el procedimiento de apremio proseguirá hasta la realización de los bienes, consignándose en depósito lo obtenido a resultas de la resolución de la tercería. Si se estima, se pagará al tercero y la Administración se quedará el resto.

¹⁰⁹⁶ Y que, en este caso, conlleva la posibilidad de presentar demanda judicial, pues la vía administrativa está concluida para él.

en dicho plazo, el órgano de recaudación podrá entender que no se acordará la adjudicación solicitada.

- En cambio, en *la emisión de certificados por la Administración Tributaria solicitados a instancia de contratistas y subcontratistas para que les acrediten estar al corriente de sus obligaciones fiscales*, previstos en el artículo 126 del RGR, en el apartado cuarto de dicho artículo se especifica que el certificado o su denegación deberá quedar a disposición del interesado en el plazo de tres días, y/o de un mes cuando se solicite con ocasión de la presentación telemática de la declaración del IRPF o del IS y/o, de seis meses cuando dichas declaraciones se presenten por otros medios. Pese a esta pluralidad de plazos de resolución, este apartado prevé el silencio positivo como causa del incumplimiento de resolución administrativa. En concreto dispone que el solicitante podrá entender emitido el certificado a partir del día siguiente al de finalización del plazo para que dicha emisión se produzca, pudiendo obtener de la Administración Tributaria comunicación acreditativa de tal circunstancia, que habrá de emitirse de forma inmediata.
- Otro caso de silencio positivo lo hayamos en *la resolución de solicitudes de las entidades para ser colaboradoras en la recaudación*, previsto en el artículo 17 del Reglamento. La resolución deberá notificarse a la entidad solicitante en el plazo de tres meses, pero transcurrido dicho plazo sin que haya recaído resolución expresa, se podrá entender estimada la solicitud.

V. El fin de una cuestión problemática sobre el silencio negativo: el plazo para recurrir.

Como se ha expuesto, el artículo 104.4 de la LGT configura el silencio negativo como un presupuesto suficiente para que el contribuyente pueda entender desestimadas sus pretensiones en el seno de un procedimiento tributario en el que la Administración Tributaria ha incumplido su obligación de resolver. De este modo, ha sido una cuestión tradicionalmente problemática el plazo en el que el contribuyente debería reaccionar mediante la vía de recursos frente a la quietud administrativa continuada que ocasiona este tipo de silencio.

Y es que, en el articulado de la LGT se recogen los plazos a disposición del contribuyente para el ejercicio de la acción de cada clase de recurso y una mención

expresa al tiempo del ejercicio en caso de silencio negativo tributario¹⁰⁹⁷, estableciéndose:

- En el artículo 223.1 de la LGT se establece que el plazo a disposición del contribuyente para interponer el recurso potestativo de reposición, será de un mes a partir del día siguiente al de la notificación o del siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.
- En el artículo 235.1 de la LGT se establece que la reclamación se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de notificación del acto impugnado, o también podrá hacerlo desde el día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.
- En el artículo 240.1 de la LGT se establece que el recurso de alzada dispone que transcurrido el plazo máximo para dictar resolución en la instancia, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente al de finalización del plazo de un año al que se refiere este apartado.
- El plazo de dos meses en el caso de recurso jurisdiccionales en vía contencioso-administrativa.

Por tanto, podría pensarse que el contribuyente solamente puede reaccionar frente al silencio negativo dentro del plazo de interposición de los recursos, de modo que, si no se hace en dichos plazos, las interposiciones de éstos serían inadmisibles por extemporáneas y, en tal caso, habría que esperar a la notificación expresa, con lo que a la Administración Tributaria le sería siempre más cómodo seguir sin pronunciarse¹⁰⁹⁸.

Esto es, el problema se encuentra en el inciso final que hemos visto en cada uno de estos artículos de la LGT en cuanto que puede suponer, con base en una interpretación literal de los mismos, que entre la inactividad de la Administración Tributaria actuante al incumplir su deber de resolver, y el mero transcurso del plazo

¹⁰⁹⁷ Esta problemática igualmente sucede en el Derecho Administrativo común, sobre sí es o no extemporáneo el recurso contencioso-administrativo interpuesto transcurridos en exceso los seis meses establecidos en el inciso segundo del artículo 46.1 de la LJCA (*vid.*).

¹⁰⁹⁸ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., “El silencio negativo como ficción a efectos procesales (STS de 6 de junio de 2011)... *op. cit.*, p. 7.

de tiempo establecido para interponer el oportuno recurso por parte del contribuyente, puede derivar que su situación se convierta en consentida y firme por no haber sido recurrido en tiempo y forma.

Y es que, de ser esa la solución se plantea la duda de que el precio de la seguridad jurídica lo es a costa de desplazar al interesado una responsabilidad al mismo tiempo que se libera de ella a la Administración a quien legalmente le corresponde la obligación de resolver¹⁰⁹⁹.

Pues bien, según una reiterada jurisprudencia, correctamente glosada por FALCÓN Y TELLA¹¹⁰⁰, no puede calificarse de razonable aquella interpretación de los preceptos legales referida al recurso de reposición, a la interposición de reclamación y al plazo para recurrir en alzada, respectivamente, ya que el contribuyente tiene siempre derecho a esperar una resolución expresa y, por tanto, el plazo máximo para recurrir sólo puede computarse a partir de la misma. Dicho de otro modo, el contribuyente puede proceder a recurrir en cualquier momento. Los tribunales consideran que no puede el contribuyente estar obligado a recurrir una resolución presunta derivada de la inactividad de la Administración Tributaria, con la amenaza de que en caso de no hacerlo se está consintiendo tal resolución y, en consecuencia, exigiéndosele a éste un nivel de diligencia que no se le exige a la Administración Tributaria que guardó silencio.

Como anuncia el título de presente apartado, esta problemática parece haber sido superada con la última modificación legislativa introducida en la LGT por la Ley 34/2015 a la luz de las alteraciones introducidas en la redacción de algunos de estos artículos.

¹⁰⁹⁹ Vid. FUERTES LÓPEZ, F. J., “Sobre el plazo para recurrir los actos presuntos y su interpretación Comentario a la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 52/2014, de 10 de abril”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 5, mayo, 2014.

¹¹⁰⁰ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “El silencio negativo y las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo... *op. cit.*, p. 11. En donde destaca, SSTC de 21 de enero de 1986 (referencia westlaw nº RTC 1986/6); de 21 de diciembre de 1987 (referencia westlaw nº RTC 1987/204); de 23 de septiembre de 1991 (referencia westlaw nº RTC 1991/180); de 7 de noviembre de 1994 (referencia westlaw nº RTC 1994/294); de 15 de enero de 2001 (referencia westlaw nº RTC 2001/3); de 13 de octubre de 2003 (referencia westlaw nº RTC 2003/179); de 27 de octubre de 2003 (referencia westlaw nº RTC 2003/188); de 15 de diciembre de 2003 (referencia westlaw nº RTC 2003/220); de 19 de junio de 2006 (referencia westlaw nº RTC 2006./186); de 6 de febrero de 2007 (referencia westlaw nº RTC 2007/40); de 13 de octubre de 2008 (referencia westlaw nº RTC 2008/117) y; de 17 junio de 2009 (referencia westlaw nº RTC 2009/149).

Así, por ejemplo, el artículo 240 de la LGT establece que la duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente. Añade que el tribunal deberá resolver expresamente en todo caso y, lo que es más importante ahora, que *“los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa”*.

Y, la nueva redacción del artículo 235.1 de la LGT, dispone que en los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación económico-administrativa *“desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos”*. Aunque advierte que, si con posterioridad a la interposición de la reclamación, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa por parte del órgano administrativo encargado de la resolución del procedimiento que se ha recurrido en reclamación, la misma se remitirá al Tribunal Económico-Administrativo, una vez notificada al interesado.

Empero, se advertirá al contribuyente que la resolución expresa tardía, según su contenido, se considerará igualmente impugnada en vía económico-administrativa en caso de ser contraria a sus intereses, o causará la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocesal que será declarada por el órgano económico-administrativo que esté conociendo el procedimiento en caso de que estime sus pretensiones. En todo caso, se concederá el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a la notificación, para que el interesado pueda formular ante el Tribunal las alegaciones que tenga por convenientes, complementarias añadiríamos nosotros. En dichas alegaciones el interesado podrá pronunciarse sobre las consecuencias señaladas en la resolución expresa mostrando su disconformidad, de no hacerlo se entenderá su conformidad con dichas consecuencias.

Lo mismo ha ocurrido con el acceso a la vía judicial. El TC entiende, en sentencia de 10 de abril de 2014¹¹⁰¹, que no resulta de aplicación el plazo de caducidad previsto en la LJCA para la interposición del recurso contencioso-administrativo en los casos en los que el Tribunal Económico-Administrativo (Regional o Central) no ha dado respuesta a la petición efectuada por el

¹¹⁰¹ Referencia westlaw nº RTC 2014/52.

contribuyente, es decir, tras silencio del último órgano con facultad revisora en vía administrativa.

Así las cosas, cuando el contribuyente se encuentra ante el frecuente silencio para emitir una resolución por parte del órgano económico-administrativo en el plazo legalmente previsto, resulta también esencial que pueda conocer cuándo termina el plazo para poder reaccionar frente a ese silencio en la vía contencioso-administrativa y, ello sólo puede conseguirse si no se encuentra sometido al mencionado plazo, esto es, si no se declara extemporáneo un recurso interpuesto contra un acto presunto desestimatorio aunque hubiese transcurrido más del tiempo en el que el mismo se entendiese producido.

Por tanto, el TC ha dictado esta reciente sentencia en interés de Ley aclaratoria sobre ello que, sin embargo, en nuestra opinión, no ha eliminado la inseguridad jurídica en esta materia toda vez que:

En primer lugar, porque el artículo 46.1 de la LJCA al que se refiere el TC en su sentencia, establece el plazo de impugnación de seis meses para todos aquellos supuestos en los que no hay acto expreso, esto es, incluye, *a priori*, tanto los casos de silencio negativo como de silencio positivo, pero en este último caso, no para el contribuyente, que sí ha adquirido los derechos que pretendía, sino que viene referido a la facultad de recurrir a otros interesados que se han visto afectados a fin de que aquél no hubiese adquirido por silencio positivo los derechos que a ellos afectan. Por tanto, en la medida en que la citada STC nada dice expresamente sobre el plazo para recurrir el silencio positivo, desconocemos si a los hipotéticos recursos que interpusiesen los afectados (perjudicados) por este silencio, sí podrá aplicárseles el plazo restrictivo de seis meses del artículo 46.1 de la LJCA o, por el contrario, no estarán tampoco sujetos a ese plazo de caducidad al igual que el silencio negativo pudiendo recurrir en cualquier instante. En nuestra opinión entendemos que es esa puerta permanece abierta, máxime, si tenemos en cuenta que los efectos que de tal silencio positivo se produjo para un contribuyente pueden devenir perjudiciales posteriormente (en un plazo superior a 6 meses).

En segundo lugar, porque no se establece el plazo concreto que debe haber transcurrido para considerar que un recurso debe inadmitirse por ser extemporáneo desde que se produjo el silencio del órgano económico-administrativo en la resolución, lo que constituye otra fuente de inseguridad jurídica, pues en puridad, no hay inactividad del contribuyente si interpuso en tiempo y forma la oportuna reclamación económico-administrativa pero, el hecho de que transcurran años

(verbigracia, 4 años) sin que se produzca la resolución expresa del órgano y, sin que se haya acudido a la vía de recurso contencioso-administrativa, plantea la duda razonable de pensar en si cuando se inste a éste por silencio negativo, será o no extemporáneo.

En tercer y último lugar, a diferencia de lo que la nueva redacción del artículo 235 de la LGT establece, el TC no ha previsto qué ocurre si después de haberse recurrido el silencio negativo se dictase una resolución económico-administrativa expresa y tardía. Entendemos que la solución lógica es aplicar la analogía, con lo que deberá darse traslado al recurrente y al órgano judicial de la solución que se ha adoptado, posibilitándose ampliar el objeto del recurso en caso de desestimación, o bien, de declarar la satisfacción extraprocesal.

VI. El silencio tributario en la revisión de actos de la Administración Tributaria.

Una vez analizados, tanto los efectos del silencio positivo y negativo en los distintos procedimientos tributarios, como el tiempo en el acceso de los contribuyentes a la vía de recursos o reclamaciones económico-administrativas en los casos de silencio negativo a fin de continuar intentando obtener sus pretensiones, cabe ahora detenernos en el estudio de otro tipo de inactividad de los órganos administrativos, esta vez, en relación a la potestad revisora que éstos tienen atribuida y que desarrollan a través de dos funciones: de un lado, la de revisar sus propios actos firmes, ya sean por estar concluidos de forma temporánea o por resultar presuntos por silencio negativo y, de otro lado, la de resolver los recursos y/o reclamaciones instadas por los contribuyentes a causa del silencio de la Administración Tributaria.

Es lo que podríamos llamar, el silencio del silencio, casos en los que el contribuyente puede sufrir un doble perjuicio a causa de la inactividad de los órganos de la Administración Tributaria¹¹⁰², en primer lugar, por la falta de resolución inicial de su situación jurídica (por él iniciada o de oficio por los órganos de ésta) y, en segundo lugar, de nuevo, por la ausencia de resolución del recurso o reclamación instado frente a dicho silencio.

¹¹⁰² Recordemos que los órganos económico-administrativos lo son toda vez que pertenecen y dependen del Ministerio de Economía y Hacienda.

Para su estudio, los dividiremos en dos grupos distintos: los procedimientos especiales de revisión y el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas.

Para los primeros, el artículo 216 de la LGT agrupa a cinco tipos diferentes de procedimientos especiales de revisión, que son: la revisión de actos nulos de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables, de revocación, la rectificación de errores y la devolución de ingresos indebidos.

De todos ellos, la devolución de ingresos indebidos ya fue analizado *supray*, sobre los otros cuatro, hemos de señalar que:

- Tanto en el procedimiento de declaración de lesividad como el de revocación, regulado en los artículos 218 y 219, respectivamente, en ningún caso se prevé la institución del silencio tributario tras la inactividad de la Administración Tributaria (actuante aquí de oficio) en la resolución de cada uno de estos procedimientos de forma temporánea en los plazos de 3 y 6 meses respectivamente, sino que lo que regula es la caducidad del procedimiento, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro con posterioridad.
- Por contra, para los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho y de rectificación de errores, regulados en los artículo 217 y 220 de la LGT, respectivamente, el legislador sí que prevé la institución del silencio tributario como la consecuencia anudada a la falta de resolución temporánea de la Administración Tributaria en el plazo de un año y 6 meses de uno y otro. En concreto, como no podría ser de otra manera, establece los efectos del silencio negativo desestimatorio que abre la vía del recurso judicial (contencioso-administrativo).

Por último, resta estudiar las previsiones normativas establecidas frente a la inactividad de la facultad revisora de la Administración Tributaria en la resolución de los recursos de reposición o reclamaciones económico-administrativas de los contribuyentes. El plazo establecido en la LGT para la resolución de cada uno de ellos es de un mes y un año, respectivamente. Y, tras la superación de estos plazos sin la emisión de resolución expresa, y aunque estos órganos permanecen obligados a resolver, el contribuyente puede entender desestimado el recurso o la reclamación interpuesta por silencio negativo.

VII. La indiferente inactividad de la Administración Tributaria: la falta de consecuencias del silencio tributario.

Todo lo visto hasta el momento sobre el silencio tributario, lo ha sido en relación a las presiones y efectos que el ordenamiento jurídico-tributario prevé frente a este. Sin embargo, como ya expuso DE LA PEÑA VELASCO¹¹⁰³, existen supuestos dentro de los procedimientos tributarios en donde la inactividad de la Administración Tributaria no conlleva ningún tipo de consecuencias para ésta, sino que su quietud queda impune.

Sin querer valorar (por resultar una empresa meramente especulativa) si el origen o causa de estos radica en una omisión involuntaria del legislador, habida cuenta de la gran extensión, renovación y creación de nuestro Derecho Financiero y Tributario, o, si por el contrario, esta situación responde a una voluntariedad *pro* Administración Tributaria en el ejercicio de sus potestades, una cosa está clara, y es que estas situaciones infringen el principio de seguridad jurídica y sitúa al contribuyente en clara indefensión.

Se trata de actuaciones de la Administración Tributaria de carácter tanto potestativo como obligatorio, cuyo incumplimiento por quietud, no llevan aparejada ninguna consecuencia sancionadora motivadora de su realización, voluntaria o forzosa, respectivamente. Como bien apuntan algunos autores¹¹⁰⁴, el mero reconocimiento de estas situaciones en la LGT nos impide considerar que se trate de recomendaciones o reglas de buena conducta a las que resultase indiferente la resolución temporánea de la Administración Tributaria y, por ende, la justificación de anudar consecuencias frente al silencio.

¹¹⁰³ Vid. DE LA PEÑA VELASCO, G., “Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración Tributaria... *op. cit.*, p. 427 y ss.

¹¹⁰⁴ Vid. RUIZ GARCIA, J. R., “Los principios generales en la aplicación de los tributos, en VV.AA., *Estudios de la Ley General Tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2006, p. 349.

Vid. MATA SIERRA, M^a. T., “La ausencia de consecuencias en algunos supuestos de inactividad administrativa” en QUINTANA LÓPEZ, T. (Dir.) y CASARES MARCOS, A. B. (Coordinadora), *Silencio Administrativo. Estudio general y procedimientos sectoriales... op. cit.*, pp. 914 y ss.

Lo que sí es cierto, es que dependerá de la redacción dada en cada caso para que podamos valorar la falta de consecuencias y, en su caso, la proposición de mecanismos de control alternativos que reduzcan la inseguridad de los contribuyentes. En unas ocasiones la indiferente inactividad administrativa vendrá originada por la ausencia de regulación normativa de un plazo de terminación de las actuaciones de los órganos, en otras ocasiones, provendrá de la propia falta de consecuencias ante esta quietud y, en el peor de los supuestos, de la falta de ambos. Sea como fuere, la reducción hasta la supresión de estas situaciones es una necesidad que se justifica por sí sola desde el punto de vista de la seguridad jurídica del contribuyente.

Sin pretender con este estudio confeccionar un catálogo de estos casos, hemos considerado oportuno destacar aquellos que hemos considerado más usuales en la práctica tributaria, y señalamos los siguientes:

En primer lugar, la indemnidad de la Administración Tributaria por su silencio la encontramos en la falta de consecuencias por el incumplimiento de la obligación de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones y, de publicar la normativa actualizada, con la relación de normas que han sido modificadas durante el primer trimestre de cada año, que se recogen en los artículos 85 y 86.1 de la LGT.

Pese a que la literalidad de las redacciones, tanto de los citados preceptos como del 87 de la LGT o el 52 y 63 del RGGI, establecen un imperativo legal con el empleo de expresiones tales como “*La Administración deberá prestar*”, “*el Ministerio de Hacienda difundirá*”, “*informará*”, “*deberá suministrar*”, “*facilitará*”, “*La Administración Tributaria promoverá y facilitará*”¹¹⁰⁵, no encontramos en ellos que, ante un eventual incumplimiento de esta garantía para los contribuyentes, ocurra la más mínima consecuencia para la Administración Tributaria. Es decir, *a priori*, nada le sucede a la Administración por no facilitar a los administrados las normas que regulan la relación jurídica que se da entre ambos, o lo que es lo mismo, nada le importa al legislador que el contribuyente no tenga acceso a la normativa actualizada que ha de aplicar.

¹¹⁰⁵ *Cfr.* con otras previsiones de naturaleza potestativa contenidas en otros artículos de la LGT tales como el 77 y el 78, “*la asistencia tributaria podrá consistir en (...)*”, “*podrá facilitar a los obligados tributarios programas informáticos*”,...

Recordemos que, en opinión de DE LA PEÑA VELASCO, a la que nos sumamos, la sanción de esta inactividad debería ser absolutamente necesaria¹¹⁰⁶. En esta misma línea no olvidamos tampoco lo dicho por RAMALLO, que refuerza la idea de la exoneración de toda responsabilidad al contribuyente¹¹⁰⁷.

En segundo lugar, encontramos en el artículo 88.6 de la LGT la obligación de la Administración Tributaria de contestar a las consultas efectuadas por los contribuyentes. Si recordamos lo visto *ad supra*, distinguíamos dos supuestos de un lado, que la consulta respondiese a la interpretación de la normativa tributaria o de un criterio en torno a un supuesto tributario concreto de (presente o futura aplicación, en esos casos debíamos aplicar la regla del silencio negativo. Y, de otro lado, encontrábamos aquellas consultas de los contribuyentes que únicamente buscaban la consulta en la aplicación normativa sin plantear ningún supuesto concreto de tributación, por tanto, de menor urgencia práctica, si se prefiere, con un componente más teórico¹¹⁰⁸. Pues bien, es en este último caso en donde la ausencia de contestación la Administración Tributaria queda nuevamente impune, pues no hay previsión alguna que sancione la falta de contestación de la que, supuestamente, es su obligación, ni siquiera en este caso, cuanto menos en el primero.

Frente a esta regulación, hay que señalar que en nuestro estudio de los supuestos del silencio en los procedimientos de gestión tributaria, ya formulamos una propuesta de mejora. Esta consistía en la consideración, al menos, de ausencia de conducta infractora en aquellos casos en los que el contribuyente, habiendo planteado consulta, la Administración Tributaria la hubiese desoído en el plazo de 6 meses del que disponía, de la misma manera que ocurre cuando el contribuyente actúa guiado por las indicaciones administrativas expresas. Es decir, pretendemos ampliar la ausencia de infracción tributaria del contribuyente amparada en el comportamiento de la Administración Tributaria, tanto si ésta indica expresamente que actúe de una manera, como si ante la consulta ésta se desentiende.

¹¹⁰⁶ *Vid.* DE LA PEÑA VELASCO, G., “Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración Tributaria ... *op. cit.*, p. 431.

¹¹⁰⁷ *Vid.* RAMALLO MASSANET, J., “Comentarios a los artículos 5 a 9” en VV.AA. Estatuto del contribuyente... *op. cit.*, p. 44.

¹¹⁰⁸ En esta línea DE LA PEÑA VELASCO considera que dependerá de la dificultad que ofrezca la contestación que el contribuyente demanda de la Administración Tributaria la que determinará la consecuencia de su inactividad. *Vid.* DE LA PEÑA VELASCO, G., “Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración Tributaria ... *op. cit.*, p. 431.

En tercer lugar, en el caso de las solicitudes de valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión, conforme a lo previsto en el artículo 90 de la LGT y 69.6 del RGGI, ya dijimos que no establece ninguna consecuencia perjudicial para la Administración Tributaria en caso de incumplimiento de su obligación de contestar en plazo, sino que las consecuencias negativas lo son para el contribuyente, quien no puede entender aceptada la valoración por él propuesta.

Y, en cuarto, en lo que hace al procedimiento inspector, hemos visto como la Administración Tributaria dispone de un plazo de seis meses para acordar o denegar la ampliación de las actuaciones de comprobación e investigación a solicitud del contribuyente y que, su incumplimiento, determina que las actuaciones inspectoras de carácter parcial que se iniciaron no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general (que el contribuyente solicitó).

Pero, una cosa es la consecuencia que la LGT vincula a este silencio del procedimiento inspector, y otra cosa muy distinta es la ausencia de consecuencias sancionadoras para los órganos de la inspección actuante por su quietud en el pronunciamiento sobre la ampliación o no, pues sobre esta nada encontramos en la normativa tributaria. Es decir, nada se dice en la normativa sobre la no resolución administrativa por tiempo indefinido.

Ante esta situación, en la que el contribuyente inspeccionado se comunica con la Administración Tributaria para ampliar el objeto de la investigación y comprobación de la misma sin obtener respuesta, el legislador ha decidido permanecer indiferente, es decir, no establece ninguna consecuencia para el hecho de la no manifestación sobre la aceptación y procedencia o no de la ampliación de actuaciones, lo que conlleva un enorme incremento de la inseguridad jurídica para el contribuyente toda vez que, desconoce cuál será finalmente el objeto de las actuaciones de la inspección tributaria, si la que se le comunicó inicialmente, o la que él propuso, pues aunque es cierto que la prescripción de la obligación tributaria general no se ha visto interrumpida y puede ganarla, también lo es que en cualquier momento el órgano inspector puede pronunciarse sobre ello sin el menor efecto perjudicial para sus intereses reguladores.

Es importante indicar que este procedimiento es ya de por sí sólo, el que ofrece más garantías a la Administración Tributaria en el desarrollo de la potestad tributaria, como para, encima, permitirle a ésta que no concrete al contribuyente en un

plazo determinado de tiempo sobre qué hechos va a investigar y, además, consentir que este comportamiento esté desprovisto de consecuencias jurídicas sancionadoras que motivasen su no comisión. Empero, ello no es así por su regulación como ha quedado claro.

Y, en último lugar, encontramos otra ausencia de regulación de inactividad tributaria en el procedimiento tributario para suspender automáticamente la ejecución de los actos que han sido recurridos.

En contraposición con la excelente regulación que hace la Ley 30/1992 en su artículo 111.3 para estos casos, en donde prevé que *“la ejecución del acto impugnado se entenderá suspendida si transcurridos treinta días desde que la solicitud de suspensión haya tenido entrada en el registro del órgano competente para decidir sobre la misma, éste no ha dictado resolución expresa al respecto”*, en el ordenamiento jurídico-tributario no establece esta posibilidad, sino que la suspensión automática dependerá, y como regla general¹¹⁰⁹, previa aportación de garantía suficiente que será determinada por la LGT y el RGR¹¹¹⁰.

Sin embargo, hay casos en los que es preciso que la Administración Tributaria tiene el deber de pronunciarse sobre la solicitud de suspensión, por ejemplo, cuando el interesado no puede aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el artículo 233.2 de la LGT, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes. En estos casos el órgano competente debe emitir una resolución sobre la procedencia o no de la suspensión ligada a la suficiencia de la garantía alternativa que el contribuyente ha prestado.

Pues bien, esta es una situación en la que la normativa tributaria no ha previsto consecuencia alguna de la falta de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria. Y es que, ni se establece un plazo de tiempo para que se pronuncie, ni menos aún una consecuencia que sancione de alguna manera esta omisión. Así las cosas, las preguntas son evidentes ¿qué ocurre en estos casos? ¿queda

¹¹⁰⁹ No obstante, será automático sin necesidad de prestar garantías en los casos de interposición de recurso frente a sanciones y cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

¹¹¹⁰ *Vid.* Artículo 233.2 de la LGT, que son exclusivamente el depósito de dinero o valores públicos, el aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución y/o la fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

el contribuyente en un limbo jurídico en lo que hace a la concesión o denegación de su suspensión solicitada con garantías alternativas? ¿o puede aplicarse el precepto antes visto de la Ley 30/1992 como normativa de aplicación supletoria que es por designación de la propia LGT?

En nuestra opinión entendemos que sí. Por tanto, una vez transcurridos 30 días sin obtener respuesta del órgano de recaudación sobre la adecuación de la garantía prestada para suspender la ejecución del acto recurrido, el contribuyente podría entender la misma como aceptada y actuar en consecuencia. En otras palabras, deberían anudarse los efectos del silencio positivo ante la inactividad administrativa por integración de la normativa administrativa común.

VIII. La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por la inactividad.

Tal y como hemos visto a lo largo del presente trabajo, el tiempo es un elemento que limita la actuación de la Administración Tributaria, pretendiendo que ésta sea siempre temporánea a fin de salvaguardar, entre otros, los principios de seguridad jurídica, eficacia administrativa, equidad y responsabilidad que se proclaman en la CE y se recogen en la normativa tributaria.

Por contra, ello no siempre es así, sino que, lamentablemente y como se ha visto, la falta de actuación de la Administración Tributaria en tiempo, es decir, la actuación administrativa con retraso, y también la inactividad de los órganos tributarios de esa Administración, es una constante en nuestro Sistema Tributario con la que los contribuyentes han de convivir día a día. Estas circunstancias no son sino claras manifestaciones del funcionamiento anormal de una rama (la tributaria) de los servicios públicos.

A lo largo del tercer capítulo del presente trabajo, hemos estudiado las principales consecuencias que las instituciones temporales que regulan de forma expresa la quietud administrativa conlleva en los procedimientos de aplicación de los tributos (como son: la caducidad, la prescripción y el silencio tributario, a los que se añaden, en ocasiones, otros efectos de tipo económico relacionados con el devengo de los intereses de demora), todas ellas tendentes a equilibrar la posición jurídica del contribuyente en su relación tributaria con la Administración. Además, siendo conscientes de que el ordenamiento jurídico-tributario no establece consecuencias

para la totalidad de estos supuestos que perjudican al contribuyente, en este último capítulo (el cuarto), hemos tratado la ausencia de consecuencias en los casos de inactividad, o lo que es lo mismo, la carencia de previsiones normativas que regulen la desatención de obligaciones y potestades administrativas. Del mismo modo, en la parte final del presente capítulo, hemos propuesto los efectos que entendemos pudieran, o debieran, aparejarse a dichos supuestos de inactividad tributaria, al objeto de tratar de solventar estas lagunas que hacen que la Administración Tributaria carezca de responsabilidad alguna por su falta de comportamiento temporáneo y, por ende, de ausencia de motivación para evitarlo.

Ahora bien, las fórmulas que hemos propuesto son sólo eso, meras propuestas de *lege ferenda*, pero las preguntas que nos formulamos son ¿qué ocurre en realidad con el contribuyente afectado por uno de estos casos? Esto es, ¿qué ocurre realmente en los casos en los que no hay ninguna consecuencia legalmente prevista para la inactividad tributaria?; ¿en qué posición jurídica queda el contribuyente?; ¿existe algún medio para la reacción y defensa de sus intereses o queda a la eterna expectativa confiando en que la Administración Tributaria rompa su silencio *motu proprio*?

Muchos han sido los autores que en este sentido han defendido la necesidad de que la inactividad tributaria sin consecuencias tributarias legalmente previstas no quede impune, idea a la que, con lógica, no podemos sino adherirnos a

ella¹¹¹¹. Será el cómo canalizar o traducir la inactividad tributaria, la responsabilidad administrativa y la reparación del daño al contribuyente, la cuestión que estudiaremos en este apartado que cierra el presente trabajo de investigación.

El germen de esta posibilidad se encuentra en una norma de rango superior a la tributaria, pues esta exigencia se consagra en los artículos 9.3 y 106.2 de nuestra CE. En ellos se regula la responsabilidad de los poderes públicos y el derecho de los ciudadanos a ser indemnizados por toda lesión que sufran, en cualquiera de sus bienes o derechos presentes o futuros, a causa del mal funcionamiento de los servicios públicos.

¹¹¹¹ Vid. GARCÍA NOVOA, C., *El silencio Administrativo en Derecho Tributario... op. cit.*, pp. 99 y ss. Defendió que, al margen de “*las consecuencias típicas*” -entiéndase por éstas las arriba señaladas-, el contribuyente podría activar una acción de responsabilidad frente a la Administración Tributaria para recibir una indemnización.

Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes”, *Información fiscal*, nº 1, enero - febrero, 1994, p. 24. “*Quien es descuidado o negligente en la defensa de sus intereses, que en el caso de la Administración son nada menos que los intereses generales, debe perchar con las consecuencias negativas de tal comportamiento*”.

Vid. GOMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración... op. cit.*, p. 819. Quien dice que la inactividad supone un comportamiento antijurídico, y como tal, es fuente de responsabilidad de los poderes públicos.

Vid. BLASCO ESTEVE., A., “La responsabilidad de la Administración”, *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Carperi, Madrid, 1993, p. 415. Sitúa la inactividad entre las universales causas generadoras de responsabilidad.

Vid. MATA SIERRA, M^a. T., “La inactividad de la Administración Tributaria como hecho generados de responsabilidad patrimonial” en QUINTANA LÓPEZ, T. (Dir.) y CASARES MARCOS, A. B. (Coordinadora), *Silencio Administrativo. Estudio general y procedimientos sectoriales*, Ed. Tirant lo Blanch, Tratados, Valencia, 2012, pp. 920 y 921.

Vid. MATA SIERRA, M^a. T. y BLASCO DELGADO, C., *La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública*, vol. I, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 715 y ss.

Vid. GARCÍA MARTÍNEZ, A., “Prescripción de tributos de otras Administraciones por inactividad de los Tribunales Económico- Administrativos del Estado y responsabilidad patrimonial de la Administración”, *Revista De Contabilidad y Tributación*, nº 284, noviembre, 2006, pp. 45 a 90.

Y con carácter general, señalamos la obra (vid.) MATA SIERRA, M^a. T., *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.

De esta exigencia se hizo eco el apartado primero del artículo 139 de la Ley 30/1992 que recoge que *“Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos”*.

Por las razones ya vistas en el capítulo segundo, a las que directamente nos remitimos, la inactividad administrativa de cualquier clase sin consecuencias previstas en el ordenamiento jurídico-tributario, se corresponde inequívocamente con un supuesto de funcionamiento anormal de los servicios públicos, en nuestro caso, los tributarios. Por ende, nada impide a los contribuyentes exigir de la Administración Tributaria una eventual responsabilidad patrimonial por su comportamiento omisivo, siempre y cuando se den los presupuestos y/o requisitos para ello.

Así, de acuerdo con los trabajos de los mismos autores antes citados (de forma unánime en todos ellos), es preciso que la inactividad sea imputable directamente a la Administración Tributaria, que provoque una lesión efectiva en alguno de los bienes o derechos del obligado tributario, que ésta se pueda concretar en un daño o perjuicio indemnizable, que el contribuyente no hubiese tenido por qué soportar y, que exista una relación de causalidad entre la inactividad y el daño ocasionado.

Por tanto, cuando la Administración Tributaria no hace en tiempo lo que le impone el ordenamiento tributario y éste último no prevé consecuencia alguna al respecto, el contribuyente podrá instar o demandar la responsabilidad patrimonial de la misma, que deberá asumir las consecuencias. La reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria se justifica por un doble comportamiento inactivo, de un lado, el propio de su comportamiento tributario que ha decidido obviar y, de otro lado, el derivado de la potestad reglamentaria en lo que hace a la ausencia de regulación derivada de dicha inactividad y que sume al contribuyente en la más absoluta indefensión.

Los principales escollos que encontraremos en estos casos de indiferente inactividad de la Administración Tributaria será la dificultad de prueba del nexo causal¹¹¹².

No obstante, existe una corriente doctrinal en la que se extiende la posibilidad de recurrir a la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria en algunos casos aún cuando existe previsión normativa frente a la inactividad por silencio y éste es negativo¹¹¹³. Consideran que el hecho de que el contribuyente pueda acudir a la vía de recursos, y ello esté previsto por el ordenamiento jurídico-tributario, no es razón suficiente para que se reduzca el derecho de éste a acudir a la reparación de un daño que continúa vigente, del mismo modo que tampoco no se desdibuja la obligación de la Administración Tributaria en resolver expresamente.

En nuestra opinión, no cabe tal opción, pues entendemos que lo que legitima la exigibilidad de responsabilidad es la reparación de un daño que, de otro modo, no podría repararse ni sancionarse para el órgano administrativo causante del mismo al no existir precepto alguno en este sentido. La existencia del silencio negativo como opción a la reparación del daño ocasionado al contribuyente, desnaturaliza la razón de ser de la vía de la búsqueda de responsabilidad por inactividad, pues tiene a su alcance (y sin limitación temporal alguna, recordemos) una opción de defensa y reacción.

¹¹¹² Es el caso, por ejemplo, de las obligaciones de asistencia e información actualizada al contribuyente de la Administración Tributaria. En ellas vemos sin dificultad la clara ausencia de regulación normativa que establezca consecuencias sancionadoras en caso de su incumplimiento, sin embargo, no será tarea fácil conectar esta inactividad con el daño ocasionado en el contribuyente por alguno de sus comportamientos. En estos casos ROVIRA FERRER dice que “*sólo podrá generarse responsabilidad por inactividad administrativa en aquellas actuaciones de información y asistencia donde se prevea expresamente el correspondiente deber de prestación*” excluyendo los casos que vimos en donde la redacción del legislador empleaba verbos potestativos. *Vid.* ROVIRA FERRER, I., *Los deberes de información y asistencia de la Administración Tributaria: análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de las Información y la Comunicación*, Tesis Doctoral, Universidad Oberta de Cataluña, Barcelona, febrero, 2010, p. 460.

¹¹¹³ *Vid.* GARCÍA NOVOA, C., *El silencio Administrativo en Derecho Tributario... op. cit.*, pp. 103 y ss.

Conclusiones

Para concluir este trabajo, sobre los efectos del tiempo para la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos, destacaremos sus ideas principales realizando una valoración global de las mismas. Éstas son:

PRIMERA.- La regulación jurídica del binomio derecho-tiempo ha sido, es y será fruto de la necesidad del hombre de adaptar las circunstancias sociales, políticas y económicas cambiantes en sus relaciones con otros sujetos en los distintos ámbitos del ordenamiento jurídico en el que éstas se produzcan, entre los que se encuentra el Derecho Financiero y Tributario, que parece estar especialmente abonado a los conflictos temporales.

El tiempo no solamente actúa como imagen móvil en la medida en que sobre él, o por su transcurso, se distribuyen las normas que se dictan sucesivamente, sino que a la vez, el hecho de poder posicionar las normas en un instante del tiempo, nos posibilita a su vez para fraccionar y aislar la aplicación del tiempo en cualquier ordenamiento jurídico y para un momento concreto del tiempo. Las normas jurídicas tienen una doble coordenada temporal: de un lado, el intervalo de tiempo durante el cual éstas existen como tal formando parte de un sistema normativo; y, de otro lado, el ámbito temporal que afecta a los casos en los que la norma en cuestión se refiere en su contenido, o lo que es lo mismo, el momento del tiempo al que se refieren sus directrices.

SEGUNDA.- La primera función de una norma tributaria es la mera pertenencia al ordenamiento jurídico, y ésta, sólo es una condición necesaria pero no suficiente para que se dé la segunda, esta es, que esté vigente. Por lo general, el ámbito temporal en todas las disposiciones normativas tributarias que nacen coincide con el tiempo de vigencia y eficacia de su contenido, puesto que la Ley aplicable a un supuesto es, en principio, la vigente en el momento de su realización y, es la que determina la producción del correspondiente efecto jurídico para el que es creada. Pero no tiene porqué ser así, ya que puede ocurrir que su iter jurídico acabe siendo otro muy distinto, viéndose truncada su incorporación al ordenamiento jurídico o, de producirse ésta, finalmente no sea operativa o su aplicación esté referida a otros momentos temporales diferentes.

El momento inicial de existencia de las normas tributarias se regula en el artículo 10 de la LGT, que hace mención expresa a la publicación para otorgarles existencia en el tiempo (entrada en vigor) y, con ello, el obligado cumplimiento de sus instituciones, siendo su aplicación indefinida salvo disposición en contrario. Por otra

parte, la figura que cierra el tiempo de una norma tributaria es la derogación, y tiene una doble perspectiva, pues conlleva su inmediata eliminación y también la inaplicación efectiva de los presupuestos de hecho que se produzcan con posterioridad a la misma, pudiendo reservarse así los efectos de la derogada para hechos producidos en el pasado o, incluso, si así se prevé legislativamente, para presupuestos de hecho de otra norma sustantiva que a ella remita.

Por otra parte, en el tiempo referido al contenido de la norma, es imprescindible separar dos ámbitos temporales nuevos, que son: el tiempo de vigencia (de ese contenido de la norma) y el tiempo de eficacia (no de la norma, sino del contenido al que ésta se refiere), que son distintos entre sí y, ambos, a su vez, pueden ser distintos al tiempo de existencia de la norma propiamente dicho. Nos ha permitido distinguir entre validez, vigencia, pertenencia, obligatoriedad y eficacia.

TERCERA.- El comportamiento de la Administración Tributaria respecto de los contribuyentes se compone de derechos de los que ésta es titular, y éstos surgen de las previsiones normativas establecidas, del ejercicio de las potestades jurídicas o de la constitución de determinadas relaciones jurídicas. Son las llamadas situaciones activas y pasivas de la Administración, que aparecen ligadas a las finalidades intrínsecas para las que ésta fue creada, y que, en definitiva, consisten en la satisfacción del interés público y el control del Sistema Tributario. Estas potestades administrativas, en cuanto a su funcionalidad, deben distinguirse en el tiempo, no sólo porque pueden afectar al ejercicio de las mismas, sino también, porque el tiempo actúa en los distintos procedimientos en los que dichas potestades tienen cabida. Así, la importancia del tiempo y los efectos de la inactividad de la Administración Tributaria son distintos atendiendo al tipo de potestad que se ejerza. En unos casos, la concurrencia del interés público justificará que el tiempo no comporte relevancia alguna en el ejercicio de las potestades administrativas existentes. Y, en otros casos, hemos visto como la seguridad jurídica y la legalidad de los contribuyentes, harán que las potestades puedan ver mermada sus capacidad de ejercitarse en el tiempo.

CUARTA.- El tiempo produce diversos efectos en el ejercicio de las potestades administrativas, con el denominador común de inferir y limitar en la esfera del Derecho Tributario:

Consideramos que la relación entre el tiempo y la potestad reglamentaria se manifiesta en dos supuestos: de un lado, porque el tiempo limita la producción normativa para que ésta no se produzca fuera de los márgenes temporales que se hubiesen establecido previamente para ello y, de otro lado, en que el tiempo acota las

actuaciones y facultades dentro de esa actuación. Pero, ¿qué ocurre si transcurrido el plazo fijado por el legislador no se lleva a cabo la potestad reglamentaria de la Administración? En nuestra opinión, el mayor o menor grado de responsabilidad de ésta variará en función de las previsiones que disponga la propia Ley objeto de desarrollo.

A los efectos del transcurso del tiempo, cuando hablamos del ejercicio de la potestad tributaria, nos referiremos a dos de sus manifestaciones que obran en poder de la Administración Tributaria establecidas en el artículo 4 de la LGT: la liquidación y la recaudación. La necesidad de establecer plazos limitativos de inicio y desarrollo del ejercicio de esta potestad a fin de que no fuese absoluta, reside en el sometimiento de la Administración a la Ley, tal y como disponen los artículos 9.3 y 103.1 de la CE. La naturaleza jurídica del tiempo en relación a estas dos manifestaciones de la potestad tributaria es común y descansa en la reserva de Ley.

El elemento temporal ha adquirido siempre una importancia considerable en el ejercicio de la potestad sancionadora: bien sea en torno a la recepción de garantías sustanciales y también procesales, o bien en relación a factores de índole social. Con lo que, el ejercicio de la potestad sancionadora puede tener o no sentido en función de si se lleva a cabo oportunamente en un tiempo concreto, en cambio, pueden carecer de relevancia transcurrido un determinado período.

A diferencia de las potestades estudiadas, la de revisión de oficio tiene unos efectos específicos en cuanto al transcurso del tiempo. El procedimiento a seguir por ésta para poder eliminar el acto administrativo viciado varía en función del distinto grado de invalidez de dicho acto frente al que se interpone. De un lado, encontramos los actos dictados que son nulos de pleno Derecho, en donde la Administración podrá en cualquier momento, a iniciativa propia o a solicitud de cualquier interesado con interés, declarar de oficio la nulidad de los mismos. Y, de otro lado, tenemos aquellos actos administrativos cuya nulidad es relativa, de oficio o también a instancia del interesado, antes de cuatro años desde que se dictaron.

QUINTA.- La Administración Tributaria tiene un margen temporal de discrecionalidad propio para decidir sobre el ejercicio de sus potestades y funciones, especialmente, en el ámbito de la actividad material o de ejecución fáctica de las mismas. La discrecionalidad temporal de la actuación administrativa no es una quiebra del ordenamiento jurídico, ni mucho menos, sino que permite flexibilizar el ejercicio de éstas en torno a unas necesidades públicas cambiantes y crecientes. Sin embargo, cosa distinta es que, bajo la discrecionalidad temporal propia del

desenvolvimiento de cada potestad, se amparen conductas administrativas activas o pasivas completamente arbitrarias en menoscabo de los administrados, pues en ese caso, sí que estamos hablando de una conducta administrativa ilegal en el tiempo. Una menor concreción y especificidad en la regulación de los límites de tiempo de las potestades vistas conduce a un mayor grado de discrecionalidad y, con ello, una mayor posibilidad de distorsiones temporales en la consecución de objetivos generales o de condición individual en los contribuyentes.

SEXTA.- Desde los inicios, en el s. XIX, de la regulación de los efectos del tiempo en el Derecho Público, se constata que la operatividad más empleada (por su fácil aplicación en una Administración caótica y descentralizada) era la recepción, adopción y transformación de la normativa proveniente del ordenamiento jurídico privado. Las razones eran evitar que quedasen pleitos abiertos contra el Estado por tiempo indefinido y las constantes inhibiciones de los órganos jurisdiccionales que se declaraban incompetentes. Por contra, esto supuso la proliferación de lagunas y múltiples desajustes normativos por la no actuación de la Administración. Durante el s. XX, todas las variaciones de las normas vinieron a reforzar la posición de la Administración ante su inactividad. No fue hasta la aparición del Estado Social de Derecho en la CE, donde se configuraron las garantías para los ciudadanos con las que casi se viene a conseguir la instauración de unos poderes públicos intervencionistas, avocados a la actividad y, además, una consagración constitucional sobre el control de la inactividad administrativa (artículos 1, 9, 103 CE, entre otros).

SÉPTIMA.- El acto administrativo además de una declaración de voluntad de la Administración emanada en formato físico, es también la manifestación de un deseo o la emisión de un juicio en relación a un asunto concreto. Así, es innegable que si bien es cierto que la pasividad de la Administración es una anomalía en los distintos tipos de actividad que ésta desempeña (policía, servicio público y fomento), su consecuencia no carece de efectos jurídicos. Por ello, hemos propuesto una definición de inactividad administrativa que se corresponde con la suma de los elementos determinantes de la misma, esto es, la omisión de la Administración de realizar toda actividad de hacer, de carácter jurídico o material, que sea legalmente debida y materialmente posible, dentro de un tiempo adecuado a las necesidades del interés general y/o a los administrados en particular, e independientemente de la rama de la actividad en la que ésta intervenga.

De cuatro formas distintas podemos observar la naturaleza de la inactividad administrativa: como pasividad de hacer en el marco de sus competencias; como desviación de poder por el ejercicio intencionado de potestades administrativas para

finos distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico; como acción legal omisiva cuando actúa obviando las previsiones existentes para el ejercicio de una potestad determinada y, privada, a causa de la omisión de actividades públicas pero que son ejercidas por entidades privadas como consecuencia de un acto o convenio con la Administración.

Ofrecemos una clasificación de la inactividad administrativa alternativa a la convencional de los profesores NIETO GARCÍA y GÓMEZ PUENTE. Se trata de una distinción de la pasividad administrativa en función del número de afectados que pueden resultar de la misma. De este modo tenemos: la inactividad unilateral y la inactividad multilateral. En este último caso, la quietud puede producir pluralidad de efectos en varios destinatarios que ni tienen por qué ser los mismos, ni necesariamente producirse de forma instantánea en todos ellos, pues los efectos para unos y otros pueden estar separados por un lapso temporal.

OCTAVA.- La Administración Tributaria productora de inactividad genera efectos sustantivos en los principios rectores del orden tributario, destacando los siguientes:

Incumple el principio de legalidad, que proclama la superioridad de la Ley sobre la falta de actuación de la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos, el deber constitucional de conformación social en la composición y el servicio objetivo a estos deberes de reparto de la carga tributaria. El principio de legalidad tiene en este sentido una triple función: constituir un límite entre el Poder Ejecutivo y el Legislativo, actuar como parámetro que mida la validez de toda conducta activa o pasiva de la Administración y, además, supone un apoderamiento previo para la actividad administrativa de rango formal, ya sea en virtud de Ley o de Reglamento, con independencia de si ésta tiene potestad reglamentaria e, incluso, frente a la discrecionalidad.

Por su parte, en la reserva de Ley opera sobre la falta de producción de las normas. De su disociación respecto del principio de legalidad es de donde nace el carácter que atribuimos a los aspectos propios de la ejecución de la teoría de la obligación tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos. Sin embargo, entendemos que el alcance de dicha regulación de la reserva de Ley para los aspectos propios de la ejecución de esta teoría no fue el deseado ni en la LGT de 2003 ni en la Ley 34/2015, porque en el artículo 8 “ni son todas las que están, ni están todas las que son”. En efecto, no toda la materia de actividad e inactividad administrativa contenida en los procedimientos tributarios está sometida con la misma intensidad a la reserva

de Ley y, para concretar qué grado de intervención tiene el legislador en aquellos aspectos sustantivos de la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos, encontramos que se trata más bien de una cuestión interpretativa de este artículo junto a otros preceptos constitucionales que lo condicionan.

El principio de eficacia es la capacidad de la Administración Tributaria de instrumentar y desarrollar mecanismos adecuados para llevar a cabo los fines que le encomienda el ordenamiento jurídico. Por lo tanto, muestra una doble vertiente: de un lado, legitima a ésta en la medida en que constituye el fundamento en el que se apoyan numerosas normas tributarias al otorgar medios jurídicos y materiales para servir el interés general y; de otro lado, también constituye un límite a las actuaciones administrativas ineficaces, pues la Administración en sus relaciones, debe, puede y tiene que dar garantía al administrado y no sólo de la prestación que debe brindarle, sino de la calidad y eficacia con la que lo hace. Con lo que, la antítesis de esta noción sería la mala administración, que supone un comportamiento antijurídico.

El principio de eficiencia en materia tributaria no está presente en la CE. La construcción dogmática de este principio se realiza desde la base de la teoría económica, siendo incorporado al Derecho Tributario a través de normas que lo prevén. Sin embargo, consideramos que este principio no se incluye en el de eficacia, sino que lo completa, pues en realidad, éste atiende a la optimización en el tiempo del uso de los recursos materiales y humanos a disposición de la Administración para la consecución de los fines planteados y la mejora de la calidad de los servicios prestados en los procedimientos tributarios, condicionando la toma de decisiones para lograr mayores logros a menores costes. En todo caso, a los efectos de la inactividad administrativa tanto si consideramos una opción como otra, el resultado permanece invariable, pues en ambos casos se infringen.

El principio de celeridad es un mandato que impone a la Administración el deber de cumplir con los plazos en sus relaciones con los administrados y entre sus órganos, con el objetivo de no retrasar los procedimientos. No debe incluirse en el seno del principio de eficacia, ya que este principio se pone de manifiesto de forma soberana a lo largo de la LPAC, aunque no habla expresamente de la celeridad como uno de los principios rectores de la actividad administrativa.

Por último, la inactividad de la Administración Tributaria supone una vulneración del principio de no arbitrariedad, siempre y cuando, su no actuar no responda a ninguna de las causas amparadas en Derecho. Esto es, en relación con la quietud administrativa, sólo allí donde la norma sea directamente arbitraria, es decir,

que no posea una finalidad razonable o esté desprovista de fundamento, cabrá defender la existencia de un vicio en la interpretación de este principio.

En el ámbito de las relaciones interadministrativas, la inactividad hace acto de presencia con cualquier incumplimiento de, al menos, una de las administraciones intervinientes, pero pueden ser más, tantas como se relacionen, incluso todas ellas pueden efectuar la quietud. Con ello, no queremos decir que exista una correspondencia entre el número de Administraciones que permanecen inactivas y el grado de perjuicio que se produzca en los administrados. El perjuicio causado es independiente del número de organismos que no actúen. El daño ocasionado depende del resultado en la esfera del contribuyente.

NOVENA.- Las notas características de la caducidad son: la imposibilidad de la Administración Tributaria de finalizar un procedimiento por ella abierto; opera automáticamente, por lo que puede ser instada de oficio o a instancia de parte y, la dispersión del desarrollo normativo de las previsiones señaladas en la LGT en cada tipo de procedimiento. Y sus efectos son: 1) anuda el carácter de espontáneas de las actuaciones de los contribuyentes que se hubiesen producido con posterioridad al inicio de actuaciones tendentes a la regularización tributaria; 2) dejan de devengarse intereses de demora y; 3) impide a la Administración continuar con el procedimiento.

Sin embargo, el vicio de la caducidad no se comunica o traslada al derecho a comprobar que la Administración ejercita que suponga la pérdida de un derecho, sino que la caducidad se asocia a la pérdida de un acto determinado en ejercicio de un derecho, por lo que nada impide, y de hecho así ocurre habitualmente en la práctica tributaria, la posibilidad de que inicie de nuevo, sin limite alguno, otro procedimiento dentro del plazo de prescripción, y es más, reutilizando los documentos y elementos de prueba que fueron obtenidos en el caducado.

Entendemos que la caducidad debe desempeñar una función sancionadora para la Administración Tributaria inactiva, con el objetivo de incentivar a ésta a que realice siempre una actuación en los procedimientos tributarios que esté presidida en todo momento por la diligencia y agilidad en su tramitación. Por contra, ese efecto sancionador se manifiesta claramente insuficiente cuando al día siguiente de que se produjese la caducidad de un procedimiento tributario, y dentro del plazo de prescripción, se iniciase el mismo u otro procedimiento empleando todos los datos obtenidos en el procedimiento anterior que había quedado concluido, pues en ese caso, no existe para la Administración actuante mayor interés en cumplir con los plazos de resolución. Le resultaría completamente indiferente cumplirlos o no, y, de

hecho, así sucede en la práctica tributaria, en donde se suceden una y otra vez la caducidad de procedimientos seguidos de un nuevo inicio.

Quizá la forma de evitar la pasividad de la Administración en la resolución de procedimientos de gestión tributaria, y admitiendo la utilización de aquello que ha obtenido en el procedimiento caducado, sea limitar el número y el tipo de procedimientos que pueden iniciarse progresivamente tras la caducidad de los anteriores en función de las actividades de comprobación e investigación que se hubiesen desarrollado ya. De este modo, al menos, se reducirían: de un lado, las infinitas posibilidades de inicio de procedimientos tributarios frente a los contribuyentes con los que cuenta la Administración mientras no transcurre el plazo de prescripción y, de otro lado, disminuirían las funciones que cada tipo de procedimiento habilita a la Administración a desarrollar para la continuación con la regulación tributaria que lleva a cabo frente a los contribuyentes.

DÉCIMA.- Se restringen las facultades temporales de resolución de la Administración para los segundos o posteriores procedimientos de gestión tributaria que desarrolle tras una anulación llevada a cabo por un TEAR, TEAC o Tribunal Judicial, en función de si son:

De retroacción, en donde se reabre el procedimiento que fue anulado (con o sin ordenar la misma) en el momento en el que se produjo el defecto formal que mermó los derechos de defensa del contribuyente. Hemos de diferenciar los actos de ejecución de la anulación (anular, ordenar la retroacción, devolver las garantías o importes ingresados y anular los actos posteriores que traigan causa del anulado), del acto de reapertura del procedimiento que entendemos deberá concluir dentro del plazo que restase del procedimiento cuya liquidación se anula.

De ejecución, que son los actos que tras la anulación por cuestiones de fondo o forma (distintas de las anteriores). La Ley 34/2015 introduce una variación respecto a la redacción anterior del artículo 239.3 de la LGT; ahora dispone expresamente que los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Entendemos, en una interpretación sistemática con el artículo 66 del RGRVA, que dicho plazo está fijado para aquellos supuestos en los que el cumplimiento de la resolución administrativa obligue, simplemente, a dictar un nuevo acto sin necesidad de seguir tramitación previa alguna, pero este plazo no resultaría de

aplicación a los supuestos en los que la ejecución exige que la Administración Tributaria realice una tramitación procedimental que, por otra parte, en muchos supuestos será materialmente imposible llevar a cabo en el plazo de un mes (como ocurre, igualmente, en casos de retroacción), pues piénsese en que, al menos, la orden de emisión de nuevos informes de valoración o práctica de prueba, su emisión misma, su unión a la propuesta de liquidación a la que dichos informes dieran lugar y el traslado de todo ello para alegaciones al interesado antes de dictarse la nueva liquidación que sustituya a la anulada, son trámites de imposible realización en el citado plazo de un mes.

En caso contrario, y dicho en términos temporales, el contribuyente víctima de un vicio formal disfrutará de mayores garantías y seguridad que aquellos otros cuyo procedimiento haya sido anulado por un defecto de fondo o forma sustancial, pues el plazo de la nueva resolución en el primero de los casos será el restante no agotado en el primer procedimiento, mientras que en los segundos se contará con un mes más, tanto en el cómputo de resolución como en el de prescripción. Es decir, existirán dos tipos de contribuyentes a efectos temporales para la Administración Tributaria, los urgentes, aquellos a los que han de retrotraer las actuaciones con premura, y el resto.

DÉCIMA PRIMERA.- La prescripción es un instituto cuyo origen se centra en el Derecho Privado aunque su aplicación es multidisciplinar y que, se define como la suma de tres elementos a los que habría que añadirles su principal efecto, el extintivo. Éstos elementos son: que haya un transcurso temporal (4 años) que no se modula en función del comportamiento ni del obligado tributario ni de la Administración Tributaria, sino que sus actuaciones influyen en su cómputo; la existencia de una situación subjetiva, normalmente, un derecho o una potestad de hacer por parte de la Administración y, una inactividad en el ejercicio de tal situación subjetiva.

La prescripción no sólo afecta a la obligación tributaria principal, que es la que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria, ni en sentido objetivo, ni en sentido subjetivo, sino que ella se extiende: por una parte, a otras obligaciones tributarias llamadas accesorias y, por otra parte, a otros obligados tributarios, bien de forma inmediata y directa como coobligados (solidaria o mancomunadamente), o bien, en un tiempo futuro y de forma indirecta como responsables (subsidiarios o solidarios), sucesores (personas físicas o jurídicas) o sustitutos.

El efecto extintivo de la prescripción es automático e irrenunciable desde el mismo momento que se constata la quietud administrativa continuada durante 4 años, lo que se traduce en su aplicación de oficio y, no impide que el interesado pueda promoverla. Ello es así porque la prescripción, además de ser una causa de extinción de la deuda y de inalterabilidad de la obligación (FALCÓN Y TELLA), entendemos que es una causa de imposibilidad de ejercicio de las facultades sobre la obligación tributaria, por lo que, consumado dicho tiempo sin que la Administración o el contribuyente las ejerzan, éstos las pierden por completo y para siempre, y es cuando la prescripción de estos derechos se traduce en la prescripción de la obligación tributaria. La prescripción no es un poder de disposición de los mismos como si de un derecho subjetivo se tratase. La renuncia a un derecho subjetivo no puede equipararse a una supuesta renuncia a la prescripción ganada, pues aquí no hay un derecho incorporado o incorporable al patrimonio jurídico del sujeto pasivo a través de la obligación tributaria como si fuese de su propiedad. La prescripción, como causa de extinción, forma parte del derecho objetivo y determina la extinción ipso iure del ejercicio de las facultades que envuelven a la obligación tributaria. Ahora bien, cuestión distinta es que en el terreno práctico, al contribuyente le sea posible eludir la prescripción de una deuda y pueda, materialmente, pagar una deuda prescrita. En tal caso, lo procedente es que la Administración no admitiese el pago ya que es su deber apreciarla de oficio, y no solamente advertir al sujeto pasivo del derecho que le asiste a no pagar la deuda prescrita.

DÉCIMA SEGUNDA.- El nuevo artículo 66.bis de la LGT conlleva que, la inactividad ininterrumpida de la Administración Tributaria por período de 4 años continúa provocando la perfección de los ahí recogidos, entre ellos, el derecho a determinar la deuda tributaria, pero no la capacidad de comprobarlos, pues el legislador establece expresamente la posibilidad de que ésta pueda desarrollar actuaciones de comprobación e investigación sobre elementos de la obligación tributaria que se refieran a períodos ya prescritos, y además, sin límite temporal alguno, salvo para los créditos fiscales para los que fija un plazo de 10 años. Eso sí, siempre y cuando estas actuaciones referidas a hechos pasados tengan, o vayan a tener, eficacia sobre otras actuaciones iniciadas, o pendientes de iniciarse, referentes a ejercicios que no estén prescritos.

Al margen de señalar falta de técnica jurídica del citado precepto toda vez que, las potestades administrativas, por naturaleza, no son susceptibles de prescripción y, puesto que esta posibilidad ya venía recogida en la LGT de la combinación de los artículos 70.3 y 106.4 y 5, además, entendemos que se ha vulnerado la realidad temporal y el ordenamiento jurídico-tributario bajo el que los

contribuyentes actuaban, pues no sólo produce una desconexión en el tiempo entre el momento en que se produjo el negocio susceptible de ser recalificado realizado y el momento de su declaración, sino que acarrea también la conservación de obligaciones formales.

El nuevo artículo 66.bis.2, en relación con los procedimientos de inspección de carácter general, por un lado, redefine su contenido, pues mientras antes estaba referido exclusivamente al objeto de la investigación que ahí se desarrollaba (esto es, que afectase a todos los elementos de la obligación tributaria), ahora se establece además su alcance y períodos (esto es, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación de los 10 años anteriores a la obligación tributaria que se investiga), aunque ésta no se haya producido materialmente. Y, por otro lado, de ello se desprenden dos tipos de consecuencias que varían en función de la interpretación de su última parte, esto es, los efectos preclusivos que se derivan tras la comprobación e investigación realizada en dicho procedimiento inspector de carácter general. Y es que, es posible entender que tal previsión actúa, tanto de manera restrictiva de lo dicho en la primera parte del párrafo que acabamos de comentar, como por el contrario, considerar que tiene un carácter supletorio (residual) y está referido a los procedimientos inspectores de alcance parcial.

En nuestra opinión, con base en el análisis de la literalidad, sistematicidad y praxis del precepto, todo parece indicar que la segunda parte del párrafo del artículo tiene un carácter meramente restrictivo de la primera parte, es decir, que viene a matizar la ampliación del tiempo y de las facultades de los procedimientos inspectores de alcance general, pues de no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto y resulta contrario al sentido de la redacción de la norma que la voluntad del legislador sea la de ampliar las facultades de investigación y, posteriormente, erradicar cualquier nueva posibilidad de investigación de esa obligación tributaria.

DÉCIMA TERCERA.- Otra reforma introducida por la Ley 34/2015, es la tendente a regular el régimen de la prescripción de las obligaciones conexas. Así, las interrupciones del derecho a liquidar una determinada deuda interrumpirán también dicho derecho para liquidar una obligación tributaria conexas, tanto de la acción para liquidar como de la acción para obtener la devolución de ingresos indebidos de la que dispone el contribuyente, y ello, cuando en ésta se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación de los criterios en los que se fundamente la regularización de la obligación comprobada.

Con ella, el legislador trata de evitar situaciones de desequilibrio que se venían produciendo debido a la prescripción de la obligación tributaria conexas, permitiendo las compensaciones de oficio de cantidades a ingresar y a devolver. La mayor o menor adecuación a derecho de este enlace de prescripciones la justificamos en la valoración individualizada del grado de vinculación existente entre ellas, pues cada supuesto puede merecer una consideración distinta. Por una parte, tiene un aspecto positivo en tanto en cuanto en aquellos casos en los que el obligado tributario recurra la liquidación y solicite al mismo tiempo la rectificación de sus autoliquidaciones, la Administración deberá aplicar el criterio reflejado en la liquidación, aún cuando esté siendo objeto de revisión, y reconocer la devolución correspondiente. Ahora bien, sucede que esta regulación sólo afecta a la problemática atinente a un único obligado tributario, es decir, nada se dice para el caso de obligaciones conexas con terceros, lo que supone claramente un problema, por lo que abogamos por la aplicación analógica de la previsión contenida en el artículo 18.10 de la LIS.

DÉCIMA CUARTA.- Podemos destacar cuatro períodos de distinta consideración doctrinal y jurisprudencial en relación a la duración de las actuaciones del procedimiento inspector. La distinción entre las dos primeras etapas viene marcada por un punto de inflexión específico que es la promulgación de la LDGC en 1998; el comienzo de la tercera se cita a partir de la entrada en vigor de la LGT de 2003 y, la última, con la Ley 34/2015. Con estas últimas, se negó toda posibilidad de la caducidad en el procedimiento inspector.

Por contra, no encontramos ninguna justificación adecuada, dada la trascendente naturaleza de este procedimiento y sus facultades, que fundamente la exclusión de esta institución que produce una situación de inseguridad jurídica en el contribuyente contradiciendo lo previsto en las EM de estas Leyes, pues el cumplimiento en tiempo de sus deberes en este procedimiento pende de la voluntad administrativa. Es más, con la regulación actual del artículo 150 de la LGT sobre los nuevos plazos y suspensiones de suspensiones y determinadas extensiones, el contribuyente cuenta aún con menos argumentos a su disposición para cuestionar el tiempo de la labor de la Administración Tributaria, pues de ahora en adelante prácticamente sólo se podrá discutir sobre el fondo y no sobre cuestiones procedimentales.

DÉCIMA QUINTA.- Las nuevas actuaciones que se ordenen tras una retroacción serán de naturaleza inspectora y, por tanto, a ellas se anudan todas las consecuencias vinculadas al transcurso del plazo máximo de duración del

procedimiento inspector, pero adaptadas al cumplimiento del nuevo plazo. Ahora bien, una cosa es su naturaleza inspectora y, otra muy distinta es si tendría sentido considerar que las actuaciones que se retrotraen lo hacen como integrantes del primer procedimiento inspector que fue anulado o, si por el contrario, se trata de actuaciones inspectoras distintas. Para despejar esta incógnita estudiaremos cuál es la Ley aplicable a la liquidación dictada por el órgano de la Inspección en ejecución de la resolución o sentencia que anuló la primera, pues sólo tras la LGT de 2003, y tras la Ley 34/2015, puede haber distinción. Antes de la Ley 34/2015, el pronunciamiento de un órgano económico-administrativo o judicial no debe verse de forma aislada, sino que en cada caso atenderemos a la relación existente entre los fundamentos de derecho de la misma y el fallo establecido, lo que implica trascender la mera literalidad del fallo. Sin embargo, tras dicha Ley, y cuando parecía que teníamos superadas las distorsiones ocasionadas y comentadas en el campo de la naturaleza de las segundas actuaciones inspectoras, el artículo 150.7 de la LGT parece cerrar la puerta a toda posibilidad de retroacción que no se deba a la apreciación de defectos o vicios de carácter formal por un Tribunal Económico-Administrativo o Judicial (coincidiendo así con la nueva redacción del artículo 239 de la LGT).

DÉCIMA SEXTA.- La redacción de la LGT 58/2003 no recoge (tampoco la Ley 34/2015) cuál es el plazo al que quedan sujetos los órganos inspectores en los casos de reanudación del procedimiento inspector tras inactividad administrativa, pero sí lo hace el artículo 184.7 del RGGI aunque de una forma confusa. Esto obliga a determinar cuál es el nuevo plazo y, a partir de qué momento se empieza a computar. Consideramos que el plazo de duración no puede ser otro que el de duración previsto con carácter general, pues entender la ausencia de plazo vaciaría de contenido el artículo 150.1, que sólo sería aplicable para los primeros procedimientos inspectores.

Del mismo modo, consideramos que el transcurso del plazo de duración de las actuaciones para la terminación del procedimiento inspector una vez producida la retroacción sin que las actuaciones concluyan, tiene como consecuencia inevitable que la nueva comunicación de inicio del procedimiento inspector (el retrotraído) y todos los demás actos interruptivos desarrollados en el seno del mismo, pierden la virtualidad interruptiva de la prescripción, de acuerdo con el artículo 150.5 de la LGT, en relación con el artículo 150.2 de la misma Ley, y lo es con independencia de las razones formales o materiales que motivaron la retroacción.

DÉCIMA SÉPTIMA.- En nuestro Derecho Sancionador Tributario existe una dualidad de las figuras de la caducidad y de la prescripción, no obstante, la

existencia de plazos independientes y sus efectos jurídicos son distintos, aunque están conectados.

En relación a la caducidad para el ejercicio de la acción, consideramos que sí es un verdadero supuesto de caducidad, pues no pierde tal naturaleza por el hecho de que tenga un efecto preclusivo tras la carencia, lo realmente determinante para que la consideremos como caducidad es que no es susceptible de interrupción el cómputo del plazo (3 meses). En relación a esta caducidad, entendemos que la aplicación del régimen contemplado en el artículo 104.2 de la LGT no será posible en todos los casos en los que el procedimiento sancionador sea distinto y diferenciado del procedimiento liquidador, pues de acuerdo con su tenor literal, se está refiriendo exclusivamente a la obligación de notificar dentro del plazo de duración de los procedimientos, esto es, que ya estuviesen en curso. Por contra, sí será de aplicación tal precepto en aquellos supuestos en los que el procedimiento sancionador sea tramitado de forma conjunta con el de liquidación.

La caducidad del procedimiento sancionador se diferencia de la anterior: 1) en que sí se manifiesta sobre el procedimiento ya iniciado; 2) el plazo de inactividad es de seis meses; 3) sí es de aplicación la regla del artículo 104.2 de la LGT; 4) atañe a todos los procedimientos sancionadores tributarios, no como la anterior caducidad que no se aplicaba a aquellos que se incoasen al margen de los procedimientos que lleven aparejados resolución o liquidación, o respecto de incumplimiento de terceros y; 5) que si esta caducidad se ha producido después de la comunicación de inicio del procedimiento pero antes de la notificación de la propuesta de sanción, la presunción de inocencia del contribuyente no se ve desvirtuada por la falta de elementos constitutivos de una infracción.

Cuando el contribuyente haya manifestado que renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador respecto del de gestión o de inspección, supone que: 1) la imposición de sanciones deberá ajustarse a los plazos previstos en el procedimiento del que se derive; 2) devenga inexistente, por inútil, la caducidad de acción para exigir la responsabilidad al obligado tributario; 3) se extienda el plazo máximo para notificar la sanción gestionada de forma conjunta con el correspondiente procedimiento de naturaleza inspectora y no en el caso de que el procedimiento sobre el que se renuncie a la tramitación separada sea de naturaleza gestora; 4) producida la caducidad del procedimiento de aplicación de los tributos al que se une el procedimiento sancionador por renuncia a la tramitación separada, no sólo arrastra la de éste último, sino que también, se habilita para que, en caso de que no hubiese prescrito el derecho a determinar la deuda, pueda iniciar nuevamente tanto el

procedimiento en virtud del cual regulaba la situación tributaria del contribuyente que caducó, como el procedimiento sancionador simultáneamente caducado.

En la prescripción de la acción para sancionar, lo que prescribe no es ni la acción ni la potestad de la Administración para sancionar, sino la responsabilidad derivada de la comisión de una conducta ilícita por la inactividad administrativa continuada de 4 años. Se establece este período de tiempo sin distinción temporal en función de la gravedad del ilícito cometido a diferencia de lo que ocurre en otros órdenes del Derecho Administrativo. La prescripción comienza a contarse antes de que la facultad de la Administración para exigir la responsabilidad pueda ser ejercitada, lo que conlleva que se haya establecido un régimen homónimo de interrupción de prescripciones aplicable a los procedimientos de regulación tributaria y sancionador, que incide en la propia naturaleza de cada uno de estos procedimientos y en la operatividad práctica de esta institución con el aumento del plazo de prescripción de las infracciones, lo que unido a la combinación con los plazos de caducidad en la acción y en el procedimiento sancionador antes vistos, deviene en prácticamente nula la efectividad de la separación de procedimientos.

Sólo a partir de la imposición de la sanción comenzaría a contar la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a exigir su abono en caso de que esta se aquietase en tal tarea por el plazo continuado de 4 años. La normativa une los procedimientos de revisión de la sanción impuesta por la Administración, con el derecho de ésta a recaudarla.

DÉCIMA OCTAVA.- El procedimiento de apremio no puede finalizar por inactividad de la Administración Tributaria generadora de caducidad. A nuestro juicio, esto no coloca al obligado tributario en una situación de dependencia que le haga someterse a la voluntad de actuar de la Administración recaudadora porque: 1) las fases del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva se encuentran normadas y se producen de manera automática; 2) el contribuyente puede dar fin a la vía ejecutiva pagando la deuda o la sanción tributaria debida en cualquier momento y; 3) no es cierto que el contribuyente quede desamparado sin posibilidad de manifestar la improcedencia de dicha vía, sino que puede alegar los motivos tasados previstos en el artículo 167.3 de la LGT, entre ellos, la caducidad y/o la prescripción (o la primera y, por ende, la segunda) del procedimiento que ha dado lugar a la liquidación y/o la sanción de la que trae causa.

DÉCIMA NOVENA.- El silencio puede manifestarse por cualquiera de los intervinientes en la relación tributaria, esto es, tanto el contribuyente con una

conducta omisiva, como la Administración Tributaria en el ejercicio de su actividad formal, que es el incumplimiento de una obligación de hacer consistente en la emisión de declaraciones jurídicas y/o manifestaciones de voluntad en el ejercicio de una potestad distinta a la reglamentaria que individualiza y concreta las normas tributarias. Con la intención de evitar este fenómeno, del cual es consciente el propio legislador, el ordenamiento tributario ha anudado a dicho incumplimiento consecuencias jurídicas.

El artículo 104 de la LGT, en primer lugar, fija un único plazo subsidiario en defecto de regulación específica para los procedimientos de toda la materia tributaria y con independencia de quien los inicie (salvo el procedimiento de apremio), señala la obligación de notificar la resolución y las causas de dilación no imputables a la Administración, y, en segundo lugar, dota al silencio tributario de dos tipos de efectos:

Un efecto positivo finalizador del procedimiento, de naturaleza presunta y en sentido favorable a las pretensiones solicitadas por el interesado declarativas de sus derechos, lo que no significa que los efectos serán los que éste quiera, sino los expuestos en la norma material que la Administración Tributaria no adoptó al guardar sigilo. Por esa misma razón, los efectos tampoco pueden ser contrarios al ordenamiento jurídico. Así, en caso de que la Administración se pronunciase tardíamente, sólo podría hacerlo en sentido positivo.

Un efecto negativo para el contribuyente, esto es, desestimatorio, aunque no necesariamente perjudicial para sus intereses. No cabe considerar aquí presunción alguna, sino que la consecuencia es poder entender concluido el procedimiento tendente al reconocimiento o la constitución de una situación jurídica que le afecta, para que el contribuyente pueda continuar con la vía de recurso que resulte pertinente en cada caso para obtener una resolución expresa de la Administración Tributaria sobre sus pretensiones o situación tributaria pendiente de regularizar, aunque también puede esperar a la resolución expresa de este mismo asunto pese a que ésta se produzca de forma extemporánea en el sentido que sea (sin vinculación).

Debemos señalar otro efecto derivado del incumplimiento de la Administración Tributaria de la obligación de resolver en plazo los procedimientos tributarios, y tiene que ver con los intereses de demora, tanto por la exclusión de su exigencia al contribuyente desde el momento en que la Administración incumple los plazos “fijados en esta Ley” para resolver, como por la generación de los mismos en

su favor ante el retraso e incumplimiento de la Administración en la terminación de algunos procedimientos.

VIGÉSIMA.- Pese a que de la redacción del artículo 104.3 LGT pudiera desprenderse que el silencio positivo es la consecuencia principal cuando la norma no establece otra y, por ende, el silencio negativo opera subsidiariamente, en realidad no es así, porque la normativa tributaria regula expresamente el silencio negativo en la mayoría de los procedimientos tributarios. Efectivamente, el RGGI regula 94 procedimientos de gestión a instancia de parte en los que se prevén las consecuencias del silencio negativo, y sólo 3 en los que se prevé el silencio positivo. Por su parte, en el procedimiento inspector el imperio de la falta de consecuencias sancionadoras para la Administración Tributaria, que incrementa la inseguridad de los contribuyentes, se ve aumentado toda vez que, a la carencia de la institución de la caducidad, se suma la ausencia del silencio. Y lo mismo sucede con los procedimientos de recaudación y revisión de actos de la Administración.

VIGÉSIMA PRIMERA.- Una de las modificaciones más acertadas de la Ley 34/2015 ha sido la inclusión de nuevas redacciones en los artículos 235 y 240, con las que se supera la creencia de que el contribuyente solamente podía reaccionar frente al silencio negativo dentro del plazo de interposición de los recursos oportunos, de modo que, si no se hacía en dichos plazos, las interposiciones de éstos serían inadmisibles por extemporáneas, debiendo esperar a la notificación.

VIGÉSIMA SEGUNDA.- Existen supuestos dentro de los procedimientos tributarios en donde la inactividad de la Administración Tributaria no conlleva ningún tipo de consecuencias para ésta, sino que su quietud queda impune. Los supuestos que originan la indiferente inactividad administrativa son: por la ausencia de regulación normativa de un plazo de terminación de las actuaciones de los órganos, por la propia falta de consecuencias ante esta quietud y, en el peor de los casos, por la falta de ambos. Sea como fuere, la reducción hasta la supresión de estas situaciones es una necesidad que se justifica por sí sola desde el punto de vista de la seguridad jurídica, por tanto, con lógica, no podemos sino defender la responsabilidad administrativa y la reparación del daño al contribuyente ante estas situaciones anormales cuando se den los requisitos para ello, esto es, que provoque una lesión efectiva en alguno de los bienes o derechos del obligado tributario, que ésta se pueda concretar en un daño o perjuicio indemnizable, que el contribuyente no hubiese tenido por qué soportar y, que exista una relación de causalidad entre la inactividad y el daño ocasionado.

Bibliografía

AGUADO I CUDOLÀ, V., *Silencio administrativo e inactividad*, Ed. Universidad de Barcelona, Barcelona, 1996.

AGUILAR DE LUQUE, L., “El Tribunal Constitucional y la función legislativa: el control del procedimiento legislativo y de la constitucionalidad por omisión”, *Revista de Derecho Político*, nº 24, anual, 1987.

ALBALADEJO GARCÍA, M., *La prescripción extintiva*, 2ª edición, Ed. UNED, Madrid, 2004.

ALCHOURRÓN, C. E. y BULYGIN, E., “Sobre el concepto de orden jurídico”, *Crítica*, nº 23, marzo, 1976.

- *Análisis lógico y Derecho*, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.

ALEGRE ÁVILA, J. M., “Silencio administrativo positivo y potestad fiscalizadora de la Administración”, *Quincena Fiscal*, nº 10, marzo, 1993.

ÁLVAREZ BARBEITO, P., “Nuevo plazo de prescripción para comprobar bases imponibles negativas: análisis del Art. 26.5 LIS”, *Quincena Fiscal*, nº 14, julio, 2015.

ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, J. M., “El Derecho y el sentido del Tiempo”, *Revista de Actualidad Jurídica*, nº 455, 2000 (Documento en línea).

ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, J. M., HUESCA BOADILLA, R., SALA ARQUER, J. M. y XIOL RÍOS, X., *Comentarios a la reforma de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999.

ÁLVAREZ-GENDIN Y BLANCO, S., *Teoría y práctica de lo Contencioso-Administrativo*, Ed. Bosch, Barcelona, 1960.

ALZAGA VILLAAMIL, O. (Dir.), *Comentarios a las leyes políticas. Constitución de 1978*, tomo VII, Ed. Edersa, Madrid, 1985.

ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA, J. L.: “Procedimiento Sancionador, II Parte”, *Gaceta Fiscal*, nº 191, 2000.

ARIAS VELASCO, J., *Caducidad del procedimiento y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras*, Informe 9, nº 2, Ed. Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1998.

ARIAS VELASCO, J. y CORRAL LARRAURI, N., *Manual de Procedimientos Tributarios*, Ed. Santillana, Madrid, 1968.

ARNANZ DELGADO, R. A., *De la competencia administrativa*, Ed. Montecarlo, Madrid, 1967.

ARRANZ DE ANDRÉS, C., “La prescripción de la obligación del responsable tributario”, *Estudios de Derecho Financiero en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Ed. Lex Nova, 2005.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (directores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, t. II, Ed. Aranzadi - Thomson, Pamplona, 2010.

AYMERICH CANO C., “El principio de colaboración en el Estado autonómico. Los instrumentos de colaboración administrativa”, *RGAP*, nº 13, 1996.

BACIGALUPO SAGGESE, S., “El factor tiempo en el procedimiento administrativo desde la óptica del Derecho comparado, en particular del Derecho alemán”, *Estudios sobre el procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas*, IV Jornadas sobre Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales, 3 al 5 de diciembre de 1992, Torremolinos (Málaga), Ed. CEMCI, Granada, 1992.

- “Estado social y crisis del estado liberal de Derecho: esbozo de las técnicas de su armonización y de su problemática”, *Curso de Derecho Constitucional y Ciencia Política 1992/93*, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1992.

BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J., “Imposibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente, cualquiera que haya sido el tipo de vicio determinante de la anulación (STSJ de la Comunidad Valenciana nº 693/10, de 17 de junio)”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 90, julio - septiembre, 2010.

BARRACHINA JUAN, E., “La interrupción de la prescripción tributaria”, *Gaceta Fiscal*, nº 97, 1992.

BARRIO GARCÍA, G. A., *Principios de relación entre Administraciones Públicas*, Ed. Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de A Coruña, nº 4, A Coruña, 2000.

BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad en el Ordenamiento tributario español*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999.

BAYONA DE POROGORDO, J. J., *Enciclopedia Jurídica Básica. Voz «Gasto Público (Derecho Financiero y Tributario)»*, vol. II, Ed. Civitas, Madrid, 1995.

BEIRAS CAL, A., “Welcome to the jungle”, *Quincena Fiscal*, nº 1 - 2, enero, 2009.

BELADÍEZ ROJO, M., “La nulidad y la anulabilidad. Su alcance y significación.”, *RAP*, nº 133, enero - abril, 1994.

- *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Colección Monografías Jurídicas, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994.

BELTRÁN DE FELIPE, M., *El poder de sustitución en la ejecución de sentencias condenatorias de la Administración*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, Ed. Civitas, Madrid, 1995.

- *Discrecionalidad administrativa y constitución*, Ed. Tecnos, Madrid, 1995.

- “Anotaciones a una propuesta de reforma de la Constitución italiana (En torno al libro L'amministrazione e la Costituzione. Proposte per la costituente, dirigido por BACIGALUPO CASSESE, S. y ARABIA, G. A.)”, *RAP*, nº 136, enero - abril, 1995.

BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, vol. II, Ed. Edersa, Madrid, 1971.

BETTI, E., *Teoría general del negocio jurídico*, Ed. Compares, Granada, 2001.

BIRD, R. M., “Administrative dimensions of tax reform”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, marzo, 2004.

BLASCO DELGADO, C., *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2003.

BLASCO ESTEVE, A., “La responsabilidad de la Administración”, *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Carperi, Madrid, 1993.

BOBBIO, N., *Teoría General del Derecho*, Ed. Debate, Madrid, 1991.

BOCANEGRA SIERRA, R., *Lecciones sobre el acto administrativo*, Ed. Civitas, Madrid, 2002.

- *La teoría del acto administrativo*, Ed. Iustel, Madrid, 2005.

BOIX SERRA, C., “Hacia una Administración Pública eficaz: Modelo institucional y cultura profesional en la prestación de servicios públicos”, *Revista de Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, nº 1, septiembre - diciembre, 1994.

BOQUERA OLIVER, J. M., *Estudios sobre el acto administrativo*, Ed. Civitas, Madrid, 1986.

BOSCH CHOLBI, J. L., “Los efectos de la validez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad”, *V Congreso Tributario: cuestiones problemáticas de actualidad*, Estudios de Derecho Judicial, nº 156, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2009.

- “Sobre la imposibilidad judicial de ordenar la retroacción de actuaciones cuando se anula un acto tributario: ¿el inicio del fin de una polémica?”, *Tribuna Fiscal*, nº 238 - 239, octubre, 2010.

- “Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un *mito jurídico* y papel de los tribunales económico-administrativos”, *Tribuna Fiscal*, nº 233, febrero, 2010.

BULLINGER, M., “La discrecionalidad de la Administración Pública. Evolución, funciones, control judicial”, *La Ley*, nº 4, abril, 1987.

BULYGIN, E., “Time and Validity”, *Deontic Logic, Computational Linguistics and Legal Information Systems*, Ed. North Holland, Amsterdam (Países Bajos) - New York (Estados Unidos) - Oxford (Estados Unidos), 1982 (traducción española “Tiempo y validez” por el propio autor y ALCHOURRÓN, C. E., en *Análisis lógico y Derecho*, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991).

BULYGIN, E. y MENDONCA, D., *Normas y sistemas normativos*, Colección Filosofía y Derecho, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005.

CABALLERO SÁNCHEZ, R., *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, Ed. McGraw Hill, Madrid, 1999.

CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M^a., “El procedimiento sancionador en la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos de desarrollo. La interrupción de la acción administrativa para sancionar. Efectos del procedimiento tendente a la determinación de la deuda tributaria”, *Impuestos*, nº 2, 2009.

- “Prescripción. Ineficacia interruptiva del acuerdo de ampliación de referirse a otro concepto y ejercicio tributario”, *Tribuna Fiscal*, nº 238, octubre, 2010.

CALSAMIGLIA BLANCAFORT, A., “Justicia, eficiencia y optimización de la legislación (II. Administración y Constitución: el principio de eficacia)”, *DA*, nº 218 - 219, abril - septiembre, 1989.

CALVO CHARRO, M., “Naturaleza jurídica del ejercicio de la potestad reglamentaria y consecuencias de la pasividad administrativa”, *RAP*, nº 137, mayo - agosto, 1995.

CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario. Parte General*, 6^a edición, Ed. Civitas, Madrid, 2002.

- *La nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson - Civitas, Madrid, 2004.

CALVO ORTEGA, R. (Dir.) y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson - Civitas, Madrid, 2004.

CALVO VERGEZ, J., “Principales características de los procedimientos de comprobación del cumplimiento material de obligaciones tributarias a la luz de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio”, *Quincena Fiscal*, nº 14, julio 2009.

- “La comprobación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios prescritos en el Impuesto sobre sociedades y su tratamiento en la reforma tributaria”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11, diciembre, 2014.
- “La prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos tributarios indebidos. Un análisis jurisprudencial”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 6, octubre, 2014.

CAPELLA HERNÁNDEZ, J. R., *Elementos de análisis jurídico*, 1^a edición, Ed. Trotta, Madrid, 1999.

CARAZA CRISTÍN, M. M., “La anulabilidad de los actos declarativos de derechos: especial referencia a la supresión de la revisión de oficio del artículo 103.1 de la Ley 30/1992”, *RAAP*, nº 38, 2000.

CARBAJO VASCO, D., “Consideraciones sobre el procedimiento inspector a la luz de la Ley 58-2003, 17 de diciembre, general tributaria”, *Carta Tributaria*, Colección Monografías, nº 15, 2004.

- “El uso de la perspectiva de género en el presupuesto de gastos fiscales español”, *Crónica Tributaria*, nº 139, abril - junio, 2011 (Documento en línea).

CARNELUTTI, F., *Lezioni di Diritto Processuale Civile*, Padova (Italia), 1933.

CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J. L., “Policía y dominio eminente como técnicas de intervención en el Estado preconstitucional”, *REDA*, nº 29, abril - junio, 1981.

CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J. L. y GÓMEZ-FERRER MORANT, R., “*La potestad reglamentaria del Gobierno y la Constitución*”, *RAP*, nº 87, septiembre - diciembre, 1978.

CASADO OLLERO, G., “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”, *Estudios de Derecho Tributario. En memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Ed. Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

CASADO OLLERO, G.; DE LA PEÑA VELASCO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; SIMÓN ACOSTA, E., *Código Tributario*, 9ª edición, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2002.

CASANA MERINO, F., *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid, 1992.

- “La compensación de bases, cuotas, o deducciones provenientes de ejercicios prescritos”, *Quincena Fiscal*, nº 20, noviembre, 2014.

CASSESE, S., *La riforma amministrativa nel quadro della riforma istituzionale*, Ed. Foro Italiano, vol. V, Italia, 1993.

CASTELLANOS TORRES, J. A., “El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”, *Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, nº 77, mayo - agosto, 2009.

CASTIÑEIRA PALOU, M. T., “Las leyes modificativas”, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989.

CAYÓN GALIARDO, A., *El Sistema constitucional de garantías jurídicas del contribuyente. Fiscalidad y Constitución*, Ed. Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986.

- “Nuevas cuestiones sobre la posibilidad de actuaciones administrativas posteriores a la anulación de un acto”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 92, enero - marzo, 2011.
- “Jurisprudencia sobre los efectos hacia el futuro de elementos contenidos en declaraciones de ejercicios ya prescritos”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 102, julio - septiembre, 2013.

CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. y VV.AA., *Guía de la Ley General Tributaria*, Ed. CISS, Madrid, 2004.

CERVERA TORREJÓN, F., MAGRANER MORENO, F. Y JUAN LOZANO, A. M^a., “Análisis crítico del reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (I y II)”, *Quincena Fiscal*, nº 20, noviembre, 1998.

CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión de oficio de actos tributarios: nulidad y anulabilidad*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996.

CHECA GONZÁLEZ, C., GONZÁLEZ GARCÍA, E., LOZANO SERRANO C., SIMÓN ACOSTA, E., “El plazo para concluir el procedimiento de Inspección”, *Jurisprudencia Tributaria*, Presentación 9, tomo I, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

CHICO DE LA CÁMARA P., y GALÁN RUIZ, J. (coordinadores), *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2009.

CINCHILLA MARÍN, C., *La desviación de poder*, 2^o edición, Ed. Civitas, Madrid, 1999.

COLMENAR VALDÉS, S., “La Compensación de Bases Imponibles Negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos*, nº 2, 1997.

CORONADO SIERRA, M^a., “La potestad sancionadora”, en AAVV: *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2004.

CORRAL GUERRERO, L., “Comentario al artículo 66 de la Ley General Tributaria” en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo I, Ed. Edersa, Madrid, 1982.

CORTES DOMINGUEZ, M. y MARTIN DELGADO, J. M., *Ordenamiento Tributario Español*, Ed. Civitas, Madrid, 1977.

CUÉTARA MARTÍNEZ, J. M., *Las potestades administrativas*, Ed. Tecnos, Madrid, 1986.

D'AMATI, N., “Nacimiento de la relación tributaria y función dinámica de la seguridad jurídica”, *RDFHP*, nº 47, 1962.

DE ASÍS ROIG, R., *Deberes y obligaciones en la Constitución*, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.

DE CASTRO Y BRAVO, F., *Derecho Civil de España*, vol. I, Ed. Civitas, Madrid, 1955.

DE COSSIO, A., *Instituciones de Derecho Civil*, vol. I, Ed. Alianza Universal, Madrid, 1975.

DE GANDARILLAS MARTOS, S., “La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos”, *Quincena Fiscal*, nº 8, abril, 2015.

DE JUAN CASADEVALL, J., “La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 12 - 13, junio - julio, 2005.

DE LA PEÑA VELASCO, G., “La delimitación del contenido constitucional de la parte dispositiva de las leyes de presupuestos en materia tributaria”, *REDF*, nº 99, julio - septiembre, 1998.

- “Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración Tributaria y la posición jurídica del obligado tributario”, *Justicia y Derecho Tributario: Libro homenaje a Julio Bonache*, Ed. La Ley, Madrid, 2008.

DE LA PEÑA VELASCO, G., FALCÓN Y TELLA, R., MARTÍNEZ LAGO, M. A. (Coordinadores) y VV.AA., *Sistema Financiero Español (Impuestos Estatales, Autonómicos y Locales)*, Colección Manuales, 6ª edición, Ed. Iustel, Madrid, 2015.

DE LA NUEZ, APARICIO, O., “Alcance de la interpretación del artículo 31.4 RGIT según las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 y de la Audiencia Nacional de 25 de septiembre de 1997”, *Carta Tributaria*, Colección Monografías, nº 269, 1997.

DE LA TORRE DÍAZ, F., “Novedades sobre las cuestiones procedimentales en el IVA: la Resolución 1/2010 de Unificación de Doctrina”, *Revista Actum Fiscal*, nº 46, diciembre, 2010.

DE MENDIZABAL ALLENDE, R., “El tiempo y el derecho”, *Diario La Ley. Actualidad-Tributaria*, nº 7.242, 2009.

DE MENDIZABAL, T., “El juicio de valor”, *Revista de Actualidad Administrativa*, nº 8, noviembre, 2004.

DE MIGUEL CANUTO, E., *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

DE OTTO, I., *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, 2ª edición, Ed. Ariel, Barcelona, 1988; 3ª edición, 1993.

DELGADO SANCHO, C. D., “Prescripción de infracciones y sanciones tributarias”, *Carta Tributaria*, Colección Monografías, nº 7, 2011.

DESDENTADO DEROCA, E., *Los problemas del control judicial de la discrecionalidad técnica*, Ed. Civitas, Madrid, 1997.

DÍAZ BAUTISTA, A., *Manual de Derecho Romano*, volúmenes I y II, Ed. Diego Marín, Murcia, 2013.

DÍEZ-PICAZO, L. M^a., *La prescripción en el Código Civil*, Ed. Bosch, Barcelona, 1964.

- *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, Ed. Ariel, Madrid, 1973.
- *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, t. I, Ed. Tecnos, Madrid, 1983.
- *La derogación de las leyes*, Ed. Civitas, Madrid, 1990.
- *La prescripción extintiva en el Código Civil y en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, 2ª edición, Ed. Thomson - Civitas, Pamplona, 2007.

DROMI, R., *Derecho Administrativo*, 4ª edición, Ed. Ciudad Argentina, Buenos Aires (Argentina), 1995.

DUGUIT, L., *Las transformaciones del Derecho Público*, Ed. Francisco Beltrán, Madrid, 1926.

ECHEVARRÍA, K. y LOSADA, C., *Institucions i mètodes per millorar el funcionament de l'Administració pública (Anàlisi comparada de les estratègies de modernització administrativa als Estats Units, França, el Regne Unit i Suècia)*, Ed. Comitè Assessor per a l'Estudi de l'Organització de l'Administració (Generalitat de Catalunya), Barcelona, 1993.

ENGISCH, K., *Vom Weltbild des Juristen*, Ed. Carl Winter Universität, Heidelberg (Alemania), 1950.

ENTRENA CUESTA, R., *Curso de Derecho Administrativo I*, vol. 1, 11ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1995.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”, *Información Fiscal*, nº 2, marzo - abril, 1994.

- *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1995.

- “Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 7, septiembre, 2007.

- *La prescripción tributaria*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

ESCRIBANO LÓPEZ, F., “El principio constitucional de competencia presupuestaria”, *REDF*, nº 98, abril - junio, 1998.

- “El procedimiento sancionador y la Ley de derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario”, *Revista De Contabilidad y Tributación*, nº 196, julio, 1999.

EINUDI, L., *Principios de hacienda pública*, Italia, 1946 - 1968.

FABRA VALLS, M., “Solidaridad y Derecho Financiero en una sociedad neocompetitiva”, *REDF*, nº 120, octubre - diciembre, 2003.

FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid, 1992.

- “La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo”, *Quincena Fiscal*, nº 14, julio, 1996.
- “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”, *Quincena Fiscal*, nº 5, marzo, 1997.
- “El fracaso de la separación del procedimiento sancionador operada por la Ley 1/1998: incorporación automática de datos con infracción de los principios penales, falta de motivación de las sanciones y ampliación injustificada de las causas de interrupción de la prescripción”, *Quincena Fiscal*, nº 10, mayo, 2001.
- “La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado.”, *Quincena Fiscal*, nº 12, junio, 2001.
- “Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento Anteproyecto de LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 11, junio, 2003.
- “El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retracción de actuaciones”, *Quincena Fiscal*, nº 15 - 16, septiembre, 2007.
- “El nuevo Reglamento General de Gestión e Inspección: la competencia para liquidar, la representación voluntaria y los efectos del silencio administrativo”, *Quincena Fiscal*, nº 17, octubre, 2007.
- “La improcedencia de intereses en los supuestos de liquidación administrativa, cuando la liquidación inicial se anula: una interpretación del artículo 26.5 de la nueva LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 3, febrero, 2008.
- “El nuevo art. 197.8 del Reglamento de Gestión e Inspección: un intento de vaciar de contenido el plazo máximo para ejecución”, *Quincena Fiscal*, nº 6, marzo, 2010.
- “La invalidez de las liquidaciones de IVA referidas al año completo (Resolución del TEAC de 29 junio de 2010) y sus consecuencias”, *Quincena Fiscal*, nº 17, octubre, 2010.
- “El concepto de tributo «desde la perspectiva constitucional» y la supresión del párrafo segundo del artículo 2.2.a) LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 11, junio, 2011.
- “El silencio negativo como ficción a efectos procesales (STS de 6 de junio de 2011): la posibilidad de recurrir en cualquier momento”, *Quincena Fiscal*, nº 21, diciembre, 2011.
- “La reanudación de las actuaciones tras interrupción injustificada o el transcurso del plazo de doce meses”, *Quincena Fiscal*, nº 22, diciembre, 2011.
- “El problema de la prescripción en los supuestos de paralización del recurso frente a la sanción (a propósito de la STC 37/2012, de 19 de marzo)”, *Quincena Fiscal*, nº 18, octubre, 2012.
- “Solicitud de rectificación de autoliquidaciones e interrupción de la prescripción”, *Quincena Fiscal*, nº 22, diciembre, 2013.

- *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 3ª edición, Ed. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2014.
- “Los recursos tendentes a obtener la declaración de caducidad del procedimiento y la interrupción de la prescripción: el voto particular a la STSJ Madrid de 19 de noviembre de 2013 y las SSTS de 5 y de 23 de octubre de 2012”, *Quincena Fiscal*, nº 9, mayo, 2014.
- “La imprescriptibilidad del “derecho a comprobar e investigar” (que no es un “derecho”, sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima”, *Quincena Fiscal*, nº 20, noviembre, 2014.
- “El silencio negativo y las devoluciones derivadas de la normativa propia de cada tributo”, *Quincena Fiscal*, nº 19, mayo, 2015.
- “El dies a quo en la prescripción del derecho a liquidar”, *Quincena Fiscal*, nº 11, junio, 2015.

FELDSTEIN, M. S., *Hand-book of Public Economics*, vol. 3, Ed. North-Holland-Elsevier, Amsterdam (Países Bajos), 2002.

FENELLÓS PUIGSERVER, V., “La duración de las actuaciones inspectoras. El nuevo artículo 29 de la Ley 1/1998. Una concesión a los intereses particulares”, *Tribuna Fiscal*, nº 96, octubre, 1998.

FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.

- “Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica”, *REDF*, nº 85, enero - marzo, 1995.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva Ley)*. «Derechos generales de los contribuyentes», Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998.

- *La prescripción de la obligación tributaria, un estudio jurisprudencial*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2001.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., “La ambigua regulación de la caducidad en el Ordenamiento Tributario”, *Revista de Jurisprudencia Tributaria*, nº 21, diciembre, 2002.

- “La discutible diferenciación entre la autorización de inicio del procedimiento sancionador tributario y el inicio formal del expediente”, *Revista Jurisprudencia Tributaria*, nº 12, junio, 2006.

FERNÁNDEZ PAVES, M. T., *La autoliquidación tributaria*, Ed. Marcial Pons - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., “Juzgar a la Administración contribuye también a administrar mejor”, *REDA*, nº 76, octubre - diciembre, 1992.

- “De nuevo sobre el poder discrecional y su ejercicio arbitrario”, *REDA*, nº 80, octubre - diciembre, 1993.

FLEINER, F., *Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts*, Tübingen (Alemania), 1928.

FOLIGNO, D., *L'attività amministrativa*, Ed. Giuffrè, Milán (Italia), 1966.

FUENTES QUINTANA, E., *Diario de Sesiones del Senado. Comisión de Constitución*, nº 82, sesión nº 14, viernes 8 de septiembre de 1978 (Documento en línea).

FUERTES LÓPEZ, F. J., “Sobre el plazo para recurrir los actos presuntos y su interpretación Comentario a la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 52/2014, de 10 de abril”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 5, mayo, 2014.

FUSTER ASENSIO, C., *El Procedimiento Sancionador Tributario*, Ed. Aranzadi - Cizur Menor, Pamplona, 2001.

GABALDÓN LÓPEZ, J., “Sobre el silencio administrativo”, *Revista da Escola Galega de Administración Pública*, nº 8, 1994 (Documento en línea).

GACTO FERNÁNDEZ, E., ALEJANDRO GARCÍA, J. A. y GARCÍA MARÍN, J. M., *Manual Básico de Historia del Derecho Español*, 6ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2009.

GALÁN SÁNCHEZ, Mª. R., “La caducidad de los procedimientos”, *47 Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, Universidad Complutense de Madrid, 23 de noviembre de 2004 (Documento en línea).

GALAPERO FLORES, R., “Caducidad procedimiento inspector. Prescripción de ejercicio impositivo. Dedución por adquisición de activos fijos usados. Sentencia

Comentada: STSJ de Canarias de 27 de octubre de 2005”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 11, junio, 2006.

GAMERO CASADO, E. y FERNÁNDEZ RAMOS, S., *Manual Básico de Derecho Administrativo*, 9ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2012.

GARBERÍ LLOBREGAT, J. (Dir.), *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, vol. III, Ed. Bosch, Barcelona, 2006.

GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E., “Sobre silencio administrativo y recurso contencioso”, *RAP*, nº 47, mayo - agosto, 1965.

- “El problema jurídico de las sanciones administrativas”, *REDA*, julio - septiembre, 1976.
- *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*, 2ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1981.
- *La batalla por las medidas cautelares*, Ed. Civitas, Madrid, 1992.
- *Hacia una nueva justicia administrativa*, Ed. Civitas, Madrid, 1991.
- “¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional?”, *Revista de Jurisprudencia Tributaria*, nº 124, enero-abril, 1991.

GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo II, Tomo I*, 6ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 1993.

- *Curso de Derecho Administrativo I*, 4ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 1983; 7ª edición, 1996; 8ª edición, 1997, 9ª edición, 2000; 13ª edición, 2006.

GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y PREDIERI, A. (coordinadores), *La Constitución española de 1978. Estudio sistemático*, Ed. Aranzadi, Madrid, 1981.

GARCÍA MARTÍNEZ, A., “Prescripción de tributos de otras Administraciones por inactividad de los Tribunales Económico- Administrativos del Estado y responsabilidad patrimonial de la Administración”, *Revista De Contabilidad y Tributación*, nº 290, noviembre, 2006.

- “La caducidad de los procedimientos de revisión tributaria en vía administrativa”, *Revista De Contabilidad y Tributación*, nº 284, mayo, 2007.
- *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, Ed. Bosch, 2008.

GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1988.

- *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.
- “La crisis del sustituto en el ordenamiento tributario español”, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Sede Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.
- *Las notificaciones tributarias*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2001.
- *El silencio Administrativo en Derecho Tributario*, Colección de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEAF), Ed. Aranzadi, Pamplona, 2001.
- *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Ed. Marcial Pons, Barcelona - Buenos Aires (Argentina), 2011.
- “Plazo de prescripción de los tributos”, *II Congreso Internacional de Derecho Tributario*, Tribunal Administrativo Tributario de Panamá, 26 al 28 de junio de 2013, Panamá.

GARCÍA PÉREZ, M., “La nueva regulación del silencio administrativo tras la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992”, *Anuario da Facultade de Dereito Universidade da Coruña*, nº 3, 1999 (Documento en línea).

GARCÍA SARABIA, F. A., *La liquidación de la Administración por períodos anuales en el Impuestos sobre el valor añadido: distorsión del principio de neutralidad y sus efectos*, Universidad de Murcia, Trabajo Fin de Máster Universitario en Investigación Avanzada y Especializada en Derecho, Universidad de Murcia, Murcia, 2011.

GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E., *El silencio administrativo en el Derecho español*, Ed. Civitas, Madrid, 1990.

GARCÍA-TREVIJANO FOS, J. A., *Los actos administrativos*, Ed. Civitas, Madrid, 1986.

GARRIDO CUENCA, N., “Gobierno y Administración ante el Derecho Administrativo”, *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, Comentarios a la Ley 30/1992, nº 18, mayo - agosto, 1993 (Documento en línea).

GARRIDO FALLA, F., “El silencio administrativo en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”, *Revista de Estudios de la Vida Local y Autonómica*, nº 91, enero - febrero, 1957 (Documento en línea).

- *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. III, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

GARCÍA FRÍAS, M. A., *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ed. Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994.

GARZÓN VALDÉS, E., *Spanische Studien zur Rechtstheorie und Rechtsphilosophie*, Ed. Duncker & Humblot, Berlin (Alemania), 1990.

GAYA SICILIA, R., *El principio de irretroactividad de las leyes en la jurisprudencia constitucional*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1987.

GÉNOVA GALVÁN, A., “La prescripción tributaria”, *REDF*, nº 57, enero - marzo, 1988.

GIANNINI, M. S., *Diritto Amministrativo*, t. I, Ed. Giuffrè, Milán (Italia), 1970.

GÓMEZ-FERRER MORANT, R., “Resoluciones tardías y conflicto de intereses privados”, *RAP*, nº 68, mayo - agosto, 1972.

- “El silencio administrativo desde la perspectiva constitucional”, *DA*, nº 208, abril - diciembre, 1986.

- “El silencio administrativo desde la perspectiva constitucional”, *Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasí*, Ed. Cívitas, Madrid, 1989.

GÓMEZ-FERRER MORANT, R., y CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J. L., “La potestad reglamentaria del Gobierno y la Constitución”, *RAP*, nº 87, septiembre - diciembre, 1978.

GÓMEZ PUENTE, M., “Defensor del Pueblo y Administración Tributaria”, *Escritos Jurídicos en Memoria de Luis Mateo Rodríguez, Derecho Público*, vol. I, Ed. Universidad De Cantabria - Facultad De Derecho, Cantabria, 1993.

- “Responsabilidad por inactividad de la Administración”, *DA*, nº 237 - 238, enero - junio, 1994.

- “¿Caducan los expedientes tributarios de inspección por causa de la Administración? (Sobre la perención y prescripción tributarias)”, *Revista de Actualidad Jurídica*, nº 283, febrero, 1997.

- *La inactividad de la Administración*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2011.

GONZÁLEZ NAVARRO, F., “La llamada caducidad del procedimiento administrativo”, *RAP*, nº 45, septiembre - diciembre, 1964.

- *Comentario al artículo 80 y 81 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Colección de Estudios y Comentarios Legislativos, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2007.

GONZÁLEZ PÁEZ, E., *Recursos y Garantías del Contribuyente*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1975.

GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S. J., *La jurisdicción contencioso-administrativa en Alemania*, Ed. Civitas - Ministerio De Justicia, Madrid, 1993.

- *La vía de hecho administrativa*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994.

GRIMM, D., *Die Zukunft der Verfassung*, Ed. a.M., Frankfurt (Alemania), 1991.

GUERRA REGUERA, M., “¿Cuándo prescribe la obligación del responsable?”, *Carta Tributaria*, Colección Monografías, nº 321, 1999.

GUILLÉN PÉREZ, M. E., *El silencio administrativo*, Ed. Colex, Madrid, 1983.

GUTIERREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU, J., “Naturaleza jurídica de la autoliquidación”, *RDFHP*, nº 95, 1972.

GUTIERREZ GUTIERREZ, I., *Los controles de la legislación delegada*, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1995.

HAURIOU, M., *Précis a de Droit administratif et de Droit public général*, Francia, 1927 (traducción de SANTAMARÍA PASTOR, J. A. y MUÑOZ MACHADO, S., *Maurice Hauriou*, Ed. Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, 1976).

HERMOSIN ÁLVAREZ, M., *Procedimiento Sancionador Tributario. Cuestiones Problemáticas*, Ed. Thomson - Aranzadi - Cizur Menor, Barcelona - Madrid, 2008.

HERRERA MOLINA, P. M^a., “El nuevo régimen de los ingresos tributarios indebidos (Comentarios al RD 1163/1990, de 21 de septiembre)”, *Actualidad Tributaria*, nº 5, mayo, 1991.

HERRERA MOLINA, P. M. y LONGÁS LAFUENTE, A. (coordinadores), *Revisión de actos tributarios, Homenaje a M^a Ángeles Cascajero Sánchez*, Ed. CEF - Instituto Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

HERRERA MOLINA, P. M. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., “Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentarioI)”, *Quincena Fiscal*, nº 9, mayo, 2000.

HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F., “El Reglamento de Procedimientos Tributarios ¿adaptación o huída de la Ley de Procedimiento Administrativo Común?”, *Impuestos*, nº 19, 1993.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I y II, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2008.

HERNÁNDEZ GIL, A., *Derecho de obligaciones*, Ed. Ceuta, Madrid, 1983.

HERNÁNDEZ MARÍN, R., “El principio de irretroactividad”, *Jornadas de estudio sobre el Título Preliminar de la Constitución*, vol. V, Ed. Ministerio de Justicia, Madrid, 1988; 2^a edición, 2000.

- *Introducción a la teoría de la norma jurídica*, 1^a edición, Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona, 1998; 2^a edición, 2002.

HERNANDEZ MARTÍN, A., “El tiempo en las actuaciones inspectoras”, *Impuestos*, nº 8, 2003.

HERNANDEZ MARTÍN, A. y RÍO RODIL, C., “Comentarios al Proyecto de Ley General Tributaria”, *Impuestos*, nº 13, 2003.

HUESCA BOADILLA, R. (coordinador), *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson - Aranzadi - Cizur Menor, Madrid - Barcelona, 2004.

- *Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, tomo II: Recaudación, Sanciones y Revisión, Ed. La Ley, Madrid, 2007.

HUSSERL, G., *Recht und Zeit (Fünf rechtsphilosophische Essays)*, Ed. Vittorio Klostermann, Frankfurt (Alemania), 1955.

IBAÑEZ BRILLAS, P., “Tiro único o retroacción de actuaciones”, *Crónica Tributaria*, nº 4, Boletín de Actualidad, 2011 (Documento en línea).

IGLESIAS CAPELLAS, J., “La caducidad del procedimiento sancionador”, *Impuestos*, nº 8, 2008.

IGUTUA SALAVERRÍA, J., *Discrecionalidad técnica, motivación y control jurisdiccional*, Ed. Civitas, Madrid, 1998.

JORNADA DE POZAS, L., “La reforma administrativa y las revoluciones nacionales”, *Discurso leído en el acto de su recepción como Académico de número el día 22 de junio de 1941 y contestación del Excmo. Sr. D. José Gascóny Marín*, Ed. Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1941 (Documento en línea).

- “Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo”, *REP*, nº 48, noviembre - diciembre, 1949.
- *La Administración pública en el nuevo Estado Español. Veinticinco años de movimiento nacional 1936-1961*, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961.

JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Ed. Institutos de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1993.

- “Propuestas de introducción de técnicas de simplificación del procedimiento sancionador tributario”, *REDF*, nº 117, enero - marzo, 2003.

KELSEN, H., *Reine Rechtslehre*, Leipzig - Wien (Alemania), 1934, reimpresso por Ed. Scientia, Aalen (Alemania), 1985.

- “Derogation”, *Essays in Jurisprudence in Honor of Roscoe Pound*, Ed. Bob Merrill Hill Co., Indianápolis (Estados Unidos), 1962.
- *Teoría Pura del Derecho*, Ed. Universitaria de Buenos Aires, Buenos Aires (Argentina), 1977.
- *Allgemeine Theorie der Normen*, Ed. Manz, Wien (Alemania), 1979.

LAVILLA RUBIRA, J.J., *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. II, Ed. Civitas, Madrid, 1995.

LEGUINA VILLA, J., “La Reforma de la ley de la Jurisdicción contencioso-Administrativa: planteamiento general”, *Revista Poder Judicial*, nº 39, septiembre, 1995.

LONGAS LAFUENTE, A., “El plazo de prescripción de las infracciones tributarias: estudio del art. 64,c) de la Ley General Tributaria. Incidencia de la L. 30/1992, de 26 de noviembre”, *Crónica Tributaria*, nº 80, octubre - diciembre, 1996.

LÓPEZ DÍAZ, A., *Actuaciones de la Inspección Tributaria: interrupción y suspensión*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “El intercambio de datos ente el procedimiento de regularización y el sancionador tributario -un problema de articulación de principios aplicables-”, *Revista Tributos Locales*, nº 12, diciembre, 2001.

- “La necesidad de un auténtico procedimiento separado como garantía de la existencia del procedimiento sancionador tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 82, julio - septiembre, 2008.
- “El factor tiempo en el procedimiento sancionador tributario: una prueba más de la ausencia de un auténtico procedimiento separado”, *REDF*, nº 166, abril - junio, 2015.

LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad en las normas jurídico-administrativas*, Ed. Instituto García Oviedo, Sevilla, 1982.

- “Los principios generales del procedimiento administrativo”, *El procedimiento administrativo en el Derecho Comparado*, Ed. Cívitas, Madrid, 1993.

LORENZO SERRANO, C., “La comprobación de partidas compensables en ejercicios prescritos”, *Quincena Fiscal*, nº 11, junio, 2014.

LOZANO CUTANDA, B., *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1990.

LOZANO SERRANO, C., “La prescripción de la responsabilidad tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 17, octubre, 2012.

- “Prescripción tributaria y facultad de comprobación”, *REDF*, nº 165, enero - marzo, 2015.

LUQUE MATEO, M. A., *Las medidas cautelares tributarias*, Ed. Atelier Libros, Barcelona, 2010.

MACHADO MARTÍN, F. J.: “Acción de nulidad y límites de la revisión de oficio de actos nulos”, *La Ley*, nº 22, septiembre, 1995.

MAGRANER MORENO, F. J. y MARTÍN LÓPEZ, J., “El límite temporal de incoación del procedimiento sancionador tributario: los artículos 81.6 de la LGT y el 209.2 del Proyecto de LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 20, noviembre, 2003.

MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, A., “La caducidad tributaria. La desconocida e ignorada causa de resolución de los procedimientos tributarios. IN MEMORIAM. Con mi recuerdo al compañero, amigo y socio ALFONSO MANTERO SAENZ, excelente procesalista tributario”, *Quincena Fiscal*, nº 7, abril, 2013.

- “La comprobación limitada y el procedimiento inspector: La interpretación jurisprudencial auténtica y única del art. 140 LGT: cosa juzgada administrativa versus la reformatio in peius”, *Revista Impuestos, de doctrina, legislación y jurisprudencia tributaria*, nº 5, mayo, 2014.
- “La comprobación e inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: Seguridad jurídica. Actos Propios. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014. Recurso de casación núm. 4336/2012)”, *Quincena Fiscal*, nº 18, octubre, 2015.

MANTERO SÁENZ, A., *Procedimiento en la Inspección Tributaria. Tercera Edición. Escuela de Hacienda Publica*, Ed. Ministerio de Administración y Hacienda, Madrid, 1987.

- “El tiempo: los plazos y el derecho intertemporal”, *Revista Jurídica General*, nº 28, febrero, 2004.

MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Ed. AEDAF, Madrid, 2005.

MARCOS CARDONA, M., *El procedimiento sancionador tributario*, Colección Tributación Práctica, nº 3, Ed. Iustel, Madrid, 2005.

MARTÍN DÍAZ, E., “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, Ed. Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “Normas comunes a los procedimientos tributarios”, en PALAO TABOADA, C. (Coordinador), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Ed. Thomson - Aranzadi - Cizur Menor, Madrid - Barcelona, 2007.

MARTÍN QUERALT, J. B., “La aplicación de la Ley 30/92, de 26 de diciembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, *Tribuna Fiscal*, nº 32, mayo, 1993.

- “La prescripción y la caducidad en los procedimientos sancionadores”, *Tribuna Fiscal*, nº 202 - 203, agosto - septiembre, 2007.
- Procedimiento sancionador tributario y Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Tribuna Fiscal*, nº 241, noviembre, 2010.
- “Donde se habla de la prescripción de infracciones y sanciones... o de la no prescripción”, *Tribuna Fiscal*, nº 260, junio, 2012.
- “La discutida duración del plazo para continuar las "actuaciones inspectoras" tras haberse acordado la retroacción de actuaciones”, *Tribuna Fiscal*, nº 267, abril, 2013.
- “A vueltas con el Anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria”, *Tribuna Fiscal*, nº 274, mayo, 2014.

MARTÍN QUERALT, J. B., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho financiero y tributario*, 20ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2009.

MARTÍN LÓPEZ, J., “La sedienta caducidad del procedimiento sancionador tributario”, *REDF*, nº 145, enero - marzo, 2010.

MARTÍN REBOLLO, L., “La Administración de garantías: vigencia y limitaciones”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, nº 13, septiembre - diciembre, 1992.
- *Leyes Administrativas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999.

MARTINI, G., “Silenzio della Amministrazione Finanziaria e Processo Tributario”, Il silenzio della Pubblica Amministrazione, Ed. Centro Studi Amministrativi della Provincia di Cuomo - Giuffrè, Milán (Italia), 1985.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *Presupuestos constitucionales de la función administrativa en el Derecho positivo español. Administración y Constitución*, Colección Administración y Ciudadano, Ed. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1981.

- *El reto de una Administración racionalizada*, 1ª edición, Ed Civitas, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983.
- *Derecho administrativo económico I*, Ed. La Ley, Madrid, 1988.
- *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, tomo III (La Corona, las Cortes Generales, del Gobierno y de la Administración Pública), Ed. Civitas, Madrid, 1991.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M., “Deducciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sociedades de 2015”, *Quincena Fiscal*, nº 21, diciembre, 2015.

MARTÍNEZ GINER, L. A., “La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 1, enero, 2004.

- “La suspensión del plazo de los procedimientos tributarios”, *Revista de contabilidad y tributación*, Comentarios, Casos Prácticos, nº 343, octubre, 2011.
- “La Seguridad Jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de Ley”, *Quincena Fiscal*, nº 20, noviembre, 2015.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A., (Dir.), *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Ed. Institutos de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

MARTÍNEZ LAGO, M. A., “Ejecución patológica de resoluciones por la Inspección de los tributos”, *Quincena Fiscal*, nº 1 - 2, enero, 2011.

- “La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 38, 2011 (Documento en línea).

MARTÍNEZ LAGO, M. A., GARCÍA DE LA MORA, L. y ALMUDÍ CID, J. M., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Iustel, Madrid, 2015.

MARTÍNEZ MICÓ, J. G., “Retroacción de actuaciones inspectoras”, *Tribuna Fiscal*, nº 273, julio - agosto, 2014.

MARTÍNEZ USEROS, E., “Desviación de poder”, *Revista Anales de Derecho*, Vol. XIV, números 1-2, Ed. Universidad de Murcia, Murcia, 1956.

MATA SIERRA, M^a. T., *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.

- *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, Ed. Lex Nova - Thomson Reuters, Valladolid, 2013.

MATA SIERRA, M^a. T. y BLASCO DELGADO, C., *La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública*, vol. I, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

MAYER, O., *Derecho Administrativo Alemán*, París, 1904 (traducción HEREDIA H., H., y KROTOSCHIN, E., 2^a edición, Ed. Desalma, Buenos Aires (Argentina), 1982) (Documento en línea).

MENÉNDEZ GARCÍA, G., “La obligación de resolver y duración de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria”, *Boletín de la Facultad de Derecho UNED*, nº 26, 2005.

MENÉNDEZ MORENO, A., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 3^a edición, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2002.

- “En busca del plazo perdido (A propósito de la reforma del artículo 150 en el proyecto de modificación de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 12, junio, 2015.
- “El nuevo procedimiento del Título VII de la LGT, de “Recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación””, *Quincena Fiscal*, nº 21, diciembre, 2015.

MENÉNDEZ PÉREZ, S., “El principio de eficacia de la función administrativa. Virtualidad Práctica: estudio jurisprudencial”, *Cuadernos de Derecho Judicial (eficacia, discrecionalidad y control judicial en el ámbito administrativo)*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994.

MENÉNDEZ REXACH, A. “La cooperación, ¿un concepto jurídico?”, *DA*, nº 240, julio - septiembre, 1994.

MERINO JARA, I., “La ausencia de desarrollo de los planes de ahorro popular: hipotéticas consecuencias”, *Revista de Jurisprudencia Tributaria*, nº 20, septiembre, 1993.

- “Prescripción y duración de las actuaciones inspectoras”, *Quincena Fiscal*, nº 13, julio, 2008.

MESEGUER YEBRA, J., *Las irregularidades no invalidantes de los actos administrativos*, Ed. Bosch, libro electrónico, 2001.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, julio, 2001.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Sinopsis del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, *Carta Tributaria*, Colección Monografías, nº 9, 2014.

MONTESINOS OLTRA, S., *La compensación de bases imponibles negativas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000.

MORA ESPINOZA, A. E., *El control jurisdiccional contra la inactividad material de la Administración Pública*, memoria de Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1998.

MORELL OCAÑA, L., “La inactividad de la Administración: técnicas alternativas a la del silencio, ante la omisión administrativa de los standards de conducta previstos por la ley”, *DA*, nº 208, anual, 1986.

- “Una teoría de la cooperación”, *DA*, nº 240, julio - septiembre, 1994.

MORILLO MÉNDEZ, A., *Procedimientos ante la Administración Tributaria*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.

- “El juego de los distintos tipos de caducidad y de la prescripción extintiva en los procedimientos tributarios”, *47 Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, 22 al 25 de noviembre de 2004, Universidad Complutense de Madrid, *Gaceta Fiscal*, nº 220.

MORILLO-VELARDE PÉREZ, J. I., “El silencio administrativo”, *El procedimiento administrativo en Derecho comparado*, Ed. Cívitas, Madrid, 1993.

MORTATI, C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, t. I, Ed. Ceda, Padova (Italia), 1991.

NAVARRO EGEA, M., “Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la Inspección”, *Quincena Fiscal*, nº 9, mayo, 2001.

- “Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la Inspección (II)”, *Quincena Fiscal*, nº 10, mayo, 2001.

- “Algunas consideraciones sobre el presentador de documentos tributarios por vía telemática”, *Quincena Fiscal*, nº 18, octubre, 2004.

NAVARRO LÓPEZ, P. E. y MORESO MATEOS, J. J., *Applicability and Effectiveness of Legal Norms*, Ed. Law and Philosophy, Londres (Reino Unido), 1997.

NIETO GARCIA, A., “La inactividad de la Administración y el recurso contencioso-administrativo”, *RAP*, nº 37, enero - abril, 1962.

- “Algunas precisiones sobre el concepto de policía”, *RAP*, nº 81, septiembre - diciembre, 1976.
- “Apuntes para una historia de los autores de Derecho administrativo general español”, *34 artículos seleccionados de la Revista de Administración pública con ocasión de su centenario*, Colección Estudios Administrativos, Ed. Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 1984.
- “Estudio Preliminar” en BELADÍEZ ROJO, M., *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Colección Monografías Jurídicas, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994.
- “La inactividad material de la Administración: veinticinco años después”, *DA*, nº 208, enero - diciembre (anual), 1986.
- *Estudios históricos de Administración y Derecho administrativo*, Ed. Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 1986.
- *Derecho administrativo sancionador*, 1ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1993.
- “La inactividad de la Administración”, *Ponències del Seminari de Dret Local. Setena edició del Seminari*, Ed. Ajuntament de Barcelona, Barcelona, 1996.

ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. “Reflexiones sobre la eficacia de la administración y la complejidad de los sistemas fiscales”, *Revista Papeles de Economía Española*, nº 125 - 126, diciembre, 2010.

PALAO TOBOADA, C., “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho Español”, *Estudio preliminar*, en BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, vol. III, Ed. Edersa, Madrid, 1971.

- “Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 171, junio, 1997.
- *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

PARADA VÁZQUEZ, J. R., *Derecho Administrativo. Organización y empleo público*, 4ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1990.

- *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.
- *Derecho administrativo I (Parte General)*, 8ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.

PAREJO ALFONSO, L. J., “La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública (II. Administración y Constitución: el principio de eficacia)”, *DA*, nº 218 - 219, abril - septiembre, 1989.

- *Administrar y juzgar, don funciones constitucionales distintas y complementarias*, Ed Tecnos, Madrid, 1993.
- *Eficacia y Administración. Tres estudios*, Ed. Instituto Nacional de Administraciones Públicas - BOE, Madrid, 1995.
- *Estudios sobre el gobierno*, Ed. Universidad Carlos III - Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1996.
- *Crisis y renovación en el Derecho Público*, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 2001.

PEDRIERI, A., “Régimen social y económico en la Constitución italiana”, *Constitución y Economía*, Ed. Edersa, Madrid, 1977.

PELÁEZ MARTOS, J. Mª. y GUAITA GIMENO, J. J. (coordinadores), *Procedimientos Tributarios*, Ed. Tirant Lo Blanch Tributario, Valencia, 2013.

PEREIRA MENAUT, C., *Rule of Law o Estado de derecho*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2003.

PÉREZ DE AYALA Y BECERRIL, M., “La prescripción en la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Jurídica General*, nº 28, febrero, 2004.

PÉREZ ROYO, F., “Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria.” *Revista Hacienda Pública Española*, nº 14, abril - junio, 1972.

- “Derecho tributario sancionador: sobre la naturaleza de las instituciones y principios para su aplicación”, *Infracciones tributarias*, Cursos, vol. II, Ed. Centro de Estudios Judiciales, Madrid, 1988.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 19ª edición, Ed. Thomson Reuters, Pamplona, 2009; 24ª edición, 2014.

PÉREZ ROYO, I., “La prescripción en las actuaciones inspectoras”, *REDF*, nº 96, octubre - diciembre, 1997.

- PÉREZ ROYO, J., *Las fuentes del Derecho*, 4ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1993.
- PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht (verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung)*, Ed. Duncker & Humblot, Berlin (Alemania), 1981.
- PIZZORUSSO, A., “Comentario del Codice Civile (Fonti del Diritto)”, *Articoli*, números 1 - 9, 1977.
- PONT CLEMENTE, M., “El procedimiento sancionador tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 51, octubre - diciembre, 2000, p. 144.
- PONT MESTRES, M., *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar; y cuestiones conexas*, Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona, 2008.
- PLATÓN, *Diálogos. Obra completa*, vol. V, Theaetetus y Parménides, Ed. Gredos, Madrid, 2003.
- QUINTANA LÓPEZ, T. (Dir.) y CASARES MARCOS, A. B. (Coordinadora), *Silencio Administrativo. Estudio general y procedimientos sectoriales*, Tratados, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.
- RAMALLO MASSANET, J., “Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)”, *Crónica Tributaria*, nº 64, enero - marzo, 1992.
- “Comentarios a los artículos 5 a 9”, *Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 1998.
- RIBERA RODRÍGUEZ, T., “La defensa frente a la inactividad y la vía de hecho administrativas”, *Revista de Actualidad Administrativa*, nº 28, julio, 1995.
- RODRIGO MACHICAO, J., “La prescripción de la obligación tributaria” en *El tributo y su aplicación en el siglo XX*, Libro Homenaje 50 Aniversario ILADT, Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona - Buenos Aires (Argentina), 2008.
- ROMANO, S., *Fragments de un diccionario Jurídico*, Ed. Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires (Argentina), 1964.

ROSS, A., *On Law and Justice*, Ed. Stevens & Sons, Londres (Reino Unido), 1958.

ROVIRA FERRER, I., *Los deberes de información y asistencia de la Administración Tributaria: análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación*, Tesis Doctoral, Universidad Oberta de Cataluña, Barcelona, febrero, 2010.

ROYUELA, A., “Reforma de la Ley General Tributaria: las claves de la reforma”, *Revista de Actualidad Jurídica*, nº 12, diciembre, 2015.

RUBIO LLORENTE, F., prólogo en la obra de DÍEZ-PICAZO, L. M^a., *La derogación de las leyes*, Ed. Civitas, Madrid, 1990.

RUIZ GARCIA, J. R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Ed. Civitas, Madrid, 1987.

RUIZ RESCALVO, M. P., *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Ed. Dykinson, Madrid, 2004.

RUIZ TOLEDANO, J. I., *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, Ed. La Ley, Madrid, 2006.

SAINZ DE BUJANDA, F., “Análisis jurídico del hecho imponible”, *RDFHP*, nº 69, 1965.

- *Sistema de Derecho Financiero*, tomo I, vol. I, Ed. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1977.
- *Lecciones de Derecho Financiero*, 9^a edición, Ed. Universidad Complutense, Madrid, 1991.
- *Lecciones de Derecho Financiero*, 10^a edición, Ed. ICM, Madrid, 1993.

SAINZ DE ROBLES, F. C., “El llamado silencio administrativo: un escándalo en el Estado de Derecho”, *La Protección Jurídica del Ciudadano. Estudios en homenaje al Profesor Jesús González Pérez*, tomo I, Madrid, 1993.

SALA ARQUER, J. M., “Huida del Derecho Privado y huida del Derecho”, *REDA*, nº 75, julio-septiembre, 1992.

SALAS HERNÁNDEZ, J., “Los Decretos-Leyes en el ordenamiento jurídico español: en torno a la urgencia”, *RAP*, nº 51, septiembre - diciembre, 1966.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “La prescripción tributaria parcial: ¿interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales?”, *Revista de Técnica Tributaria*, nº 73, abril - junio, 2006.

- *La prescripción de las obligaciones tributarias*, Ed. AEDAF, Madrid, 2007.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, A., *Procedimiento Económico-Administrativo*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

SÁNCHEZ ISAC, J., *La desviación de poder en los derechos francés, italiano y español*, Ed. Institutos de estudios de Administración Local, Madrid, 1973.

SÁNCHEZ MORÓN, M., *El control de las Administraciones Públicas y sus problemas*, Ed. Instituto de España - Espasa Calpe, Madrid, 1991.

- “La coordinación administrativa como concepto jurídico”, *DA*, números 230 - 231, mayo - agosto, 1992.

- *Discrecionalidad Administrativa y control judicial*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Revisión administrativa en vía tributaria*, Ed. CEF, Madrid, 2006.

- “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT”, *Revista Contabilidad y Tributación CEF*, nº 381, noviembre, 2014.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F., *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, tomo II, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

SÁNCHEZ RÁMIREZ, C., “La prescripción en el Derecho Tributario”, *Gaceta Fiscal*, nº 90, 1991.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, 1ª edición, Ed. Centro De Estudios Ramón Areces, Madrid, 1988; 2ª edición 1991.

- *Comentario sistemático a la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, Ed. Carperi, Madrid, 1993.

- *Principios de Derecho Administrativo General*, vol. II, 2ª edición, Ed. Iustel, Madrid, 2009.

SIMÓN ACOSTA, E., *El Derecho financiero y la Ciencia Jurídica*, Ed. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia (Italia), 1985.

SOLER ROCH, M^a. T., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999.

- “La ejecución de resoluciones: autonomía vs. continuidad”, en *Seminario sobre La ejecución de resoluciones y sentencias en el ámbito tributario*, Ed. Consejo para la Defensa del Contribuyente - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

SORIANO GARCÍA, J. E., “Hacia el control de la desviación de poder por omisión”, *REDA*, números 40 y 41, enero - marzo, 1984.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes”, *Información fiscal*, nº 1, enero - febrero, 1994.

- “Algunas reflexiones sobre la reforma de la aplicación de los tributos”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 60, enero-marzo, 2003.

TOMÁS MALLÉN, B. S., *El derecho fundamental a una buena administración*, Ed. Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 2004.

TREVIJANO FOS, J. A., *Los actos administrativos*, 2^o edición, Ed. Civitas, Madrid, 1991.

TRUJILLO PEÑA, J., “La desviación de poder en relación con el recurso de apelación y el silencio administrativo”, *RAP*, nº 35, mayo - agosto, 1961.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Consideraciones sobre el hecho imponible”, *RDFHP*, nº 38, 1960.

VILLAR PALASÍ, J. L., “La actividad industrial del Estado en el Derecho administrativo”, *RAP*, nº 3, septiembre - diciembre, 1950.

VIRGALA FORURIA, E., *La delegación legislativa en la constitución y los decretos legislativos como normas con rango incondicional de ley*, Ed. Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1991.

VV.AA., *Estudios de la Ley General Tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2006.

VV.AA. *Estudios de Derecho Financiero en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Ed. Lex Nova, 2005.

VV.AA., GRETEL (Grupo de Estudios de Técnica Legislativa), *La forma de las leyes (10 estudios de técnica legislativa)*, Ed. Bosch, Barcelona, 1986.

VV.AA, *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, vol. 3º, Seminario de Estudios de Derecho Financiero, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1975.

WEIL, P., *Derecho Administrativo*, Colección Cuadernos, Ed. Civitas, Madrid, 1994.

WINKLER G., *Der Bescheid. Ein Beitrag zur Lehre von Verwaltungsakt*, Wien (Alemania), 1956.

- *Zeit und Recht (kritische Anmerkungen zur Zeitgebundenheit des Rechts und des Rechtsdenkens)*, Ed. Springer, Wien (Alemania) - New York (Estados Unidos), 1995.

WINKLER, G. y SCHILCHER, B. (coordinadores), *Gesetzgebung*, Ed. Springer, Wien (Alemania) - New York (Estados Unidos), 1981.

WOLFF, J., *Filosofía Política: una introducción*, Ed. Ariel Filosofía, Barcelona, 2009.

WRÓBLEWSKI, J., “Tre concetti di validità”, *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 1982.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., “Clases de obligados tributarios”, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I y II, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2008.

ZAMARA MARTÍNEZ, C., “Prescripción y compensación de bases imponibles negativas de ejercicios prescritos”, *Estrategia Financiera*, nº 287, octubre, 2011.

ZITELMANN, E., “Geltungsbereich und Anwendungsbereich der Gesetze (zur Grundlegung der völkerrechtlichen Theorie des Zwischenprivatrechts)”, *Festgabe der Bonner Juristischen Fakultät für Karl Bergbohm zum 70. Geburtstag*, Ed. Marcus - Webers, Bonn (Alemania), 1919 (traducción italiana por BALLARINO, T., “Sfera di validità e sfera di applicazione delle leggi”, *Diritto internazionale (Rivista trimestrale di dottrina e documentazione)*, vol. XV, nº 2, 1961.

- *Internationales Privatrecht*, Leipzig (Alemania), 1897.

ZOZAYA MIGUÉLI, E., “Actuaciones inspectoras fuera de plazo”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, Fichas de Jurisprudencia, nº 7, noviembre, 2011.

