

LUIS CARLOS CUESTA MAESTRO*Abogado**Profesor de Práctica Administrativa de la Escuela de Práctica
Jurídica UCAM***Extracto:**

A tenor de la actual normativa tributaria se pretende abordar la polémica existente sobre la posibilidad de aplicar, respecto de los procedimientos tributarios, la institución de la caducidad.

Tras unos pronunciamientos judiciales favorables a dicha aplicación, los criterios seguidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria son contrarios a la misma. Trataremos siguiendo estos criterios de adentrarnos en alguna de las deficiencias, cuando no lagunas, que plantea su regulación.

La disposición adicional 5.^a en la redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, deja poco espacio a la institución de la caducidad, todo lo más con un carácter residual. Como consecuencias más importantes de tal situación, los artículos 42, 43 y 44 de la Ley 30/1992, dejan de tener aplicación para los supuestos de procedimientos de gestión iniciados de oficio y de parte, así como en el procedimiento de comprobación e investigación iniciado de oficio. Y cuya normativa específica no acierta a pronunciarse con la suficiente claridad sobre los aspectos que la falta de resolución en tales procedimientos comporta.

En definitiva, intentaremos incidir sobre la insuficiencia de tales criterios, así como posicionarnos con una interpretación actual sobre un tema clave en la estructura jurídica del Estado de Derecho que proclama nuestra Constitución.

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. Principio de reserva de ley.
 - III. El artículo 105.2 de la Ley General Tributaria.
 - IV. La disposición adicional 5.^a de la Ley 30/1992.
 - V. Conclusión.
- Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

El propósito del presente artículo es intentar poner de manifiesto los argumentos y criterios que inciden sobre el tema de la CADUCIDAD EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR, a la vez que proponer la revisión de algunos de sus postulados tal y como vienen regulados en la normativa tributaria contenida en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (en adelante, LDGC) y en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante, RGIT) que ha sido objeto de una reciente modificación por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, como en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, Ley 30/1992).

Propósito, por tanto, que se aborda con un doble objetivo:

- Intentar clarificar la situación actual del tema, exponiendo su actual regulación y los criterios con que se procede a su interpretación.
- Evidenciar la insuficiencia de aquellos criterios y aun de la propia regulación a la hora de garantizar los principios sobre los que debe mantenerse nuestro Estado de Derecho.

La polémica actualmente existente sobre la posibilidad de aplicar, respecto de los procedimientos tributarios, la institución de la caducidad obedece básicamente a la existencia de dos pronunciamientos de la Audiencia Nacional de 25 de febrero y 17 de junio de 1997 y uno del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en los que se afirma la aplicabilidad de dicha institución en el caso de que se produzcan interrupciones injustificadas superiores a seis meses.

Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997, en su fundamento jurídico sexto, afirma lo siguiente:

«Ciertamente la caducidad del procedimiento por el transcurso de más de seis meses no se contempla en nuestras normas tributarias como una causa de terminación de los procedimientos administrativos. Al transcurso del tiempo, unido a una inactividad injustificada de la actividad inspectora, el artículo 31.4 del RGIT sólo anuda la consecuencia de tener por no interrumpido el cómputo de la prescripción.

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

El criterio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) es de no compartir en absoluto los postulados anteriores y ello porque la caducidad, que regula la Ley 30/1992, no es de aplicación respecto de las actuaciones de comprobación e investigación, tal como señala el Servicio Jurídico del Estado del Ministerio de Justicia en su Informe de 18 de junio de 1997.

Los criterios fundamentales en los que se apoya la AEAT para rechazar la admisibilidad de la caducidad en el ámbito de los procedimientos tributarios se reducen a los siguientes:

1. Principio de reserva de ley del artículo 10.d) de la LGT.
2. Artículo 105.2 de la LGT.
3. Disposición adicional 5.ª de la Ley 30/1992.

A continuación vamos a exponer estos tres criterios que aduce la AEAT, que no están exentos de problemas interpretativos y de reflexiones que nos obligan a revisar en profundidad esta materia. De modo sucinto vamos a tratar de articular en torno a estos tres fundamentos positivos las dudas que nos suscitan.

II. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

El artículo 10.d) de la LGT consagra el principio de reserva de ley para la determinación de los plazos de prescripción o caducidad y su modificación. No pudiendo establecerse por vía reglamentaria plazo alguno de caducidad. Así pues, el transcurso del plazo de seis meses de interrupción injustificada de las actuaciones que establece el artículo 31 del RGIT no puede interrumpir el plazo de la prescripción.

Y es que del transcurso de seis meses sin actuaciones inspectoras podría derivarse un doble efecto:

1. La no interrupción de la prescripción.
2. La determinación de la caducidad.

Pues bien, el criterio mantenido por el Servicio Jurídico del Estado es que el único efecto que puede derivarse del transcurso de seis meses de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, que prevé el artículo 31 del RGIT, es la no interrupción de la prescripción y no puede interpretarse como un plazo de caducidad ya que se trata de un plazo fijado por una norma de rango reglamentario.

Con anterioridad a la aprobación de la LDGC no existían en los procedimientos tributarios plazos de resolución, por lo que podía entenderse de aplicación supletoria las disposiciones generales del Derecho Administrativo (art. 9.2 de la LGT). El artículo 42.2 de la Ley 30/1992, antes de que fuese modificado por la Ley 4/1999, de 13 de enero, establecía un plazo máximo de resolución de tres meses, con lo que en defecto de normas específicas se debería aplicar la norma general.

No obstante el apartado 1 de la disposición adicional 5.^a en su versión original establecía: «Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos, se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley».

Esta situación llevó a la publicación del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, en el que se regulaban los plazos específicos correspondientes a cada uno de los procedimientos tributarios. De esta forma el artículo 1 del citado Real Decreto establecía los siguientes plazos máximos de resolución:

- Un mes, para los procedimientos tributarios contemplados en el Anexo 1 del Real Decreto.
- Seis meses, para los procedimientos tributarios que se relacionan en el Anexo 2 del Real Decreto.
- Para los procedimientos tributarios que se relacionan en el Anexo 3, entre los que se encontraba el de comprobación e investigación, no se señalaba plazo de resolución.

La inexistencia de un plazo de resolución para las actuaciones de comprobación e investigación ocasionaba que la garantía del principio de reserva de ley previsto en el artículo 10 de la LGT se tornase entonces en la atribución a la Administración de un poder ilimitado, cual es ser dueño arbitrario del tiempo para la resolución de los procedimientos. Solución más conveniente en un proceder administrativo demorado y poco eficaz.

Todo ello suponía que el principio de reserva de ley sobre el que ha pivotado la formación histórico-conceptual de nuestro Estado de Derecho no tuviese aquí un carácter tuitivo sino una mera coartada formal para que, de hecho, la Administración generase una situación de incertidumbre para el contribuyente. El tiempo jugaba no como garante del administrado sino como zona de nadie de la que se adueñaba la Administración propiciando una absoluta inseguridad jurídica.

No obstante, la entrada en vigor de la LDGC el día 19 de marzo de 1998, ha venido a remediar la contradicción en que antes se incurría y que anteriormente hemos descrito. Aquella situación dejaba el principio de reserva de ley como una mera formulación retórica. En cambio, en la actual regulación se establece un plazo general máximo de resolución de seis meses, salvo que por norma legal se establezca un plazo distinto, con dos excepciones que se desprenden de la propia LDGC:

- Las actuaciones de comprobación e investigación para las que se establece un plazo de un año (art. 29).
- El procedimiento de apremio, en el que las actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro.

Sin embargo, no se desprende de la lectura de la LDGC como efecto del incumplimiento de los plazos arriba indicados la caducidad del procedimiento, aun cuando el artículo 13 de la misma contempla como posible forma de terminación del procedimiento dicha institución.

III. EL ARTÍCULO 105.2 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El segundo criterio en el que se apoya la AEAT se fundamenta en la redacción del artículo 105.2 de la LGT cuando establece que la inobservancia de plazos no implicará la caducidad de la acción administrativa. Esta inobservancia de plazos para la Administración, en el procedimiento de gestión tributaria, autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja (art. 106 de la LGT) con el único efecto en su caso de exigencia de responsabilidad disciplinaria del funcionario correspondiente.

Atendiendo al lugar que ocupa este precepto dentro de la propia ley, hemos de señalar que se encuadra dentro del Capítulo III, Título III, bajo la rúbrica «El procedimiento de gestión tributaria». Asimismo, dentro del Capítulo III se encuentra una Sección II dedicada a regular la comprobación e investigación. La existencia de esta Sección II plantea dudas acerca de si el artículo 105.2 de la LGT debe aplicarse únicamente a los procedimientos de gestión, con exclusión de los inspectores y de recaudación.

Ante esta regulación caben dos posibles alternativas:

A. Que el artículo 105.2 de la LGT sea aplicable a los procedimientos de gestión en sentido amplio. Se trataría de entender el procedimiento como un conjunto de actos y trámites ordenados y orientados a que se produzca una resolución. Y por consiguiente, se consideraría que la inspección no es más que un trámite de comprobación y calificaría los hechos dentro del procedimiento de gestión tributaria.

No obstante, hemos de señalar ante esta interpretación que a nuestro parecer se produce una incompatibilidad normativa entre el artículo 23 de la LGDC y el propio artículo 105.2 de la LGT en el siguiente sentido: el artículo 23 de la LGDC fija un plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria de seis meses. Si entendiéramos ese plazo como un plazo de caducidad ya que, por otra parte, cumple la exigencia del principio de reserva de ley del artículo 10.d de la LGT; dicha caducidad, sin embargo, quedaría expresamente excluida por aplicación del artículo 105.2 de la LGT que no la admite en el procedimiento de gestión.

B. Si entendiéramos que el artículo 105.2 de la LGT es aplicable únicamente a los procedimientos de gestión en sentido estricto y que por tanto, excluidos los procedimientos de inspección y recaudación, también la aplicación del citado precepto rechazaría la admisibilidad de la caducidad.

El procedimiento de inspección se encuentra regulado en sus propias normas contenidas en los artículos 140 a 146 de la LGT, las del RGIT publicado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, y demás normas de desarrollo.

En este caso, la inadmisibilidad de la caducidad en los procedimientos tributarios se establece, por parte de la AEAT, en base a los siguientes fundamentos legales:

- Para los procedimientos de gestión en sentido estricto, por el juego del artículo 105.2 de la LGT.
- Para los procedimientos de inspección, el artículo 29.1 de la LGDC establece un plazo de un año, señalando el apartado 3 que el incumplimiento de dicho plazo tendrá como efecto la no interrupción de la prescripción. Y en consecuencia, no puede desprenderse de este artículo la admisibilidad de la caducidad.

Sin embargo, este segundo argumento para excluir la caducidad en los procedimientos tributarios puede suscitar las siguientes dudas:

1. En primer lugar, hemos de pensar que el artículo 105.2 de la LGT más que de un plazo de caducidad de un procedimiento se está refiriendo a un plazo de preclusión.

En realidad, ésta es una variante de la modalidad institucional anterior, cual es, la caducidad de trámite y no la caducidad de procedimiento.

Ello implica la fijación de un plazo perentorio breve para la realización de los sucesivos actos procedimentales, con la consecuencia de que, vencido el plazo correspondiente no puede practicarse ya el acto respectivo que desde este momento se pierde o fenece y debe pasarse al período siguiente.

El artículo 105.1 de la LGT alude a los plazos a los que habrán de ajustarse los trámites dentro del procedimiento de gestión tributaria y el apartado 2 del mismo artículo se refiere a la inobservancia de dichos plazos.

El artículo 105 de la LGT tendría su correlativo en la normativa administrativa en el artículo de la 63.3 Ley 30/1992 cuando señala: «La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo». Ambos preceptos son plasmación del genérico «principio *favor acti*» y la regla general de la anulabilidad como sanción frente a los vicios de la actuación administrativa.

Sin embargo, de todo ello, se deduce una falta de regulación que prevea una garantía del administrado contribuyente frente a aquella inactividad de la Administración Tributaria. El artículo 105 de la LGT inhabilita la caducidad pero a nuestro parecer, circunscrita al ámbito de los actos de trámite y nada dice por tanto, respecto al curso del procedimiento como tal. Siguiendo esta interpretación podemos señalar que el artículo 105.2 de la LGT no prohíbe la caducidad en los procedimientos tributarios y, no obstante, a la falta de regulación de norma específica habría que acudir supletoriamente a las normas generales del Derecho Administrativo. Así, la Ley 30/1992 da cabida a la caducidad tanto en los procedimientos «iniciados de oficio» (art. 44), como a «instancia de parte» (art. 92).

Por contra, si se interpreta que el artículo 105.2 generaliza la prohibición de caducidad no sólo a los actos de trámite sino al procedimiento como tal, igualmente habría que rechazar y aún más si cabe, por la falta de garantía que se le ofrece al contribuyente. Ya que éste, según el mismo artículo sólo podría recurrir en queja. Se trataría de una garantía desproporcionadamente mínima frente a la gravedad que supone el incumplimiento de la Administración. Supondría vulnerar principios que se recogen como garantía del ciudadano frente a la Administración, entre otras, en la propia Ley 30/1992 como son el principio de obligatoriedad de los términos y plazos establecidos en las leyes vinculantes para la Administración (art. 47), principio de diligencia y celeridad en el procedimiento, economía procesal...

2. En segundo lugar, el artículo 105.2 de la LGT nos provoca una segunda duda, que nos remite al estudio del artículo 23 de la LGDC.

Este artículo establece que: «el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto. Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la propia Administración interrumpirán el cómputo del plazo para resolverlo.

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

Esta regulación, a su vez, nos genera la siguiente problemática:

A. En los procedimientos iniciados de oficio, no se señalan los efectos de la falta de resolución expresa. Ante esta falta de previsión normativa por parte del artículo 23 será de aplicación supletoria el artículo 44 de la Ley 30/1992, que establece que la falta de resolución tendrá como efecto la caducidad del procedimiento cuando concurren las siguientes condiciones:

- a) La existencia de un plazo máximo prefijado de duración del procedimiento.
- b) La paralización del procedimiento por causa imputable a la Administración,
- c) El transcurso del aludido plazo sin que, por consecuencia de esa paralización o inactividad, se dicte resolución que ponga término al procedimiento.
- d) Que se trate de procedimientos en que la Administración ejercite potestades administrativas o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen.

Todas estas condiciones concurren en el artículo 23 de la LGDC y permiten aplicar la caducidad, máxime si se tiene también en cuenta que el artículo 13 de la LDGC prevé como forma de terminación del procedimiento la caducidad.

Queda, no obstante, por aclarar el sentido que tienen aquellas actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de gestión que son susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen.

Si entendemos por actos desfavorables o de gravamen aquellos que restringen el patrimonio jurídico del contribuyente imponiéndole una obligación o una carga nueva, reduciendo, privando o extinguiendo algún derecho o facultad hasta entonces intacto, se plantearían determinados casos en que las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de gestión no resultarían de gravamen o desfavorables.

Por el contrario, determinarían una ampliación de su patrimonio jurídico, otorgándoles o reconociéndoles un derecho o facultad, como es el caso del reconocimiento de un derecho de devolución, declaración de la prescripción extintiva o el reconocimiento del derecho a aplicar una deducción o a obtener una devolución. En estos supuestos, la falta de resolución expresa en plazo no determina la caducidad, sino a tenor del artículo 44 de la Ley 30/1992 se produce una desestimación de las pretensiones del interesado por silencio administrativo.

Sin embargo, lo dicho en referencia a la aplicación del artículo 44 de la Ley 30/1992 y la consiguiente aplicación de la caducidad en los procedimientos tributarios iniciados de oficio se cierra totalmente por la aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional 5.ª de la Ley 30/1992, en la redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, y que será objeto de un análisis específico en el último apartado de este estudio.

En conclusión, hemos de reprochar la falta de una regulación que garantice o aporte seguridad jurídica al administrado. Ante esta laguna legal la consecuencia directa es la incertidumbre que recae sobre el administrado en los procedimientos de gestión iniciados de oficio que no comporta ni la garantía mínima que contempla el artículo 29 de la LDGC para las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación y que consiste en la no interrupción de la prescripción.

B. En los procedimientos de gestión iniciados a instancia de parte, la LDGC recoge como efecto de la falta de resolución expresa el que se establezca en su normativa específica. A estos efectos, todo procedimiento de gestión tributaria deberá tener expresamente regulado el régimen de actos presuntos que le corresponda.

Del mismo modo que en el supuesto anteriormente descrito, ante la falta de regulación específica habría que acudir a la normativa general que contempla el artículo 43 de la Ley 30/1992 y que regula el silencio administrativo en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado.

Así, el artículo 43.2 señala: «Los interesados podrán entender estimadas por silencio administrativo sus solicitudes en todos los casos, salvo que una norma con rango de ley o norma de Derecho Comunitario Europeo establezca lo contrario. Quedan exceptuados de esta previsión, los procedimientos de ejercicio del derecho de petición, a que se refiere el artículo 29 de la Constitución, aquellos cuya estimación tuviera como consecuencia que se transfieran al solicitante o a terceros facultades relativas al dominio público o al servicio público, así como los procedimientos de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio».

Dado que los actos de gestión no se refieren al dominio público, servicio público ni por supuesto a la impugnación de actos y disposiciones, se debería entender que ante la falta de resolución expresa en plazo en los procedimientos de gestión tributaria iniciados a instancia de parte, se produzca automáticamente el acto presunto estimatorio.

Se conseguiría así que prevaleciera el principio de seguridad jurídica con los efectos que se desprenden del artículo 44 y que son:

- La estimación por silencio administrativo tiene a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizado del procedimiento (art. 44.3).
- En los casos de estimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior a la producción del acto sólo podrá dictarse de ser confirmatoria del mismo (art. 44.4).

Ahora bien, también la remisión que apuntamos al artículo 43.2 de la Ley 30/1992 queda descartada por el segundo párrafo del apartado primero de la disposición adicional 5.ª de la Ley 30/1992. Nos encontramos al igual que en el supuesto anteriormente descrito ante una falta de previsión normativa que sitúa al contribuyente, una vez más, en una posición de notorio perjuicio.

C. Finalmente, el artículo 23 de la LDGC nos plantea la cuestión de fijar el plazo a que se ajustan las actuaciones en función del sentido que demos al **procedimiento de gestión**.

Así, a tenor del propio artículo 23 el plazo general sería de seis meses y un plazo de un año desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación según el artículo 29 de la LDGC.

Ahora bien, este artículo únicamente es aplicable, a nuestro parecer, en los procedimientos de inspección, ya que el mismo se ubica en el Capítulo V relativo a los derechos y garantías en el procedimiento de inspección. Y en concreto es aplicable a las actuaciones de comprobación e investigación y a las de liquidación que se llevan a cabo por la Inspección de los tributos.

Pero la ley no define este tipo de actuaciones, ni los órganos que las realizan por lo que debemos acudir al Reglamento de Inspección y sus normas de desarrollo. En este sentido, el artículo 9 del RGIT señala que: «las actuaciones inspectoras podrán ser:

- De comprobación e investigación.
- De obtención de información con trascendencia tributaria.
- De valoración.
- De informe y asesoramiento».

A su tenor, cabría pensar que el artículo 29 de la LDGC no sería aplicable cuando se trate de actuaciones de valoración, informe y asesoramiento o de requerimientos de información al amparo del artículo 111 de la LGT, desarrolladas todas ellas por el personal inspector.

Sin embargo, existen actuaciones de comprobación e investigación que no sólo se desarrollan por órganos inspectores sino también por órganos de gestión, esto es, las actuaciones que realizan las Unidades de Módulos adscritos a Gestión Tributaria.

Ante estas actuaciones nos plantearíamos nuevamente la cuestión de a qué plazo deberían sujetarse dichas actuaciones.

Estimamos a este respecto que debemos atender al Capítulo V de derechos y garantías en el procedimiento de inspección que fija el plazo de un año como aplicable a todas las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Administración Tributaria salvo en aquellos casos en los que se establezca un plazo específico (art. 123 de la LGT).

Así, cabe deducirse en relación a la ubicación del artículo 23 inscrito en el Capítulo IV que no contiene reglas al respecto y que se destina a regular los derechos y garantías en los procedimientos tributarios en general. Por lo que la regla general de seis meses es aplicable a todos los procedimientos tributarios, a la que hay que añadir dos excepciones que se desprenden de la propia LDGC:

- Para las actuaciones de comprobación e investigación, un año.
- El procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro.

IV. LA DISPOSICIÓN ADICIONAL 5.ª DE LA LEY 30/1992

Un último argumento jurídico esgrimido por la AEAT, para declarar la inadmisibilidad de la caducidad en los procedimientos tributarios, es la disposición adicional 5.ª de la Ley 30/1992 que en la redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, establece en su apartado 1:

«1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la LGT, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las leyes propias de los tributos y demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente ley.

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

El análisis de este apartado 1 de la referida disposición nos permite extraer las siguientes conclusiones:

A. La expresión rotunda que introduce la Ley 4/1999, de 13 de enero, en relación a la redacción anterior no deja duda sobre una interpretación que niega cualquier aplicación supletoria de la Ley 30/1992 en los supuestos expresamente recogidos.

Así, no son de aplicación:

- El artículo 42 relativo a la obligación de resolver.
- El artículo 43 relativo al silencio administrativo en los procedimientos iniciados a solicitud de interesado.
- El artículo 44 relativo a la falta de resolución expresa en procedimientos iniciados de oficio. Este artículo 44 es el que regula la caducidad de los procedimientos iniciados de oficio.

B. Por otra parte y a tenor del párrafo 1.º de la disposición adicional 5.ª antes transcrito, nuestro parecer se inclina por entender que este apartado sí que permite la aplicación supletoria de la Ley 30/1992 en lo referente al Título VI «De las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos» y al Título VII «De la revisión de los actos en vía administrativa».

La caducidad como una forma de terminación de los procedimientos se recoge en el Título VI (art. 87) si bien en el artículo 92 sólo se regula para los procedimientos iniciados de parte, ya que la caducidad de los procedimientos iniciados de oficio se recoge en el artículo 44 contenido en el Título IV.

No obstante, dicho artículo resulta inaplicable tal y como hemos venido afirmando por el sentido de la expresión «en todo caso» de la disposición adicional 5.ª que cierra la posibilidad de aplicación supletoria de las normas de Derecho Administrativo de la Ley 30/1992.

Sólo nos queda referirnos a los procedimientos iniciados de parte que regula el artículo 92 y que por su ubicación en el Título VI hemos de entender referidos a los procedimientos administrativos en general.

Los requisitos que establece el artículo 92 acerca de la caducidad de los procedimientos iniciados a instancia de parte son:

1. Que el procedimiento se haya iniciado a instancia de interesado.
2. Que éste deje de cumplimentar trámites esenciales desde el punto de vista de la resolución, determinando con ello la paralización del procedimiento.
3. Que la Administración no entienda que, a pesar de ello, la resolución suscitada o que deba suscitarse afecte al interés general y, por ello, no es disponible por el interesado.
4. Que la Administración comunique al interesado que, transcurridos tres meses, sin que se cumplimente el trámite citado, se producirá la caducidad del mismo.
5. Que la Administración lo archive por darse los presupuestos citados y lo comunique en tal sentido al interesado.

Así, en los procedimientos iniciados de oficio, la caducidad presupone la existencia de un plazo para dictar resolución, de forma que es el transcurso de dicho plazo sin que se haya dictado resolución el que da lugar a la terminación del procedimiento por caducidad, salvo que la paralización del procedimiento determinante del transcurso del reiterado plazo sin dictar resolución, sea debido a causa imputable al interesado.

A tenor del artículo 92, la caducidad del procedimiento tendría los siguientes efectos:

- Se pierde el derecho a la utilización del trámite y si el mismo fuese esencial para la continuación, también la del procedimiento.
- No se produce la interrupción de la prescripción.
- Se produce necesariamente el archivo de las actuaciones.

Pues bien, estimando que es posible la caducidad en los procedimientos iniciados a instancia de parte, esta posibilidad sólo sería posible en las actuaciones de comprobación e investigación del artículo 29 de la LGDC, ya que para los procedimientos de gestión tributaria del artículo 23 de la LGDC, la falta de resolución expresa en los procedimientos iniciados a instancia de parte tiene como efecto el que entre en juego la regla de los actos presuntos.

No obstante, estimamos que la caducidad en los procedimientos iniciados a instancia de parte cuando se trate de actuaciones de comprobación e investigación difícilmente resultaría de aplicación, por las siguientes razones:

1. Normalmente las actuaciones de comprobación e investigación suelen acabar con liquidaciones a ingresar, las cuales sí que afectan al interés general, en contra del tercer requisito que determina el artículo 92.
2. Porque las actuaciones de comprobación e investigación casi nunca se inician a instancia de parte.

El artículo 29 del RGIT en la redacción dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, establece dos modos de iniciación de las actuaciones inspectoras:

- a) Por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita y motivada del Inspector Jefe respectivo.
- b) A petición del obligado tributario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la LDGC.

El artículo 28 de la LDGC señala que todo contribuyente que esté siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial podrá solicitar a la Administración Tributaria que dicha comprobación tenga carácter general respecto al tributo y ejercicio afectados por la actuación, solicitud que deberá efectuarse en el plazo de 15 días desde que se produzca la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial. El apartado 3 de dicho artículo establece que la Administración Tributaria deberá iniciar la comprobación de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud.

De acuerdo con el artículo 33 bis del RGIT, recibida una solicitud de ampliación de actuaciones, el Inspector Jefe tiene dos posibilidades:

- Decidir que no se inicie una actuación distinta, sino que en el seno de la primera se amplíe su alcance.
- Acordar de forma expresa que se inicie una actuación distinta. En este caso existen dos procedimientos: uno iniciado de oficio (actuación parcial) y otro iniciado a instancia de parte (actuación general).

Asimismo de la lectura de la letra b) del apartado 4 del artículo 33 bis del RGIT se desprende de la existencia de dos procedimientos: uno iniciado de oficio (actuación parcial) y otro iniciado a instancia de parte (actuación general), pero que a diferencia del anterior no requiere de un acuerdo expreso del Inspector Jefe, sino que se entiende tácitamente iniciado cuando la actuación de carácter parcial hubiese finalizado antes de transcurridos seis meses desde la solicitud del contribuyente y en dicho plazo la Administración no hubiese iniciado la actuación general, en cuyo caso se entiende que la misma se considera iniciada al día siguiente del transcurso del referido plazo de seis meses.

Pues bien, cuando tenga lugar la iniciación del procedimiento a instancia de parte, expresa o tácitamente, el mismo estaría sujeto a un plazo de un año, de forma que si se cumplen los requisitos del artículo 92 de la Ley 30/1992 (por ejemplo que se trate o vaya a tratarse de una liquidación de comprobado y conforme o a devolver) podría producirse la caducidad del procedimiento,

En este supuesto, la disposición adicional 5.^a no vedaría la remisión con carácter supletorio de la Ley 30/1992 y por lo tanto podría producir la caducidad del procedimiento. Ahora bien, esta institución queda reservada a casos prácticamente inexistentes que en realidad no producen un beneficio sustancial al contribuyente.

Finalmente, para acabar con el estudio del artículo 29 de la LDGC, vamos a remitirnos al nuevo artículo 31 quáter del RGIT, introducido por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, y más concretamente a su primer párrafo, que establece: «Iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto».

De un análisis detallado de este párrafo podríamos extraer las siguientes conclusiones:

1. El artículo 31 quáter del RGIT obliga a la Administración Tributaria a concluir las actuaciones de comprobación e investigación, aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto, con los efectos que se desprenden de dicho incumplimiento y que básicamente se concretan en la no interrupción de la prescripción. Este artículo tendría su correlativo en la LDGC en el artículo 13 que obliga a la Administración Tributaria a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio o a instancia de parte.
2. Transcurrido el plazo legalmente previsto sin que la Administración hubiese dictado el acto administrativo resultante, podría pensarse que cualquier acción que realice la Administración después de dicho plazo, con conocimiento formal del sujeto pasivo y conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación, interrumpirá nuevamente la prescripción (art. 66.1 de la LGT).
3. Interrumpido el plazo de prescripción de acuerdo con el anterior razonamiento, la Administración ya no estaría sujeta a un nuevo plazo de un año para concluir sus actuaciones sino a un plazo de prescripción de cuatro años, generándose en el contribuyente una situación de inseguridad jurídica acerca del momento en que concluirán las actuaciones inspectoras iniciadas un año antes, con el consiguiente incremento de la presión fiscal indirecta que le supone el tener que enfrentarse a unas actuaciones que pueden prolongarse hasta cuatro años y que perfectamente pueden superar el beneficio que le supone al mismo el incumplimiento del plazo legalmente previsto (la no interrupción de la prescripción).

Según se desprende de lo expuesto, este nuevo artículo 31 quáter del RGIT podría generar situaciones de prácticas abusivas por parte de la Administración Tributaria, vulnerándose derechos recogidos en la LDGC, tales como que las actuaciones de la Administración Tributaria deberán llevarse a cabo de forma que resulte menos gravosa para los contribuyentes (art. 20) o el tan recurrido principio de seguridad jurídica.

La admisibilidad de la caducidad en las actuaciones de comprobación e investigación, a nuestro juicio, generaría en el contribuyente el amparo y la tutela propios de la Administración, que nuestro ordenamiento jurídico constitucional diseña con los efectos que se relatan a continuación:

1. Si la Administración deseara volver a comprobar la situación del obligado tributario, sería necesaria la nueva inclusión del contribuyente en Plan de Inspección y una nueva comunicación de inicio de actuaciones, lo que implicaría que la misma estuviese sujeta a un plazo temporal de un año.

2. Archivo de actuaciones. A este respecto consideramos que las actuaciones realizadas durante el procedimiento caducado conservarían su validez en base al artículo 66 de la Ley 30/1992 que dice: «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».

Otras voces más críticas propugnan que el archivo de las actuaciones implicaría la imposibilidad de volver a comprobar los hechos investigados durante el procedimiento caducado. Argumentan que la caducidad es decadencia de derechos; una vez decaídos éstos por una causa determinada por ley (transcurso de seis meses o de un año) se pierden definitivamente y la iniciación de un nuevo procedimiento iría en contra del principio de seguridad jurídica que debe informar todo procedimiento administrativo.

Sin embargo, dado que la normativa administrativa dice que la caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones de la Administración, consideramos que una postura más apropiada sería el que la Administración pudiera iniciar un nuevo procedimiento administrativo de comprobación e investigación referido al mismo hecho imponible y girar una liquidación sobre el mismo, siempre que la deuda tributaria no haya prescrito.

3. Los ingresos que realice el contribuyente una vez caducado el procedimiento no tendrán la consideración de a cuenta de la futura liquidación que pudiera derivarse de las actuaciones de comprobación e investigación, sino de extemporáneos comportando el abono de los correspondientes recargos o intereses de demora, de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 61 de la LGT, si bien hay que reseñar que este último efecto ya se encuentra contemplado en el artículo 31 quáter del RGIT, para el caso de que los ingresos pendientes sean realizados después de una interrupción injustificada o del incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones.

V. CONCLUSIÓN

A modo de conclusión, no queremos desaprovechar la ocasión para trasladar a los operadores jurídicos y al conjunto de los actores de la actividad administrativa el interés que esta polémica sigue despertando al objeto de una no menos demandada revisión.

Por un lado, la reforma operada sobre la disposición adicional 5.^a de la Ley 30/1992 por la Ley 4/1999, de 13 de enero, deja pocos resquicios a la institución de la caducidad; todo lo más con un carácter residual para supuestos muy concretos. Aunque lo más significativo de la situación que provoca esta nueva redacción es la configuración de un sistema cerrado que dista mucho de ser plenamente satisfactorio a la luz de una buena sistemática jurídica y, lo que es más grave aún, a la luz de ciertos principios constitucionales que pueden verse seriamente cuestionados.

La disposición adicional 5.^a cierra un sistema que deja en la incertidumbre la indeterminación y en total inseguridad jurídica no pocas cuestiones que hemos ido tratando de apuntar. Entre las más importantes, los artículos 42, 43 y 44 dejan de tener aplicación para los supuestos de procedimientos de gestión iniciados de oficio y de parte, así como en el procedimiento de comprobación e investigación iniciado de oficio, respectivamente. Y cuya normativa específica no acierta a pronunciarse con claridad sobre todos los aspectos que la falta de resolución en dichos procedimientos comporta.

Como ya hemos tenido ocasión de dejar constancia en esta exposición y sin que suponga una reiteración de lo hasta aquí recogido, sí queremos subrayar algunos interrogantes de bulto que sería preferible ir resolviendo:

1. El artículo 23 de la LDGC al regular los plazos de resolución en los procedimientos de gestión tributaria no nos dice nada en cuanto a los efectos de una falta de resolución cuando se haya instado de oficio. Y ello a pesar de que el propio artículo 13 de la LDGC prevé como forma de terminación del procedimiento la caducidad.
2. Y cuando el procedimiento de gestión lo sea a instancia de parte no pasa a regularlos y se remite a la regulación de los actos presuntos, pero en este supuesto, queda la duda del tratamiento que es preceptivo aplicar y que diferencia entre los estimatorios y los desestimatorios.
3. Del propio artículo 29 de la LDGC no se puede derivar un único efecto por el transcurso de un año desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones. La no interrupción de la prescripción no debería ser como hemos tratado de reseñar, el único efecto jurídico que se dedujera de dicho precepto sino que la LDGC debería consagrar también la caducidad como garantía ya articulada en el ordenamiento jurídico y apuntada por el mismo artículo 13 de la LDGC.
4. Asimismo el artículo 31 quáter del RGIT, si bien obliga a la Administración a terminar las actuaciones de comprobación e investigación, aun cuando haya concluido el plazo legalmente previsto, no señala el plazo en que las mismas deben finalizar pudiendo la Administración acogerse al plazo de prescripción de cuatro años con la presión fiscal indirecta que esto puede suponer para el contribuyente y poniendo en duda el espíritu en que se inspira la LDGC ya que como establece su Exposición de Motivos, las modificaciones que la ley incorpora van dirigidas, entre otras finalidades, «a conseguir una mayor celeridad en las resoluciones de la Administración tributaria como de completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos».

Hemos de significar también la dirección apuntada ya por el Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas, en su Sentencia de 17 de diciembre de 1998, que se pronuncia sobre las indeseables consecuencias que la excesiva duración de todo procedimiento puede tener para las partes afectadas.

Todo ello, nos lleva a la no menos inquietante cuestión de fondo, cual es si la actual regulación en que se basa la no admisibilidad de la caducidad en las actuaciones de comprobación y de investigación no supone, a su vez, una colisión con ciertos principios administrativos consagrados constitucionalmente.

Lejos de articular una mejor satisfacción del interés general en base al tantas veces recurrido principio de eficacia de la Administración, podemos encontrar ante un principio que sirve de coartada para encubrir, antes bien, un operar ineficaz.

Además, debemos recordar, que todo lo aquí tratado no puede dejar de tener como marco principal desde el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 de la CE), hasta la mismísima tutela judicial efectiva (art. 24 de la CE). El administrado en un Estado de Derecho debe encontrarse protegido por una situación de seguridad jurídica y de defensa de sus intereses y la Administración como instrumento al servicio de los mismos, amparar y tutelar dicha seguridad jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

CABALLERO SÁNCHEZ, Rafael, *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, Mc Graw Hill, Madrid, 1999.

Economist & Jurist (varios autores), n.º 22 (noviembre-diciembre 1996), número monográfico sobre prescripción y caducidad en las distintas ramas del Derecho.

ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, «Procedimiento de liquidación: Presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de los plazos», en *CT*, n.º 19 (1976), pág. 183 y ss.

ESEVERRI, Ernesto, «Apuntes sobre la prescripción tributaria», en *REDF*, n.º 57 (1988), pág. 5 y ss.

FALCÓN Y TELLA, Ramón, «La prescripción en materia tributaria», *La Ley*, Madrid, 1992.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, «La extinción de la obligación tributaria», en *RDFHP*, n.º 77 (1968), pág. 1.015 y ss.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, «Prólogo a los comentarios a la LAP» dirigidos por Jesús LEGUINA VILLA y Miguel SÁNCHEZ MORÓN, *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 11 a 20.

GÉNOVA GALVÁN, Alberto, «La prescripción tributaria», en *REDF*, n.º 57 (1988), pág. 29 y ss.

GIMENO SENDRA, Vicente; MORENO CATENA, Victor; GARVERÍ LLOBREGAT, José y GONZÁLEZ CUELLAR SERRANO, Nicolás, *Curso de Derecho Procesal administrativo*, 2.ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994.

- GÓMEZ CORRALIZA, Bernardo, «Comentarios jurisprudenciales sobre la caducidad», *La Ley*, 1988-4, pág. 800 y ss.
- GÓMEZ PUENTE, Marcos, *La inactividad de la Administración*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, «La llamada caducidad del procedimiento administrativo», *RAP*, n.º 45 (1965), pág. 191 y ss.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, «La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común dos años después», *RAP*, n.º 136, 1995.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Francisco L., *La caducidad del procedimiento administrativo*, Montecorvo, Madrid, 1998.
- HERRERO BOTAS, Carlos, «Hacia una prescripción tributaria de tres años», en *Gaceta Fiscal*, n.º 77 (bis), 1990, pág. 29 y ss.
- JUAN LOZANO, Ana María, *La interrupción de la prescripción tributaria. Análisis de jurisprudencia y doctrina administrativa*, Tecnos, Madrid, 1993.
- LOUTAYF RANEA, Roberto G., *Caducidad de la instancia*, Astrea, Buenos Aires, Madrid, 1991.
- LUCENA GONZÁLEZ, Pedro Antonio, *Prescripción y caducidad*, Centro Internacional de Derecho Registral, Madrid, 1986.
- MANTERO SÁENZ, Alfonso, «La prescripción en el Derecho Tributario» en *Carta Tributaria* (monografías), n.º 14, 1985.
- MARTÍN REBOLLO, L., *El Derecho Administrativo y las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos*, Universidad de Extremadura, Cáceres, 1984.
- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José, «La suspensión de la prescripción en el Derecho Tributario», en *La Ley*, 1995-1, pág. 855 y ss.
- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José, *La prescripción en Derecho Tributario*, Bosch, Barcelona, 1998.
- MOCHÓN LÓPEZ, Luis, «La prescripción en el nuevo Reglamento General de Recaudación», en *Tribuna Fiscal*, n.º 16 (1992), pág. 73 y ss.
- MOCHÓN LÓPEZ, Luis, «Nuevas perspectivas de la preclusión del plazo impugnatorio en materia tributaria», en *REDF*, n.º 83 (1994), pág. 503 y ss.
- PÉREZ ROYO, Ignacio, «La prescripción en las actuaciones inspectoras», en *REDF*, n.º 96 (1997), pág. 557 y ss.
- VELÁZQUEZ CUETO, F. A., «Suspensión, terminación de las actuaciones y prescripción» en *Gaceta Fiscal*, n.º 97 (1992), pág. 213 y ss.