

TRABAJO EFECTUADO POR:

LUIS DE LORENZO GIL

Abogado.
Cuatrecasas Abogados.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La prescripción. Introducción.
- III. El fundamento de la prescripción en Derecho civil.
- IV. El fundamento de la prescripción en Derecho tributario.
- V. La celeridad del procedimiento.
- VI. Conclusiones.



I. INTRODUCCIÓN

La cuestión es sobradamente conocida y ha sido objeto de un amplio tratamiento doctrinal (1), jurisprudencial (2) y administrativo (3): se trata de determinar si los efectos que prevé el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos -la actuación inspectora iniciada pierde la

- (1) Sobre el tema se puede consultar la siguiente bibliografía; VELÁZQUEZ CUETO, FRANCISCO A., *Suspensión, terminación de las actuaciones inspectoras y prescripción*, Revista Gaceta Fiscal, número 97, 1992, págs. 213 y ss.; BANACLOCHE, JULIO, *Actos de gestión. Prescripción*, Revista Impuestos, número 18, 1992, págs. 98 y ss.; *Prescripción en la tramitación de actas de disconformidad*, Revista Técnica Tributaria, número 19, 1992, págs. 13 y ss.; *Duración de las actuaciones inspectoras*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 11, 1993, págs. 13 y ss.; GASCO CASESNOVES, MARÍA, *Algunas consideraciones en torno a la conclusión de las actuaciones inspectoras*, Revista Tribuna Fiscal, número 31, 1993, págs. 62 y ss.; VILLARO GUMPERT, FERNANDO, *La interrupción injustificada por más de seis meses de las actuaciones inspectoras producida entre el acta de disconformidad y el acto administrativo de liquidación tributaria*, Comentarios en torno a la interrupción de la prescripción en el procedimiento tributario, Revista Técnica Tributaria, número 23, 1993, págs. 101 y ss.; GÓMEZ CABRERA, CECILIO, J., *Actuaciones inspectoras y actos de liquidación: efectos de su interrupción*, Revista Crónica Tributaria, número 71, 1994, págs. 37 y ss.; AGUALLO AVILÉS, ÁNGEL, *Algunas Cuestiones polémicas del procedimiento inspector: un análisis jurisprudencial (I)*, Revista Quincena Fiscal, número 21, 1994, págs. 9 y ss.; HIJAS FERNÁNDEZ, JUAN JOSÉ, *La interrupción de las actuaciones inspectoras en las actas de disconformidad y sus efectos prescriptorios*, Revista Impuestos, número 1, 1995, págs. 21 y ss.; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, JUAN, *Los efectos en materia de prescripción derivados de la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras (comentario a la resolución del TEAR de Valencia de 30 de septiembre de 1991)*, Revista Crónica Tributaria, número 63, 1992, págs. 121 y ss.; *Las actas de la inspección de los tributos*, Civitas, 1994, págs. 287 y ss.; JUAN LOZANO, ANA MARÍA, *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, 1993, págs. 47 y ss.; GALÁN RUIZ, JOSÉ JAVIER, *Duración de las actuaciones inspectoras y efectos de su interrupción por un período superior a seis meses*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 52, 1995, págs. 15 y ss.; LÓPEZ DÍAZ, ANTONIO, *Actuaciones de la Inspección tributaria; interrupción y suspensión*, Tecnos, 1994.
- (2) Existen, entre otras, las siguientes sentencias: Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 28 de diciembre de 1992, en Revista Actualidad Tributaria, número 19, 1993, págs. J-470 y ss. y en Revista Carta Tributaria, número 180, 1993, págs. 129 y ss.; Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 27 de abril de 1993 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 15, 1993, ref. 412, págs. 728 y ss.; Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 30 de octubre de 1993 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 26, 1993, ref. 1292, págs. 118 y ss.; Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de noviembre de 1993 en Revista Tribuna Fiscal, número 45, 1994, págs. 31 y ss.; Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 26 de noviembre de 1993 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 28, 1994, ref. 1454, págs. 404 y ss.; Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de diciembre de 1993 en Revista Carta Tributaria, número 198, 1994, págs. 87 y ss. y en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 29, 1994, ref. 1536, págs. 537 y ss.; Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 16 de junio de 1994 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 41, 1994, ref. 701, págs. 1.318 y ss.; Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 6 de julio de 1994 en revista Impuestos, número 22, 1994, págs. 64 y ss.; Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 9 de noviembre de 1994 en Revista Impuestos, número 5, 1995, págs. 86 y ss.; Audiencia Nacional de 12 de julio de 1994 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 44, 1994, ref. 921, págs. 545 y ss.; Audiencia Nacional de 22 de noviembre de 1994 en Revista Carta Tributaria, número 220, 1995, págs. 219 y ss. y en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 49, 1995, ref. 1336, págs. 266 y ss. Con posterioridad a la redacción de este trabajo (mayo de 1995), el Tribunal Supremo, en Sentencia de 28 de febrero de 1996, ha manifestado que «la suspensión de las actuaciones inspectoras, 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 interrumpe el plazo de la prescripción para liquidar, para exigir el pago o para sancionar que se estuviere ganando».
- (3) Del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia se puede consultar la Resolución de 30 de septiembre de 1991 en Boletín de Actualidad Tributaria (Siete), número 360, 1991. El Tribunal Económico-Administrativo Central se pronuncia al respecto, entre otras, en las siguientes Resoluciones: de 26 de febrero de 1991 en revista Impuestos, número 14, 1992, págs. 40 y ss.; de 26 de febrero de 1992 en Boletín de Actualidad Tributaria (Siete) número 378, 1992 y comentada por HUESCA BOADILLA, RICARDO, en la Revista Impuestos, número 21, 1992, págs. 95 y ss.; de 1 de abril de 1992 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 1, 1992, ref. 4, págs. 16 y ss.; de 6 de octubre de

capacidad de interrumpir la prescripción que le otorga el artículo 30.3 del citado reglamento- deben producirse incluso cuando, habiendo sido formalizadas las actas, su tramitación se retrasa más de un período de tiempo determinado.

De entrada y sin que ello suponga una toma de postura, conviene advertir que no se comprende muy bien por qué los defensores de extender los efectos del artículo 31.4 a la fase de tramitación de las actas ya formalizadas entienden que deben transcurrir precisamente seis meses -y no uno- para que se produzca la interrupción de las actuaciones inspectoras.

Al respecto se debe tener en cuenta que, según el artículo 31.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, no es el simple transcurso de seis meses lo que permite presumir interrumpidas las actuaciones inspectoras: es la **suspensión** de dichas actuaciones durante más de seis meses lo que habilita dicha presunción.

Considérese también que la suspensión, en el sentido en que dicho término parece emplearse en el artículo 31, implica una falta de relación o comunicación directa entre el órgano actuante y el obligado tributario -una ausencia de actuaciones directamente realizadas con éste (4)- y se llegará

1992 en Revista Crónica Tributaria, número 66, 1993, págs. 175 y ss.; de 20 de octubre de 1992 en NORMACEF, base de datos documental del Centro de Estudios Financieros; de 9 de marzo de 1993 en Revista Actualidad Tributaria, número 35, 1993, págs. J-854 y ss. y comentada por HUESCA BOADILLA, RICARDO, en la Revista Impuestos, número 23, 1993, págs. 105 y ss.; de 14 de abril de 1993 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 19, 1993, ref. 664, págs. 13 y ss.; de 12 de mayo de 1993 en Revista de Contabilidad y Tributación, número 131, 1994, págs. 163 y ss. y en Revista Quincena Fiscal, número 21, 1993, págs. 63 y ss.; de 26 de mayo de 1993 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 21, 1993, ref. 830, págs. 309 y ss.; de 27 de mayo de 1993 en NORMACEF, base de datos documental del Centro de Estudios Financieros; de 2 de junio de 1993 en Revista Quincena Fiscal, número 22, 1993, págs. 100 y ss.; de 7 de julio de 1993 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 26, 1993, ref. 1231, págs. 21 y ss.; de 29 de septiembre de 1993 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 27, 1993, ref. 1312, págs. 157 y ss.; de 29 de septiembre de 1993 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 28, 1994, ref. 1399, págs. 303 y ss.; de 5 de octubre de 1993 en NORMACEF, base de datos documental del Centro de Estudios Financieros; de 10 de noviembre de 1993 en NORMACEF, base de datos documental del Centro de Estudios Financieros; de 26 de enero de 1994 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 36, 1994, ref. 249, págs. 451 y ss.; de 9 de febrero de 1994 en Revista Quincena Fiscal, número 11, 1994, págs. 31 y ss.; de 2 de marzo de 1994 en NORMACEF, base de datos documental del Centro de Estudios Financieros; otra de 2 de marzo de 1994 en NORMACEF, base de datos documental del Centro de Estudios Financieros; de 27 de abril de 1994 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 42, 1994, ref. 732, págs. 175 y ss.; de 27 de abril de 1994 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 42, 1994, ref. 735, págs. 184 y ss.; de 27 de abril de 1994 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 42, 1994, ref. 741, págs. 201 y ss.; de 4 de mayo de 1994 en Revista Quincena Fiscal, número 15, 1994, págs. 43 y ss.; de 7 de junio de 1994 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 45, 1994, ref. 982, págs. 668 y ss.; de 5 de julio de 1994 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 45, 1994, ref. 1138, págs. 977 y ss.; de 21 de julio de 1994 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 48, 1994, ref. 1233, págs. 1.174 y ss.; de 5 de octubre de 1994 en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, número 51, 1995, ref. 1469, págs. 555 y ss.

- (4) Con independencia de que existan «actuaciones internas» sin la intervención o presencia del obligado tributario, ellas no impiden que se produzca la suspensión de las actuaciones a que se refiere el artículo 31: si no, no se entendería la referencia del artículo 31 a la fijación del lugar, día y hora para su reanudación; o la fijación del lugar de las actuaciones a que se refiere el artículo 20; o la fijación del tiempo de las actuaciones que realiza el artículo 23. Por actuaciones inspectoras debe entenderse únicamente, a los efectos aquí tratados, aquellas realizadas directamente con el obligado tributario. Todo ello, claro está, en aquellos supuestos en los que se da cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 24 -en el que se señala quiénes «están obligados a atender a la inspección de los tributos e intervendrán en el procedimiento de inspección»- y 32 -que señala que «El obligado tributario, requerido al efecto por escrito, deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones»-. Véase, al respecto, la Resolución del TEAC de 6 de octubre de 1992, publicada en la Revista Crónica Tributaria, número 66, 1993, págs. 165 y ss., que parece entender que las actuaciones han de ser realizadas directamente con el obligado tributario, aunque posterior-

inmediatamente a la conclusión de que durante la fase de comprobación e investigación sí tiene sentido hablar de suspensión -que de hecho se producirá todos los días (5)-, pero carece de lógica referirse a ella durante la fase posterior de tramitación de las actas, período en el que, por definición, todas las actuaciones realizadas lo son a nivel interno, sin que existan actos directamente realizados con el obligado tributario. No hay, durante la fase en que se ejercen las funciones liquidadoras, un contacto entre el órgano inspector y el sujeto pasivo que pueda considerarse suspendido. No tiene sentido, en fin, hablar de suspensión -entendida, se insiste, en los términos en que se contempla en el art. 31- durante dicho período.

Llegados a este punto sólo caben dos soluciones razonables:

- a) O juzgar que no es posible ampliar los efectos previstos en el artículo 31.4 al período de tramitación de las actas, al no ser concebible la «suspensión» en dicha fase, o
- b) Pretender que lo realmente importante para estimar que se ha producido la interrupción de las actuaciones inspectoras no es la suspensión de las mismas, sino el incumplimiento de los plazos a los que éstas deben ajustarse.

El punto de partida del razonamiento a seguir es el siguiente: la presunción de interrupción que el apartado tercero del artículo 31 engarza con el transcurso de más de seis meses de suspensión es una consecuencia lógica del incumplimiento del plazo máximo que a la suspensión fija dicho artículo en el apartado segundo: al decir que suspendidas las actuaciones inspectoras la reanudación de las mismas podrá tener lugar en el plazo máximo de seis meses, se está marcando a la suspensión una duración límite. Transcurrido dicho plazo máximo se produce -según el apdo. 4- la presunción de interrupción. Con ello se llega al centro del hilo argumental anteriormente expuesto: lo importante para reputar interrumpidas las actuaciones inspectoras no es la suspensión, sino el incumplimiento del plazo máximo señalado para la misma. Para seguir avanzando en el razonamiento hay que admitir, con carácter previo, que la suspensión de las actuaciones inspectoras prolongada durante más de seis meses no es la única circunstancia que determina la interrupción de las mismas. Lo cual es muy cierto, porque el acuerdo del órgano actuante, según el párrafo primero del número 3

mente parece aceptar como actuaciones las llevadas a cabo con terceros de los que se recabe información, si bien exige la notificación de esta circunstancia al sujeto pasivo. En cualquier caso se trata de actuaciones externas, desarrolladas con terceros, pero no de actuaciones meramente «internas». También la del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 1992 (Ar. 8634) según la cual «ciertamente el expediente no ha estado paralizado durante este tiempo, porque durante el lapso indicado han existido actos de instrucción, pero como éstos han tenido lugar sin que la empresa interesada tuviera conocimiento de ellos no se les puede conferir virtualidad interruptiva de la prescripción». Sobre la actuación ante la inspección véase CASANA MERINO, FERNANDO, *El representante ante la Inspección de los Tributos*, Tecnos, 1994.

- (5) Pues la suspensión responde, como observa LÓPEZ DÍAZ, «a la paralización de las actuaciones derivada de su propia naturaleza y de la necesidad de adecuar su desarrollo a la jornada de trabajo (...) a los horarios habituales de trabajo», LÓPEZ DÍAZ, ANTONIO, *Actuaciones de la Inspección tributaria; interrupción y suspensión*, Tecnos, 1994. Igualmente, JUAN LOZANO, ANA MARÍA, para quien «la suspensión se conceptúa en el artículo 31.2 como el modo habitual de dar por terminada la actuación de comprobación en una jornada», *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 89.

del artículo 31, es otra de las causas que opera como circunstancia interruptiva de las actuaciones. Pero además hay que aceptar que existen otras circunstancias capaces de interrumpir las actuaciones inspectoras. Lo que podría no ser tan cierto, porque el reglamento no las cita. Pero puede aceptarse si se considera que interrumpir significa «cortar la continuidad de una cosa en el tiempo», corte que se producirá siempre que se incumpla un plazo. Ello permite enlazar con el punto de partida: lo realmente importante para estimar que se ha producido la interrupción de las actuaciones inspectoras es el incumplimiento de los plazos a los que éstas deben ajustarse (6). De cualquiera de ellos. Traslados ahora a la fase de tramitación posterior y considerando que el plazo fijado para dictar el acto administrativo correspondiente -en actas firmadas de disconformidad- es de un mes -art. 60.4- a contar desde la finalización del término concedido para formular alegaciones, habrá interrupción cuando, transcurrido dicho mes, no se haya dictado el acto de liquidación.

En definitiva, para considerar que es posible la interrupción en la fase en la que se practica la liquidación es preciso aceptar que a efectos de la interrupción (7) lo importante no es la suspensión, sino el incumplimiento de plazos. Prescindir de aquella y poner el acento en éstos. Para la suspensión el reglamento fija un plazo máximo de seis meses, mientras que para el acto administrativo de liquidación el plazo máximo es de un mes. Por tanto, durante la fase de comprobación e investigación, rebasados los seis meses de suspensión, las actuaciones se entenderán interrumpidas por disposición expresa del reglamento. Durante la fase de liquidación, superado el plazo de un mes, las actuaciones se entenderán igualmente interrumpidas por mandato tácito del reglamento. Ésta, quizá forzada al estimar posibles otras causas de interrupción, es la única interpretación lógica. Lo contrario, juzgar que es preciso el transcurso de seis meses durante la fase posterior a la documentación del acta, es, sin género de dudas, absurdo, al poner el acento de la interrupción en la suspensión, tratando de implantar esta última en la fase de liquidación cuando entre ambas existe un rechazo que casi podría ser calificado de biológico.

Esto, claro está, exige dar por válidos los argumentos de aquellos que entienden que el artículo 31 debe desplegar sus efectos en la fase en que se produce la liquidación y que por suficientemente tratados -pese a no ser compartidos- no es necesario reproducir aquí (8). Ésta sería además la postura más coherente con el deseo de «protección de la seguridad jurídica» a la que con frecuencia se apela cuando se analiza el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

-
- (6) Según este razonamiento, el párrafo segundo del apartado tercero del artículo 31 debería haberse redactado, más o menos, del siguiente modo: «se considerarán interrumpidas las actuaciones inspectoras cuando se incumpla el plazo máximo fijado para la suspensión en el apartado primero».
- (7) Sobre lo injustificado de dicha interrupción no es necesario argumentar en exceso, al tratarse del incumplimiento por parte de la Administración de un plazo máximo fijado reglamentariamente. Sin perjuicio de que pudiera acreditarse la «justificación» de dicha interrupción.
- (8) Para un detallado estudio de los razonamientos manejados en uno y otro sentido puede consultarse; GÓMEZ CABREIRA, CECILIO, J., *Actuaciones inspectoras y actos de liquidación: efectos de su interrupción*, Revista Crónica Tributaria, número 71, 1994, págs. 37 y ss., quien se muestra partidario de limitar el ámbito del artículo 31 a la fase de comprobación e investigación. En sentido contrario, STS de 28 de febrero de 1996, según se indica en la nota (2) anterior.

A la hora de examinar la posible aplicación del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos a la fase de tramitación posterior a la formalización de las actas es preciso utilizar una mira más dilatada. Habrá que determinar, con carácter previo, a quién sirve dicho artículo, esto es, si su objetivo es la protección del instituto de la prescripción, evitando una hipotética neutralización del mismo, o por el contrario es contribuir a la consecución del criterio de celeridad a que se refiere el artículo 74 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sucesor del artículo 29 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (9) y que, en cierto modo, pudiera conectarse con el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas contenido en el artículo 24.2 de la Constitución Española.

Y cualquiera que sea la conclusión a la que se llegue, sirva el artículo a quien sirva, lo cierto es que resulta difícil sostener que los efectos que prevé el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos tienen que producirse, también, en la fase de tramitación posterior a la formalización de las actas.

Si se piensa que el artículo sirve a la prescripción, por dos motivos:

- a) Porque si se analiza con detalle el fundamento de la prescripción en Derecho tributario se llega a la conclusión de que se trata de una institución que debe ser objeto de un tratamiento fuertemente restrictivo (10). O al menos fuertemente restrictivo en el supuesto que ahora se analiza. Y por tanto, también debería serlo el aquilatamiento de las circunstancias que privan de sus efectos a los actos capaces de interrumpir aquélla, de modo que, ante una norma carente de claridad como es el artículo 31.4 y en aras de esa interpretación restrictiva, debería sostenerse la aplicación de los efectos en él previstos sólo a la fase de comprobación e investigación; y
- b) Porque se podría llegar a afirmar que la seguridad jurídica que pretende proteger este instituto está plenamente salvaguardada una vez que han sido formalizadas las actas, y por tanto no tendría sentido que se pudiese producir la prescripción una vez concluida la fase de comprobación e investigación.

Y si se piensa que el artículo sirve a la celeridad del procedimiento, porque el ordenamiento ya ha habilitado los medios necesarios para dar protección a dicho principio -buenos o malos, nos gusten o no- y no existen razones objetivas para considerar que el procedimiento inspector, en su

(9) Decía dicho artículo que «La actuación administrativa se desarrollará con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia».

(10) En contra FALCÓN Y TELLA, para quien, en el ámbito tributario, no existe especialidad alguna en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas que regulan la prescripción si se entiende que ésta tiene un fundamento objetivo; *La prescripción en materia tributaria*, Editorial La Ley, 1992, pág. 70.

fase de tramitación posterior, es digno de una protección especial, salvo que el artículo 31 fuese meridianamente claro al respecto; como éste no es el caso, para preservar su celeridad sólo es posible utilizar los medios genéricos que con dicho fin ha dispuesto el ordenamiento, aplicables a todos los procedimientos administrativos y previstos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Que por otro lado y como luego se indica, proporcionan un amparo contra la inactividad procedimental incluso superior al efecto logrado con el empleo del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos en la fase de liquidación, y desde luego, mucho menos forzado.

Desmenuzar estas dos ideas es lo que se pretende a continuación, analizando por un lado el instituto de la prescripción -y en concreto su fundamento- para demostrar el porqué es necesaria una interpretación restrictiva del mismo en este caso concreto y por qué la seguridad jurídica que busca podría estar plenamente garantizada una vez que las actas han sido formalizadas; y analizando también cuáles son los medios de protección que el ordenamiento ha instrumentado para los supuestos en que la Administración incumple los plazos procedimentales fijados en la ley con el fin de demostrar que se pueden lograr efectos superiores a los alcanzados con la aplicación del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos pero sin que sea necesario forzar las interpretaciones de la forma en la que se viene haciendo.

II. LA PRESCRIPCIÓN. INTRODUCCIÓN

Puede pensarse que la prescripción es una institución lo suficientemente objetivada en el ordenamiento tributario -y en el ordenamiento en general- como para prescindir del fundamento que la sustenta a la hora de aplicar las normas que la regulan. E incluso, desde el punto de vista de la Filosofía del Derecho, podría resultar ocioso a estas alturas, plantearse si la prescripción es una manifestación más de la ya clásica tensión entre las ideas de justicia y seguridad jurídica que se ha predicado de instituciones tan arraigadas y necesarias como son la ignorancia del Derecho, la cosa juzgada, la retroactividad o los derechos adquiridos (11).

Además es muy difícil enfrentarse de una manera crítica con las raíces que alimentan la prescripción. Y ello, entre otras cosas, porque quizá se piense, no sin razón, que la antigüedad de la institución (12), profundamente arraigada en nuestro ordenamiento jurídico y su mantenimiento a lo

(11) Para un enfoque en donde se supera la clásica antítesis entre justicia y seguridad jurídica véase, PÉREZ LUÑO, ANTONIO E., *La seguridad Jurídica*, Ariel Derecho, 1991.

(12) RODRÍGUEZ MORATA sitúa el origen de la prescripción extintiva en una Constitución de Teodosio II, del año 424. RODRÍGUEZ MORATA, FEDERICO A., *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Edersa, 1993, Tomo XXV, Vol. 1º, pág. 14. Véase, respecto del origen de la institución, la traducción al español de la *Explicación Histórica de las Instituciones del Emperador Justiniano* de ORTOLAN, M., Librería de Leocadio López, Madrid, 1884, págs. 416 y ss. y la traducción de ROCES, W. a la obra de SOHM, RODOLFO, *Instituciones de derecho privado romano*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1936, págs. 270 y ss.

largo de los siglos, constituyen sobrado fundamento y que poner en duda la aplicación objetiva de la prescripción en algunas circunstancias no es más que un ejercicio estéril revelador de un desconocimiento manifiesto de la misma (13).

Sin embargo, por un lado, lo excesivamente acostumbrado que está el Derecho tributario a que sus instituciones se apliquen -por determinados sectores- de un modo mecánico, obviando que todas ellas, sin excepción, y por muy objetivadas que se encuentren las normas que las regulan, responden a una razón de ser que quizá deba adoptar un especial protagonismo cuando las reglas que ordenan las mismas no ofrecen la claridad que sería deseable (14), y por otro, el personal convencimiento de que en Derecho tributario la injusticia intrínseca de la institución se acentúa en la misma medida en que se diluyen los fundamentos que permiten mantenerla en Derecho privado, justifican, a mi juicio, el arriesgado intento de hacer ciertas matizaciones a los principios en que se apoya la prescripción tributaria. Todo ello con el simple objeto de liberar a la misma de la automaticidad que en ocasiones se pretende y de descartar la personal -y seguramente errónea- sospecha de que la institución, en Derecho tributario, nació antes que su fundamento (15).

-
- (13) Significativas son las palabras de quien afirma que «la bondad de una institución jurídica no depende del juicio, muchas veces erróneo, que de ella se forme utilizando criterios atécnicos. Sin duda, existen evidentes razones extra-jurídicas que justifican la prescripción en sus diferentes formas como algo necesario para el orden social», RODRÍGUEZ MORATA, FEDERICO A., *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Edersa, 1993, Tomo XXV, Vol. 1.º, pág. 33.
- (14) MIGUEL ÁNGEL PÉREZ ÁLVAREZ, a la hora de jerarquizar los medios de interpretación previstos en el artículo 3.1 del Código Civil sostiene, con referencia a lo que denomina «interpretación *intra legem*» -el contexto no excede al texto legal en que [la norma] está ubicada- que el precepto «obedece a la idea de considerar al espíritu y finalidad de la norma como el objeto al que debe responder la actividad hermenéutica y al que, en consecuencia, deben ser subordinados los cánones de interpretación». PÉREZ ÁLVAREZ, MIGUEL ÁNGEL, *Interpretación y Jurisprudencia*, Aranzadi, 1994, pág. 227. Respecto a lo que deba entenderse por espíritu y finalidad, dice, que «mediante la referencia [a dichos términos] se pretendía habilitar al juez a interpretar la norma aplicable conforme al sentido que resulta de lo que es su ratio, esencia, razón de ser, o fundamento, liberándole además de cualquier servilismo a la letra de la Ley», pág. 198. De los tres supuestos a que se refiere dicho autor cuando analiza los distintos ámbitos que el «espíritu y finalidad» tienen en la jurisprudencia, merece destacarse ahora el siguiente: «en ocasiones el espíritu y finalidad se invocan con referencia a ámbitos más amplios que el precepto aplicable o la disposición legal que los acoge. Las que acomodamos aquí, se trata de sentencias en las que, al objeto de interpretar la norma aplicable, se recurre al espíritu, finalidad, o al espíritu y finalidad, bien de un conjunto de preceptos, bien de varias disposiciones legales, o bien de un sector del ordenamiento jurídico», pág. 203. En definitiva, para interpretar la norma que regula la prescripción en Derecho tributario, habrá que atender al espíritu y finalidad -o fundamento- de la prescripción como institución. Y las conclusiones no varían si se atiende a lo que dicho autor denomina «interpretación *extra legem*» -cuando de lo que se trata es de otorgar a la norma el significado que resulta de la consideración, con mayor o menor amplitud, del ordenamiento jurídico-, pues aunque en ésta invierte la jerarquización indicada, situando en la cúspide al criterio sistemático, éste lo entiende aquí como «significado que resulta del espíritu y finalidad del ordenamiento jurídico», pág. 229.
- (15) Lo cual no tiene por qué ser necesariamente criticado. Sucedería, en cierto modo, lo mismo que se ha afirmado respecto del procedimiento de decisión judicial: «Contra lo que durante un tiempo se suponía, los jueces no realizan un silogismo que les lleve a la subsunción del caso concreto en las previsiones generales de la norma, de tal manera que el fallo es la consecuencia de un razonamiento jurídico previo; sino, inversamente, primero adoptan la decisión y luego, dando marcha atrás, se busca una cobertura argumental que justifique formalmente la decisión que ya se ha tomado antes», NIETO, ALEJANDRO, *El dorso metalegal de las resoluciones judiciales*, en la obra colectiva, *La protección jurídica del ciudadano*, Madrid, 1993, Tomo I, págs. 61 y ss.

Cuando se trata de analizar el fundamento de la prescripción en Derecho tributario (16), junto a la ausencia de referencias al respecto (17), las remisiones al «mismo fundamento y principio que la prescripción en general», bien de modo directo (18) o bien mediante una transposición sucinta de los argumentos manejados en Derecho privado (19) que en ocasiones se centra -a veces mediante una mera referencia genérica- en la seguridad jurídica (20), son moneda corriente. Las razones espe-

- (16) El análisis va limitado a la prescripción de la parte de la deuda tributaria integrada por la cuota definida en el artículo 55 de la Ley General Tributaria. Quedan al margen conceptos tales como los recargos o las sanciones. Respecto de la prescripción de estas últimas se puede consultar; LOZANO, BLANCA, *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990 y en especial el capítulo dedicado al «concepto y fundamento de la prescripción en el ámbito punitivo. Su aplicación al derecho administrativo sancionador», págs. 201 y ss.
- (17) No se hace referencia al fundamento de la prescripción en, entre otras, las siguientes obras: PÉREZ ROYO, FERNANDO, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Civitas, 1993; CORTÉS DOMÍNGUEZ, MATÍAS, *Ordenamiento Tributario Español*, Tecnos, 1970; MARTÍN CÁCERES, ADRIANA FABIOLA en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, 1990, Volumen II, págs. 1.009 y ss.; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, MANUEL en AA.VV., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, 1982, Tomo I, págs. 545 y ss.; MANTERO SAENZ, ALFONSO y CUESTA RODRÍGUEZ, MARIANO, *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Edersa, 1990, págs. 197 y ss.; CASADO OLLERO, GABRIEL y otros, *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, 1990; ESEVERRI, ERNESTO, *Apuntes sobre la prescripción tributaria*, Civitas Revista española de Derecho Financiero, número 57, 1988, págs. 5 y ss.; Díez PICAZO, LUIS, *La extinción de la deuda tributaria*, Revista de Derecho Financiero, número 54, 1964, págs. 467 y ss.
- (18) Dice FERREIRO que «la prescripción en la obligación tributaria responde al mismo fundamento y sirve al mismo principio (el de seguridad en las relaciones jurídicas) que la prescripción en general», FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN, *Curso de Derecho Financiero Español*, 16.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 423. En idénticos términos, SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO, *Notas de Derecho Financiero*, Universidad de Madrid, 1975, pág. 74. También; CORTÉS, MATÍAS, *Ordenamiento Tributario Español I*, Civitas, 1985, pág. 490; SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense de Madrid, 1993, pág. 302. Al mismo criterio parece responder la siguiente afirmación de MARTÍNEZ LAFUENTE: «La prescripción tributaria responde al significado propio de esta figura jurídica», en aparente referencia al «tronco jurídico común, del que se desprenden con especificidad propia las notas que caracterizan la prescripción tributaria», MARTÍNEZ LAFUENTE, ANTONIO, *Derecho Tributario Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria*, Civitas, 1985, pág. 409.
- (19) «Su fundamento hay que encontrarlo en la presunción de abandono del derecho por su titular; a lo que se añaden, en el ámbito tributario, las exigencias especialmente intensas de certeza que la seguridad jurídica proyecta sobre obligaciones de configuración legal», ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, ARTURO y otros, *Recaudación, aspectos sustantivos y procedimentales*, Ciss, 1993, pág. 297. También, PONT MESTRES, MAGÍN, *La prescripción en Derecho Tributario en Estudios sobre temas tributarios actuales*, Gráficas Campas, 1985, págs. 499 y ss.
- (20) «(...) desde una concepción objetiva de la prescripción, como proyección de la seguridad jurídica, más adecuada en derecho tributario (...)»; MARTÍN QUERALT, JUAN y LOZANO SERRANO CARMELO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 1993, pág. 423. «La prescripción, tanto en Derecho privado como en el Derecho público se basa en el principio de seguridad jurídica (...). Por lo que al Derecho Tributario se refiere diremos que la prescripción responde a los mismos principios que en el Derecho Civil o Penal, al principio de seguridad en las relaciones jurídicas»; MORENO TOSCANO, JUAN, *¿Prescriben las infracciones tributarias a los cinco años de su comisión?*, Revista Quincena Fiscal, número 11, 1994, pág. 9. FALCÓN Y TELLA, con más amplia argumentación, concluye que «la prescripción tiene un fundamento exclusivamente objetivo, que puede reconducirse inicialmente al principio de seguridad jurídica», FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, *La prescripción en materia tributaria*, Editorial La Ley, 1992, pág. 69. «Siendo pacíficamente reconocido que la prescripción extintiva se fundamenta en el principio de seguridad jurídica (...) (...) y el motivo de que se reconozca eficacia extintiva al transcurso del tiempo no es otro que satisfacer la exigencia de la certeza del derecho», VEGA HERRERO, MANUELA, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, 1990, págs. 13 y 14. «Que la razón última del instituto prescriptivo reside en el principio de seguridad jurídica lo demuestra el carácter imperativo de la mayor parte de las normas que lo regulan», MARTÍN CÁCERES, ADRIANA FABIOLA, *La prescripción del crédito tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1994, pág. 21. «(...) en aras de la consideración objetiva del aseguramiento de la necesaria certidumbre de las relaciones jurídicas», GÉNOVA GALVÁN, ALBERTO, *La prescripción tributaria*, Civitas Revista española de Derecho financiero, número 57, 1988, págs. 29 y ss. Véase, también, BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, FÉLIX, *La prescripción tributaria*, Revista Crónica Tributaria, número 54, 1985, págs. 25 y ss. Para RANDAZZO «la prescrizione (...) trova fondamento nella esigenza giuridica della certezza del diritto: la certezza cioè che il rapporto creditorio non

cíficas nacidas en el propio Derecho tributario escasean y se agrupan en torno a la capacidad económica del sujeto pasivo (21).

Por ello, si se quiere saber el porqué de la existencia de la prescripción en esta rama del Derecho -lo que ayudará a liberarse de una aplicación mecánica, por muy objetivada que se encuentre la institución, en aquellos supuestos que, por no ser suficientemente claros, requieren una actividad interpretativa- es necesario arrancar del Derecho privado y de los fundamentos que en el mismo sostienen a la prescripción.

III. EL FUNDAMENTO DE LA PRESCRIPCIÓN EN DERECHO CIVIL

En Derecho privado es más o menos pacífica la falta de «justicia intrínseca» (22) de que adolece la prescripción, cuya existencia, no obstante, se considera necesaria (23) en atención a diverso tipo de razones que por su mayor calado se sobreponen a esa falta de justicia, aceptándola como «mal menor» (24).

può più considerarsi attuale o vitale per il vano decorso del termine prescizionale donde la tutela posta dall'ordinamento a favore del debitore per liberarlo dallo stato d'incertezza del proprio interesse patrimoniale conseguente all'obbligazione assunta», RANDAZZO, ALESSANDRO, *Contributo allo studio della prescrizione nel diritto tributario*, Riv. Dtto.Fin.Sc.Fin., 1971, págs. 453 y ss.

- (21) Así, FERREIRO; «La L.G.T. fijando el plazo al que nos estamos refiriendo, introduce un criterio automático con el que se trata de defender dos principios: el de seguridad (...) y el de capacidad contributiva o capacidad de pago, que pugna con una dilación demasiado prolongada del momento en que se cumple la obligación respecto a aquel en que tal hecho se realiza», FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN, *Curso de Derecho Financiero Español*, 16.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 425. En idénticos términos, SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO, *Notas de Derecho Financiero*, Universidad de Madrid, 1975, pág. 76. En parecido sentido, FALCÓN Y TELLA afirma que «además del apoyo genérico en la seguridad jurídica, la prescripción en el Derecho tributario constituye una exigencia lógica del principio de capacidad contributiva», FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, *La prescripción en materia tributaria*, Editorial La Ley, 1992, pág. 69.
- (22) Así VALVERDE: «Verdad es que la prescripción a veces constituirá una injusticia», VALVERDE Y VALVERDE, CALIXTO, *Tratado de Derecho Civil Español*, Talleres tipográficos Cuesta, Valladolid, 1925, Tomo I, pág. 571. Para ser clásicos resulta obligada la cita del, al parecer, típico refrán alemán, de acuerdo con el cual «cien años de injusticia no pueden hacer un año de derecho» o la calificación que, según FEDERICO DE CASTRO, dio Justiniano a dicha institución: «*impium praesidium*». Véanse, sobre esta cuestión, las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 1979, 12 de diciembre de 1980, 22 de octubre y 5 de noviembre de 1981, 8 de marzo de 1982, 31 de enero, 7 y 14 de julio y 9 de diciembre de 1983, 2 de febrero de 1984, 6 de mayo de 1985 y 19 de noviembre de 1986, todas ellas citadas por ALBALADEJO, MANUEL, *Derecho Civil I*, Volumen segundo, Boch, Barcelona, 1989, pág. 489, nota (2).
- (23) Deben considerarse, sin embargo, las llamadas teorías negativas de la prescripción que según RODRÍGUEZ MORATA se basan en «estrictas razones morales o de pura justicia intrínseca», RODRÍGUEZ MORATA, FEDERICO A., *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Edersa, 1993, Tomo XXV, Vol. 1.º, pág. 33. El autor recoge la siguiente cita, referida a PEÑA y BERNALDO DE QUIRÓS: «Moralmente no es fácil justificar la usucapión, sobre todo cuando hay mala fe en el usucapiente». Aunque la afirmación va referida a la prescripción adquisitiva y no a la extintiva, es frecuente encontrar que se acude a los mismos argumentos para fundamentar una y otra.
- (24) Este calificativo es el que utilizan PÉREZ GONZÁLEZ y ALGUER en los estudios de comparación y adaptación a la legislación y jurisprudencia españolas del texto de ENNECCERUS, KIPP y WOLFF, *Tratado de Derecho Civil*, Boch, Casa Editorial, 1950, Primer Tomo, Volumen segundo, pág. 505. En dicho texto se afirma que «con el fin de salvaguardar la seguridad general del derecho y en orden a proteger contra las pretensiones ilegítimas, el ordenamiento jurídico tiene que aceptar que el deudor poco escrupuloso, que sabe exactamente que él debe todavía, esté favorecido por las reglas de la prescripción», pág. 503. En igual sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 1965.

Que la prescripción, asépticamente considerada y como instituto que impide dar a cada uno lo que le corresponde, es, en cierto modo y con mayor o menor grado, una injusticia -en el más elemental sentido del término- parece evidente. Y por ello, es especialmente acusada la necesidad de encontrar la razón de ser que justifica el mantenimiento de dicha institución. Aunque la afirmación anterior pudiera encontrar su mejor acomodo en el Derecho natural (25), recurrir a éste no es imprescindible para sostener la necesidad de encontrar dicha justificación ya que, de suyo, la prescripción implica una contradicción -que quizá en la mayoría de los casos será aparente- con gran parte del ordenamiento jurídico, precisamente destinado a garantizar y hacer efectivo el derecho de cada uno, que exige, igualmente, una explicación de su fundamento.

Así, se ha afirmado que «a primera vista la prescripción, como modo de adquirir y perder los derechos por el transcurso del tiempo, sea de una clase u otra, constituye una expoliación por lo mismo que tiene por fin privar a una persona del derecho que le pertenece y esto, no obstante, se ha llamado a la prescripción *patrona generis humani* (26)».

La de 25 de noviembre de 1986 dice que «en el seno de la institución de la prescripción existe un equilibrio entre la exigencias de seguridad jurídica y las de la justicia material, que a veces ha de ceder para dar paso a aquélla y permitir un adecuado desenvolvimiento del tráfico jurídico». La de 8 de mayo de 1903 dice que la prescripción «está encaminada principalmente a dar fijeza y certidumbre a la propiedad y a toda clase de derechos emanados de las relaciones sociales y de las condiciones en que se desarrolla la vida, aun cuando éstas no se ajusten siempre a principios de estricta justicia, que hay que subordinar, como mal menor, al que resultaría de una inestabilidad indefinida».

- (25) «Algunos vacilan por creerla contraria al Derecho natural, en cuya virtud no hay dominio sin tradición, ni posibilidad de que se verifique sin voluntad del dueño. Moralmente, se dice, no es fácil justificar la usucapión, sobre todo cuando haya mala fe en el usucapiente. Por otra parte, se añade que en toda relación crediticia existe una obligación moral o un deber jurídico de cumplir con las obligaciones, de tal forma que el deudor que las desatiende, aun después de haber transcurrido largo tiempo desde que se contrajeron, está obligado por una razón o principio moral superior a toda norma positiva», RODRÍGUEZ MORATA, FEDERICO A., *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Edersa, 1993, Tomo XXV, Vol. 1.º, pág. 33. Otros, por el contrario entienden que la prescripción «considerada en principio no se opone a la ley natural, al contrario, constituye un justo límite al no uso del derecho de propiedad, porque, la propiedad que no se usa, de nada sirve para el fin de la sociedad, y el no uso de las cosas no es sólo opuesto a dicho fin, sino también al destino natural de ellas», BURÓN GARCÍA, GREGORIO, *Derecho Civil Español*, Imprenta y librería nacional y extranjera de Andrés Martín, Valladolid, 1898, Tomo II, Pág. 656. También SÁNCHEZ ROMÁN, para quien la prescripción es una institución moral «porque, en principio, y aparte de excepciones meramente transitorias y positivas de la ley escrita, demanda en el adquirente por prescripción cierta pureza de motivos, cuyas formas jurídicas constituyen la doctrina de la buena fe y el justo título», SÁNCHEZ ROMÁN, *Estudios de Derecho Civil*, 1889-1911, Tomo III, págs. 250 y ss. No obstante, no es totalmente cierto que sea necesario acudir al Derecho natural para mantener la injusticia intrínseca de la prescripción, entendido al menos, como uno de los polos de la polémica iusnaturalismo-positivismo y del que es muestra la siguiente afirmación de DE CASTRO: «Existe una tabla de valores inmutables, su proximidad o conformidad a ellos legitima el Derecho humano; si de ella se aparta, si los contradice, quedará sólo una regla con pretensiones de justicia, pero que ya no merece ese calificativo, que ya no es Derecho, que sólo será arbitrariedad y violencia si se intenta imponer su cumplimiento (...)», DE CASTRO Y BRAVO, FEDERICO, *Derecho Civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Parte General, I, Madrid, 1955, pág. 37. Acudiendo al «modelo dualista» (PECES BARBA, GREGORIO, *Derechos Fundamentales*, Latina Universitaria, 1980, págs. 24 y ss.) en el que existe un primer nivel que, si bien no es inmutable como en el iusnaturalismo sino relativo y por tanto cambiante -basado en el análisis histórico-, sí es objetivo y puede separarse del segundo nivel -inserción de los valores en normas jurídicas, en Derecho positivo-, puede justificarse plenamente la injusticia de la prescripción y la acuciante necesidad de fundamentar la misma.
- (26) VALVERDE Y VALVERDE, CALIXTO, *Tratado de Derecho Civil Español*, Talleres tipográficos Cuesta, Valladolid, 1925, Tomo I, pág. 570. En términos muy parecidos se pronuncia CASTÁN TOBEÑAS, JOSÉ, *Derecho Civil Español Común y Foral*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1956, Tomo primero, Volumen segundo, pág. 704: para quien «como la prescripción tiene cierta apariencia de expoliación, pues priva de un derecho a su legítimo titular, ha preocupado a los civilistas y a los filósofos del derecho el problema de la razón de ser de este instituto».

En cuáles son esas razones de mayor envergadura que justifican la existencia de la prescripción no existe unanimidad total, aunque la seguridad jurídica aparece, siempre, como la gran protagonista de la cuestión. Tratando de sintetizar al máximo, dichas razones se resumen como sigue:

- a) Por un lado, vertebrando lo que se han denominado «teorías subjetivas» de la prescripción, aparece la presunción de abandono del derecho por parte de su titular que vendría a justificar que, transcurrido un determinado tiempo, se extinga (27) bien su derecho o bien la acción para ejercitarlo (28).

Desde este punto de vista se ha dicho que «la prescripción es una institución de Derecho justa y moral en sí misma y conveniente y aun necesaria en el orden social. Es justa, porque si desposee al propietario, lo hace en virtud de una facultad innegable de éste, por efecto de su mismo derecho de propiedad al abandono o dejación de las cosas que la forman deducido de su aquiescencia a una posesión de otro contraria a su derecho (29)».

- (27) Como más gráficamente ha dicho FEDERICO DE CASTRO, la prescripción extintiva «termina con la vida o mata el derecho o la acción», DE CASTRO Y BRAVO, FEDERICO, *Temas de Derecho Civil*, Talleres Gráficos Marisal, 1972, pág. 147. También de modo muy expresivo afirma VALVERDE que «el derecho del acreedor se hace impotente y pierde su eficacia mediante la acción del tiempo, que actúa como disolvente sobre las relaciones de derecho. (...) La prescripción extintiva produce el efecto de matar la acción aseguradora o amparadora del derecho», VALVERDE Y VALVERDE, CALIXTO, *Tratado de Derecho Civil Español*, Talleres tipográficos Cuesta, Valladolid, 1925, Tomo I, pág. 573.
- (28) Sobre la no resuelta cuestión de si la prescripción despliega sus efectos sobre la esfera sustantiva del Derecho o sobre la esfera adjetiva del mismo -esto es, si lo que realmente se extingue es el derecho mismo o solamente la acción para hacerlo efectivo (la facultad de exigir, en terminología de DÍEZ-PICAZO)- o si simplemente la ley faculta al sujeto pasivo para que, amparándose en el transcurso del tiempo, se niegue a hacer lo que debe (otorgándole la posibilidad de oponer una excepción), véase; PUIG BRUTAU, JOSÉ, *Fundamentos de Derecho Civil*, Boch casa editorial, Tomo I, Volumen I, págs. 855 y ss.; DE CASTRO Y BRAVO, FEDERICO, *Temas de Derecho Civil*, Talleres Gráficos Marisal, 1972, págs. 166 y ss.; CASTÁN TOBEÑAS, JOSÉ, *Derecho Civil Español Común y Foral*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1956, Tomo primero, Volumen segundo, págs. 708 y ss.; ALBALADEJO, MANUEL, *Derecho Civil I*, Volumen segundo, Boch, Barcelona, 1989, págs. 494 y ss.; ENNECCERUS, KIPP y WOLFF, *Tratado de Derecho Civil*, Boch, Casa Editorial, 1950, Primer Tomo, Volumen segundo, págs. 536 y ss.; ALAS, DE BUEN y RAMOS, *De la prescripción extintiva*, Imprenta Ibérica, Madrid, 1918, págs. 90 y ss. para quienes «es preferible decir prescripción de las acciones, porque siendo acción y derecho una misma cosa, son una misma cosa en dos distintos momentos; y el momento que tiene interés para la prescripción es precisamente el momento en que el derecho se manifiesta como acción; es decir, aquel en que por no querer ser cumplido voluntariamente, se acude a los tribunales para que impongan su cumplimiento»; OERTMANN, PAUL, *Introducción al Derecho Civil*, Traducción de Luis Sancho Seral, Editorial Labor, 1933, pág. 342, para quien «la prescripción extintiva lleva ese nombre sin fundamento, porque no se refiere a derechos como tales, sino solamente a las acciones, y en cuanto a éstas solamente las paraliza, pero no las extingue».
- (29) SÁNCHEZ ROMÁN, *Estudios de Derecho Civil*, 1889-1911, Tomo III, págs. 250 y ss. Esta presunción de abandono se encuentra en otros autores como VALVERDE: «Pues esta inercia [se refiere a la inacción del titular] es una presunción de abandono del ejercicio del derecho o renuncia del que uno tiene a su favor, por cuya razón es justo y conveniente que el Derecho admita la prescripción extintiva, liberatoria o de acciones, cuando el titular de un derecho es inactivo por tiempo continuado en el ejercicio del mismo», VALVERDE Y VALVERDE, CALIXTO, *Tratado de Derecho Civil Español*, Talleres tipográficos Cuesta, Valladolid, 1925, Tomo I, pág. 572. Entre otros fundamentos, aluden a éste, PUIG BRUTAU, JOSÉ, *Caducidad y Prescripción Extintiva*, Boch, 1986, pág. 14: «Ésta [la prescripción extintiva] encuentra su justificación (...) en la presunción de abandono por parte de su titular» y DE RUGGIERO, ROBERTO, *Instituciones de Derecho Civil*, Editorial Reus, 1929, Volumen primero, pág. 321: «el ordenamiento no tutela a quien no ejercita su derecho y manifiesta, despreciándolo, no quererlo conservar». Igualmente la

La teoría de la presunción del abandono ha sido, sin embargo, fuertemente censurada en el seno del propio Derecho civil (30); crítica que, como trasfondo, encierra, en ocasiones, una oposición a las presunciones *iuris et de iure* como categoría jurídica, entre las que -bajo este fundamento- habría que catalogar a la prescripción (31).

jurisprudencia acude a este fundamento: la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1984 -con apoyo en las de 3 de enero de 1972, 14 de abril de 1973, 7 de noviembre de 1975 y 17 de diciembre de 1979 entre otras- dice que «la prescripción extintiva descansa primordialmente en la presunción de abandono del derecho por su titular, como fundamento subjetivo». Véanse, igualmente las de 17 de enero de 1928, 29 de junio de 1935, 25 de septiembre de 1950 y 26 de abril de 1982.

- (30) Dice CASTÁN que «poner el fundamento de la prescripción en la presunción de abandono o renuncia que la inacción del propietario o titular del derecho parece implicar, es un punto de vista muy generalizado en otras épocas y es todavía hoy aceptado en nuestra patria por autores prestigiosos y lo ha compartido alguna vez el Tribunal Supremo. Pero tiene los inconvenientes propios de todas las teorías fundadas en presunciones jurídicas. Hay casos en que la prescripción producirá sus efectos, a pesar de que no pueda presumirse racionalmente el abandono. Una presunción que no admita prueba en contrario -decía GINER DE LOS RÍOS- no es presunción: es que se ha confundido la presunción con otros principios, con principios superiores a la mera voluntad subjetiva, tácita o expresa, a que con razón se niega el poder de anularla». CASTÁN TOBEÑAS, JOSÉ, *Derecho Civil Español Común y Foral*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1956, Tomo primero, Volumen segundo, pág. 705. De idéntica opinión son los siguientes autores:
- a) ALBALADEJO, MANUEL, *Derecho Civil I*, Volumen segundo, Boch, Barcelona, 1989, pág. 497: «la verdad es que no es acertado fundamentar la prescripción en el abandono presunto del derecho por su titular. Omisión hecha de la voluntad de éste, el derecho prescribe porque objetivamente transcurrió el plazo durante el que cabía imponerlo. Sólo inexactamente cabe decir que tal transcurso permite suponerlo abandonado. Ciertamente que, aunque constase la voluntad de no abandonarlo, prescribiría igualmente. Y afirmar que es que no se admite más prueba del no abandono que la de haberlo ejercitado, es poner de relieve que realmente lo que importa no es el abandono presunto, sino el no ejercicio»;
 - b) DÍEZ PICAZO, LUIS, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 698: «A nuestro juicio, la teoría subjetiva como fundamento de la usucapción es por completo inadmisibile. Si el efecto jurídico que la usucapción determina, pendulara en derredor de la voluntad de renuncia o de abandono, quedaría excluido en todos aquellos casos en que se pudiera demostrar que tal voluntad no ha existido. Para ser una verdadera presunción, la de abandono o renuncia tendría que ser relativa y admitir prueba en contrario, porque, si se trata de una presunción absoluta o *iuris et de iure*, se está cubriendo bajo el manto de una presunción algo que no es un efecto jurídicamente objetivo. Y no obstante la dicción literal de algunas sentencias, a nuestro juicio es claro que ni el demandante tiene que demostrar la falta de voluntad de abandono, ni el verdadero propietario puede tampoco desvirtuar la usucapción demostrando que otra fue su voluntad»;
 - c) GARCÍA GOYENA, *Concordancias, motivos y comentarios del Código civil español*, Tomo IV, pág. 301: «la presunción *iuris et de iure* de que el antiguo propietario ha cedido su derecho o dominio al poseedor de la cosa, no pasa de ser argumento subsidiario, sin necesidad ni solidez»;
 - d) RODRÍGUEZ MORATA, FEDERICO A., *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Edersa, 1993, Tomo XXV, Vol. 1.º, pág. 35. «Ello no obstante, la fundamentación subjetiva de la prescripción no resulta totalmente satisfactoria. En el caso de la prescripción extintiva es cierto que la conducta puramente pasiva del titular del derecho está en el primer plano de la institución. Pero si se identifica la falta de ejercicio del derecho con la renuncia o abandono del mismo, habría que sostener que sería suficiente con probar en contrario que a pesar del no ejercicio del derecho no hubo renuncia al mismo, para que la prescripción no se produjera. Esto último es inexacto, pues la prescripción opera con independencia de la voluntad interna de los sujetos afectados. La renuncia presunta va en contra del principio de que la renuncia ha de ser expresa o, al menos, clara e inequívoca».
 - e) ALAS, DE BUEN y RAMOS, *De la prescripción extintiva*, Imprenta Ibérica, Madrid, 1918, pág. 61: «¡hay tantas veces en que el abandono no puede presumirse, ni el obligado merece la protección, y sin embargo la prescripción se da!».
- (31) No se critica por estos autores el hecho de que el abandono del derecho pudiera servir como fundamento a la prescripción. Lo que se critica es la forma en que se habría instrumentado la verificación del abandono del derecho si se aceptase que ése es el fundamento de la prescripción: a través de una presunción *iuris et de iure* y por tanto impidiendo al titular del derecho acreditar que su intención no es abandonarlo. Pero es que esta imposibilidad de prueba en contrario se produce en todas las presunciones *iuris et de iure* -y por tanto a este tipo de presunciones se dirigiría la crítica-

Las citadas críticas pierden validez frente a la «prescripción llamada presuntiva, no conocida en nuestro Derecho, pero sí en otras legislaciones. Consiste en una presunción de pago, que nace por el transcurso del tiempo, y no en una extinción del derecho, y se admite una prueba contra esa presunción que suele ser la del juramento (32)».

El argumento, en cualquier caso, aparece justificando tanto la prescripción adquisitiva como la extintiva. Se pone de manifiesto con ello lo que constituye un vicio crónico de la mayoría de los autores; preocuparse de diferenciar claramente entre ambos tipos de prescripción a la hora de analizar el concepto de la misma (33) para, a continuación y con ocasión del análisis de su razón de ser, olvidarse en cierto modo de dicha distinción, colocando un mismo argumento como fundamento de la prescripción en general, sin especificar claramente si tiene idéntico grado de validez en una y otra.

ca- en las que, por otro lado y según entiende un sector de la doctrina, debe existir una probabilidad normal del hecho presumido, como claramente sucede en la prescripción. En contra de dicho juicio de probabilidad -como nota característica de las presunciones frente a las ficciones-, ROZAS VALDES, JOSÉ ANDRÉS, *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993, págs. 40 y ss. Véase, al respecto, ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO, *Presunciones legales y Derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1995, para quien, las presunciones *iuris et de iure* pueden llegar a invalidarse mediante la *probatio probatissima*. En la prescripción regulada en el Derecho civil, la invalidación de la presunción correspondería solamente al que tiene la facultad de oponer dicha excepción y en la medida en que no hiciese uso de la misma, pues en tal ámbito, debe ser alegada, sin que pueda el juez aplicarla de oficio; pero alegada ésta, no parece que pueda el juez invalidar la misma.

- (32) VALVERDE Y VALVERDE, CALIXTO, *Tratado de Derecho Civil Español*, Talleres tipográficos Cuesta, Valladolid, 1925, Tomo I, pág. 568. Como ejemplo, cita este autor, el artículo 2.275 del código francés: «No obstante aquellas a las cuales esas prescripciones sean opuestas, pueden deferir el juramento si los que las oponen son el objeto de saber si la cosa ha sido realmente pagada». «Indudablemente -continúa- es que esta prescripción no es extintiva, porque el transcurso del tiempo no extingue el derecho, sino que asigna una presunción de pago que puede ser destruida por una prueba en contrario, como la del juramento».
- (33) Véase, no obstante, OERTMANN, para quien las legislaciones antiguas, especialmente el Derecho prusiano, distinguen, dos clases de prescripción, la adquisitiva y la extintiva, en función de que cree positivamente nuevas relaciones jurídicas o bien anule o enerve negativamente las ya existentes. «Pero esta idea es extraña a las doctrinas modernas y al BGB; realmente el indicado punto de vista es inadmisibles: la prescripción adquisitiva -conocida más propiamente con el nombre de usucapión- produce como reverso de sus efectos, una pérdida de derecho», OERTMANN, PAUL, *Introducción al Derecho Civil*, Traducción de LUIS SANCHO SERAL, Editorial Labor, 1933, pág. 342. Para DÍEZ PICAZO «sin tratar de volver, en ningún momento, a la vieja teoría unitaria, hay que señalar que la teoría dualista no puede ser completamente acogida, cuando trata de pensar usucapión y prescripción como dos instituciones radicalmente distintas, que no tienen nada que ver la una con la otra. (...). No se puede hablar en forma categórica de un efecto extintivo (en la prescripción) y de un efecto adquisitivo (en la usucapión) como de cosas completamente diferentes, pues el efecto extintivo y el adquisitivo son dos caras de un mismo fenómeno jurídico. (...). Con todo ello lo único que se quiere decir es que las diferencias entre usucapión y prescripción no son tan agudas como a primera vista parece y que quizá fuera más exacto configurar la usucapión como una forma específica de actuación de la prescripción, que posee por supuesto sus propios perfiles y sus propios requisitos y que determina sus propias consecuencias», DÍEZ PICAZO, LUIS, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Civitas, Madrid, 1995, Págs. 693 y ss. También BURÓN, para quien «se ofrece su estudio [el de la prescripción] bajo dos aspectos distintos, de adquisición y de extinción de los derechos a que se refiere: pues implicando una derivación de éstos de una a otra persona, es claro que son correlativos, porque si para una es modo de adquirir, para la otra habrá de ser modo de perder la cosa o derecho sobre que verse», BURÓN GARCÍA, GREGORIO, *Derecho Civil Español*, Imprenta y librería nacional y extranjera de Andrés Martín, Valladolid, 1898, Tomo II, Pág. 647. Igualmente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1988 para la que «todo derecho susceptible de ser consolidado por prescripción adquisitiva (usucapión), lo es al propio tiempo de extinguirse por prescripción de la acción para reclamarlo (prescripción extintiva o liberatoria)».

- b) El segundo gran argumento en que se basan las denominadas teorías subjetivas es aquel que indica que la prescripción encierra una sanción de carácter civil aplicable a todo titular negligente: «el legislador considera desfavorablemente la actitud de quien descuida ejercitar oportunamente sus derechos y por ello se establece la posibilidad de que los derechos que competen a una persona queden extinguidos (34)». De ahí la afirmación de que la prescripción es conveniente y necesaria «por lo que estimula la vigilancia del propietario, castigando su negligencia (35)».

Tampoco faltan críticas para este fundamento, que se considera inadmisibles ya que la prescripción «funciona aunque el perjudicado con ella no haya sido negligente y aunque el obstáculo que se hubiese interpuesto para impedir el ejercicio de la acción deba ser considerado, desde el punto de vista individual, como caso fortuito o fuerza mayor (36)».

- c) Aparece entonces la seguridad jurídica (37) como gran protagonista del debate y como núcleo de las denominadas teorías objetivas: ni la prescripción entendida como presunción, ni la prescripción entendida como sanción civil, son plenamente satisfactorias a la hora de encontrar un fundamento válido, pero existe práctica unanimidad en que la seguridad jurídica justifica sobradamente la existencia de la prescripción: se dice que resulta más convincente buscar el fundamento de la prescripción en el dato objetivo de la necesidad de dar certidumbre a las relaciones jurídicas, es decir, en el principio de la seguridad jurídica.

(34) PUIG BRUTAU, JOSÉ, *Fundamentos de Derecho Civil*, Boch casa editorial, Tomo I, Volumen I, pág. 850.

(35) SÁNCHEZ ROMÁN, *Estudios de Derecho Civil*, 1889-1911, Tomo III, págs. 250 y ss. La idea de sanción parece estar presente de modo implícito en VALVERDE cuando dice que «si la posesión ha sido continuada por determinado tiempo y la posesión se adquirió violenta e injustamente y el dueño nada ha opuesto contra ella, esta expoliación que implica la prescripción, supone una inacción y una negligencia inexcusables por parte del dueño del derecho»; sin embargo, termina por inclinarse con posterioridad por el criterio de la presunción de abandono al decir que «esta inercia, más bien que dar lugar a una sanción o pena por medio de la prescripción, es una presunción de abandono del ejercicio del derecho». VALVERDE Y VALVERDE, CALIXTO, *Tratado de Derecho Civil Español*, Talleres tipográficos Cuesta, Valladolid, 1925, Tomo I, pág. 571. Como ha dicho DE CASTRO, desde este punto de vista, se considera a la prescripción justo castigo, como condena debida a la inercia y al descuido: DE CASTRO Y BRAVO, FEDERICO, *Temas de Derecho Civil*, Talleres Gráficos Marisal, 1972, pág. 146. La idea está presente en BURÓN cuando, analizando la «rescisión de la prescripción» dice que «se fundaba en la consideración de que hay circunstancias que impiden al dueño reclamar cosas suyas poseídas por otro, y no era justo juzgarle como uno de los *omes negligentes* a quienes, por su abandono, se privaba de ellas por la prescripción», BURÓN GARCÍA, GREGORIO, *Derecho Civil Español*, Imprenta y librería nacional y extranjera de Andrés Martín, Valladolid, 1898, Tomo II, Pág. 662.

(36) DÍEZ PICAZO, LUIS, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Civitas, Madrid, 1995. Dice con bastante razón DE CASTRO que «ese descuido vituperado ("desides") del acreedor, presunto *iuris et de iure*, puede ser también el del acreedor considerado y paciente, al que se entretuvo con pretextos y ardides», DE CASTRO Y BRAVO, FEDERICO, *Temas de Derecho Civil*, Talleres Gráficos Marisal, 1972, pág. 146.

(37) «En rigor, la función principal que cumple la prescripción en el tráfico es la de servir de prueba de la adquisición o pérdida de la titularidad aparente, sacrificando situaciones reales en aras a la seguridad jurídica», RODRÍGUEZ MORA-TA, FEDERICO A., *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Edersa, 1993, Tomo XXV, Vol. 1.º, pág. 31.

Las referencias a la seguridad se hacen sin embargo desde diferentes puntos de vista o con diferente terminología:

- a) En ocasiones es la seguridad del tráfico jurídico y económico el fundamento de la prescripción (38);
- b) En otras ocasiones es la seguridad general del Derecho y la paz jurídica (39);
- c) Se alude también a la necesidad de dar firmeza y certidumbre a la propiedad y a toda clase de derechos (40) o a la conveniencia de dar seguridad y certidumbre al dominio (41) y a las relaciones jurídicas (42);

-
- (38) «En la usucapión la incertidumbre deriva de una dualidad de titularidades sobre un mismo derecho; mientras en el caso de la prescripción extintiva, la incertidumbre viene generada por el no ejercicio del derecho por parte de su titular, esto es, en el llamado silencio de la relación jurídica. En ambos casos, la seguridad del tráfico impone resolver estos estados de incertidumbre, sobre la base de estimar injusto el ejercicio tardío de los derechos o acciones. Las acciones y las pretensiones no pueden ejercitarse sin límite alguno de tiempo. El tráfico jurídico y económico requiere que sean ejercitadas dentro de períodos de tiempo razonables», RODRÍGUEZ MORATA, FEDERICO A., *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Edersa, 1993, Tomo XXV, Vol. 1.º, pág. 36.
 - (39) «La prescripción sirve a la seguridad general del Derecho y a la paz jurídica, las cuales exigen que se ponga un límite a las pretensiones jurídicas envejecidas. Sin la prescripción nadie estaría a cubierto de pretensiones sin fundamento o extinguidas de antiguo si, como frecuentemente es inevitable, hubiera perdido en el curso del tiempo los medios de prueba para su defensa», ENNECCERUS, KIPP y WOLFF, *Tratado de Derecho Civil*, Boch, Casa Editorial, 1950, Primer Tomo, Volumen segundo, pág. 502. También, OERTMANN, PAUL, *Introducción al Derecho Civil*, Traducción de LUIS SANCHO SERAL, Editorial Labor, 1933, pág. 341: «se trata de una institución perfectamente justificada desde el punto de vista político-jurídico e incluso necesaria: en primer lugar, protege las relaciones que tienen ya una existencia jurídica contra ataques que, en otro caso, serían tanto más temibles cuanto más tiempo llevara la existencia del derecho y más difícil fuese, por consiguiente, la prueba de su nacimiento». Igualmente PUIG BRUTAU: «Desde otro punto de vista se pretenderá fundamentar la prescripción extintiva alegando la conveniencia de proteger la apariencia creada por una situación que ha durado un cierto período de tiempo, pues debe presumirse que si el acreedor ha permanecido inactivo, es porque ya hizo efectivos sus derechos, y revela cierta mala fe exigirlos extemporáneamente, confiando tal vez en que al cabo de los años el deudor no conserve en su poder los medios para acreditar que efectivamente pagó y la deuda que después de mucho tiempo se le reclama», PUIG BRUTAU, JOSÉ, *Fundamentos de Derecho Civil*, Boch casa editorial, Tomo I, Volumen I, pág. 850.
 - (40) Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1903 recogida por PÉREZ GONZÁLEZ y ALGUER en los estudios de comparación y adaptación a la legislación y jurisprudencia españolas del texto de ENNECCERUS, KIPP y WOLFF, *Tratado de Derecho Civil*, Boch, Casa Editorial, 1950, Primer Tomo, Volumen segundo, pág. 505. Para Castán «por la prescripción se asegura la estabilidad de la propiedad y la certidumbre de los demás derechos», CASTÁN TOBENAS, JOSÉ, *Derecho Civil Español Común y Foral*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1956, Tomo primero, Volumen segundo, pág. 705. También, CLEMENTE DE DIEGO, FELIPE, *Instituciones de Derecho civil*, Artes Gráficas Julio San Martín, 1959, Tomo I, pág. 411, para el que «la prescripción tiene por fin asegurar la estabilidad económica y certidumbre de los derechos, transformando una situación de hecho en situación de derecho consagrada definitivamente por la ley».
 - (41) «Evitando así las cuestiones que sin ella se suscitarían acerca de su existencia en concreto en los poseedores de las cosas, que por su gravedad y frecuencia comprometerían el orden en la sociedad: pues dado que el título no causa ni prueba el dominio, habría, para justificar éste, que recorrer todas las transmisiones anteriores de que hubiera sido objeto la cosa hasta llegar a la adquisición originaria de ella, lo cual sería imposible», BURÓN GARCÍA, GREGORIO, *Derecho Civil Español*, Imprenta y librería nacional y extranjera de Andrés Martín, Valladolid, 1898, Tomo II, Pág. 656.
 - (42) Dice VALVERDE que «esta institución es una regla de orden, de paz y de armonía social, impuesta, necesariamente, para dar seguridad y certeza a las relaciones jurídicas, y esta razón suprema la hace indispensable en todos los pueblos cultos», VALVERDE Y VALVERDE, CALIXTO, *Tratado de Derecho Civil Español*, Talleres tipográficos Cuesta, Valladolid, 1925, Tomo I, pág. 570. Para RUGGIERO «es interés del orden social que luego de un cierto tiempo se elimine toda incerteza en las relaciones jurídicas y se suprima la posibilidad de litigios y controversias», DE RUGGIERO, ROBERTO, *Instituciones de Derecho Civil*, Editorial Reus, 1929, Volumen primero, pág. 321.

- d) A la necesaria protección del quebranto de la economía y la vida jurídica que en otro caso se producirían (43);
- e) A la necesidad o utilidad social (44), y
- f) A la confianza legítima según los principios de la buena fe que imperan en el tráfico de la vida (45). En todas estas afirmaciones está, en fin, en mayor o menor grado la intención de proteger la seguridad jurídica (46).

El carácter detallado de las explicaciones dadas por los autores citados choca, sin embargo, con la simplificación que en ocasiones se hace de sus argumentos, reduciendo los mismos a lo que es el común denominador de todos ellos: la seguridad jurídica. La simplificación sin embargo es mala. Y colocar el fundamento de la prescripción sin más, en la seguridad jurídica conduce a identificar la una con la otra, adoptándose entonces por algunos posturas que defienden la prescripción

-
- (43) «La economía y la vida jurídica sufrirían grave quebranto si el estado de hecho, representado por el ejercicio o no ejercicio de un derecho, no viniera a convertirse por el transcurso del tiempo en un estado de derecho inatacable», CASTÁN TOBEÑAS, JOSÉ, *Derecho Civil Español Común y Foral*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1956, Tomo primero, Volumen segundo, pág. 705. Para la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de enero de 1958 «la opinión científica, la legislación y la doctrina jurisprudencial reconocen la existencia de la prescripción como institución necesaria que sirve para asegurar la estabilidad económica, transformando en situación de derecho, la que sólo era de mero hecho, ya que, sin este medio, la propiedad y los derechos de todos, estarían expuestos a la incertidumbre e inseguridad impropia de lo que constituye su esencia».
 - (44) Para SÁNCHEZ ROMÁN «la prescripción es conveniente y necesaria al orden social, por los fines que realiza en cuanto a la certeza y seguridad que a la propiedad presta por el mero hecho del transcurso del tiempo», SÁNCHEZ ROMÁN, *Estudios de Derecho Civil*, 1889-1911, Tomo III, págs. 250 y ss.
 - (45) La expresión es utilizada por ENNECCERUS respecto de la caducidad pero, dado el fundamento común que, según dicho autor, ambas instituciones tienen, puede aplicarse igualmente a la prescripción: «si uno espera para ejercitar sus derechos tanto tiempo que su silencio (no sin culpa) despierta en la otra parte la confianza legítima de que el derecho ya no será ejercitado y, según los principios de la buena fe que imperan en el tráfico de la vida, el ejercicio posterior es considerado como desleal, cabe oponerse al mismo mediante excepción perentoria», ENNECCERUS, KIPP y WOLFF, *Tratado de Derecho Civil*, Boch, Casa Editorial, 1950, Primer Tomo, Volumen segundo, pág. 499.
 - (46) En el ámbito administrativo y con referencia a la imprescriptibilidad del dominio público, véase la justificación de GARCÍA DE ENTERRÍA en los siguientes términos: «Imaginemos un propietario de un terreno a quien un día cualquiera la Administración cita para demostrarle cumplidamente, en virtud de ciertos títulos indubitables, que el terreno en cuestión no le pertenece, por la razón de ser una parcela integrante del dominio público, parte -sigue la hipótesis- de una red de caminos hace quinientos años. Ha habido, pues, una usurpación inicial, cuya nulidad de origen le impide convalidarse con el tiempo, y a la vez este tiempo tampoco ha podido sanar el defecto de justo título, pues cualquier excepción de prescripción ordinaria o extraordinaria quedaría radicalmente enervada por virtud del dogma de la imprescriptibilidad. Añadamos que los datos de que se dispone no dejan lugar a dudas: la prueba de la titularidad y de la misma usurpación inicial es perfecta. El propietario, naturalmente, no acepta la pretensión de la Administración, y la discrepancia queda planteada. Yo invito a cuantos creen en la eficiencia de formales declaraciones de imprescriptibilidad a que intenten justificar en el orden práctico la posición de la Administración, y más difícil aún, que eviten su condenación ineluctable ante cualquier jurisdicción que hubiera de conocer del caso», GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO, *Dos estudios sobre la Usucapión en Derecho administrativo*, Tecnos, Madrid, 1974, pág. 84. Añadamos, ahora, un nuevo dato a la hipótesis: el propietario del terreno y la Administración son los únicos «sujetos» de un mundo despoblado. ¿Sigue siendo tan necesariamente radical la conclusión anterior? Es más, ¿sigue siendo ésa la conclusión? Al desaparecer el tráfico jurídico la prescripción ha perdido su sentido y justificación.

con una contundencia que lleva a pensar que ignoran que la injusticia intrínseca de la institución podría obligar a una interpretación restrictiva de la misma (47). Dicen ALAS, DE BUEN y RAMOS que «con el desdén exagerado de los detractores de la usucapión, contrasta el elogio ditirámico de sus defensores, de sus entusiastas extremados, aquellos que no sólo fundamentan su necesidad, sino que la conceptúan como la institución más necesaria para el orden social (48)».

Abordar el estudio de la prescripción exige tener siempre muy presente a quién se intenta proteger con la misma:

- a) Al tráfico jurídico (49). Y desde este punto de vista la protección que se pretende no es la del prescribiente, sino la del tercero que opera en dicho tráfico y que contrata con él confiado en la apariencia de un estado de cosas determinado (50). Inducido por una cierta apariencia, rea-

(47) Véanse, al respecto, las Sentencias del Tribunal Supremo citadas en la nota 22 anterior. Para el Tribunal Supremo, en Sentencia de 22 de marzo de 1985, la prescripción, como limitación al ejercicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica, excluye una aplicación rigorista, por tratarse de una institución que, por no hallarse fundada en la justicia intrínseca, debe merecer un tratamiento fuertemente restrictivo.

(48) ALAS, DE BUEN y RAMOS, *De la Usucapión*, Imprenta Ibérica, Madrid, 1916, pág. 96.

(49) Significativa es la postura de RÜMELIN, -analizada por MEZQUITA calificándolo como «uno de los primeros teorizantes modernos de la seguridad jurídica como complemento y sucedáneo positivo de la justicia»- en los siguientes términos: «En el segundo aspecto -el de la seguridad del tráfico negocial- hay que dar satisfacción, en su opinión, al principio de "interés público en la confianza" como sentimiento generalizado de la población respecto a la seguridad de las transacciones sobre bienes; y entiende que el ordenamiento debe tomar como factor de referencia, justificativo de esa confianza normal, el dato de la estabilidad de las situaciones de hecho, prolongadas durante tiempo considerable, elemento este que es, al fin y al cabo, el que fundamenta instituciones civiles capitales como la prescripción y la usucapión. El tráfico, como motor del sistema de progreso económico social no podría sostenerse si en caso de colisión no se hiciera prevalecer la confianza de los adquirentes en la normalidad estable de la situación externa o visible de los bienes adquiridos, o en la vigencia también estable de prácticas ejercitadas durante prolongados períodos de tiempo, que llevan a convicciones psicológicas generalizadas entre los contratantes, y con ello a la generación de verdaderas costumbres, vinculantes como norma para el juez», MEZQUITA DEL CACHO, JOSÉ LUIS, *Seguridad jurídica y sistema cautelar, Teoría de la Seguridad jurídica*, Boch, 1989, Tomo I, pág. 25.

(50) Al logro de esta seguridad jurídica no es extraño el derecho hipotecario cuya publicidad busca la protección de terceros adquirentes. Dice ROCA SASTRE que «con el fin de robustecer la seguridad jurídica en el tráfico inmobiliario, el legislador ha establecido la institución del registro de la propiedad inmueble», ROCA SASTRE, RAMÓN M.ª, *Derecho Hipotecario*, 1954, Tomo I, págs. 17 y ss. Hasta tal punto puede ser la misma seguridad jurídica la que pretenden proteger la prescripción adquisitiva y el derecho hipotecario que en la exposición de motivos de la Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1861 se lee que la reforma era urgente e indispensable «para dar certidumbre al dominio y a los demás derechos en la cosa, para poner límites a la mala fe y para liberar al propietario del yugo de usureros despiadados». La necesidad de «dar certidumbre al dominio» aparece citada de modo literal por ciertos autores -CASTÁN, PÉREZ GONZÁLEZ y ALGUER, SÁNCHEZ ROMÁN- con ocasión del análisis de la prescripción. Si se tiene en cuenta que en el origen de la prescripción no existía la publicidad registral, se observa que las cosas han cambiado lo suficiente como para, cuando menos, propugnar una interpretación restrictiva del instituto desde este punto de vista. «El régimen Romano imperante, de ausencia de publicidad en los actos de transmisión y gravamen de bienes inmuebles, podía tolerarse en unos tiempos de pobreza económica, pero sus inconvenientes para el tráfico jurídico se hicieron sentir cuando en el siglo XVI se intensificaron las relaciones jurídicas, las transmisiones inmobiliarias y el comercio en general. Con el sistema romano de clandestinidad, los adquirentes de inmuebles contrataban a ciegas, y por ello, para asegurar las adquisiciones de bienes y constituciones de gravámenes, era preciso adoptar medios de publicidad adecuados». La situación de entonces, descrita por ROCA SASTRE, no se parece en nada a la actual, con sistemas

liza actos de tráfico que quizá no hubiese llevado a cabo de conocer la realidad que dicha apariencia oculta (51). Este fundamento tiene un peso específico en la prescripción adquisitiva (52), ya que la propiedad y la mayoría de los derechos reales sí son aparentes, es decir, sí son susceptibles de mostrarse a la vista, pero pierde fuerza en la prescripción extintiva, donde la inexistencia de obligación, en general, no es visible o aparente (53).

informáticos que, adecuadamente utilizados, hacen imposible pensar situaciones como la expuesta. La inseguridad, en definitiva, es mucho menor y por tanto la necesidad de protección en este ámbito se ha debilitado enormemente. Sobre la interacción y relación entre ambas medidas de protección -prescripción y registro- véase el capítulo referido a «la prescripción y el registro» en, CLEMENTE DE DIEGO, FELIPE, *Instituciones de Derecho civil*, Artes Gráficas Julio San Martín, 1959, Tomo I, págs. 708 y ss.

- (51) Sobre la idea de la «confianza en la apariencia» se puede consultar, ROCA SASTRE MUNCUNILL, LUIS, *Las adquisiciones «a non domino» en Anales de la academia matritense del notariado*, Edersa, Madrid, 1976, Tomo XIX, págs. 261 y ss.
- (52) Son significativos los términos en que se pronuncia el «Discurso preliminar» del proyecto de Código Civil de 1836: «la propiedad [en clara y exclusiva alusión a la prescripción adquisitiva o usucapión] es uno de los derechos más precisos de los hombres en sociedad. La ley debe protegerla con todo su poderío. Pero esta misma propiedad sería un semillero fecundo de continuas desavenencias y caería además en el mayor abandono, si no se fijase un término que asegurase su inviolabilidad. Es cierto que el dueño continúa siéndolo mientras no se desprende de su dominio. Pero en el curso sucesivo de los trasposos comparece no pocas veces como dueño, y de muy buena fe, el que no lo es en realidad. La ley concede a aquél un plazo para reclamar sus derechos; y si voluntariamente lo deja transcurrir, sustituye en lugar suyo al dueño presuntivo. Tal es la naturaleza y origen de la prescripción». La cita está recogida de RODRÍGUEZ MORATA, FEDERICO A., *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Edersa, 1993, Tomo XXV, Vol. 1.º, págs. 7 y ss.
- (53) Dice BURÓN, «que cuando la ley protectora de la propiedad [y podría añadirse, de los terceros que operan en el tráfico jurídico] ve por una parte al poseedor que pacífica y públicamente goza durante un largo tiempo de todas las facultades unidas a ese derecho, y que por otra parte se invoca un título de dominio que ningún resultado o efecto ha producido durante este mismo tiempo, una duda se suscita a la vez contra el poseedor que no presenta título, y contra el que muestra éste, pero sin ejercicio; aquél tiene en su apoyo un signo de la propiedad, la posesión; éste una causa hábil para adquirir el derecho. Mas el hecho de la posesión no es menos positivo que el título, aunque sin él pierde una parte de su fuerza, mientras que éste sin aquélla no tiene el mismo grado de certidumbre que tendría con ella, por lo cual los dos géneros de prueba de la propiedad entran en la clase de presunciones. Presentados así los términos de la cuestión, hay que notar que la presunción favorable al poseedor aumenta con el tiempo, a la vez que se disminuye en la misma proporción la que nace del título. Hallar el justo medio en que aquélla debe sobreponerse a ésta, cuya determinación es obra prudencial del legislador, es lo que, en último término, justifica la prescripción como institución legal», BURÓN GARCÍA, GREGORIO, *Derecho Civil Español*, Imprenta y librería nacional y extranjera de Andrés Martín, Valladolid, 1898, Tomo II, Pág. 657. Para Díez Picazo, «si no se crearía un estado de cosas que repercutiría no sólo en la esfera del poseedor, sino, lo que sería más grave, en la eficacia misma de los negocios adquisitivos y nadie podría estar nunca seguro de haber adquirido efectivamente. Con ello sufriría la gestión y la explotación de los bienes poseídos y su general comercio», Díez Picazo, Luis, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 697. También Alas, De Buen y Ramos: «la conexión estrecha que existe entre todas las relaciones en el mundo jurídico en virtud de la cual parece que, en cierto modo, cada patrimonio depende del patrimonio de los demás, impide proteger a las relaciones jurídicas que no han hablado el lenguaje que le es propio, que han permanecido en el silencio y en la oscuridad, pues de haberse manifestado es posible que muchas personas hubiesen obrado de distinto modo a como obraron», Alas, De Buen y Ramos, *De la prescripción extintiva*, Madrid, 1918, pág. 63. Para Oertmann «es propio de nuestra concepción ética, lo mismo que de las necesidades del tráfico, rendir a la fuerza del tiempo y a la lógica de los hechos el debido tributo, reconociendo en derecho lo que logra mantenerse en vida, aunque en su comienzo no se ajustase al derecho, y desechando también jurídicamente lo que en la realidad ha muerto», Oertmann, Paul, *Introducción al Derecho Civil*, Traducción de Luis Sancho Seral, Editorial Labor, 1933, pág. 341.

- b) Y por otro lado protege al deudor que ha dado cumplimiento a su obligación y que, debido al transcurso del tiempo, ha perdido el medio de prueba apto para acreditar tal circunstancia, pero no al deudor que ha incumplido. Este fundamento, por el contrario, tiene un peso específico en la prescripción extintiva. Por ello dice ENNECCERUS que el «fin propio de la prescripción es proteger a aquel que no debe y no, como cree NAENDRUP, proteger al deudor verdadero en la confianza sobre la apariencia jurídica de su ausencia de deuda (54)». El matiz va a ser extremadamente importante cuando se trate de analizar el fundamento de la prescripción en Derecho tributario.

El primero de los fundamentos pondría el acento en el interés público, mientras que el segundo lo pondría en el interés privado (55).

En definitiva, lo que interesa constatar es que la prescripción, bajo ninguna de sus modalidades, pretende proteger a aquel que no ha dado cumplimiento debido a sus obligaciones. La adquisición de la propiedad por el prescribiente o la extinción de sus obligaciones, por el paso del tiempo, son situaciones no queridas por el Derecho pero aceptadas a cambio de proteger a los terceros que operan en el tráfico jurídico o al deudor que, habiendo cumplido su obligación, se ve colocado en una situación injusta ya que «es natural que con el transcurso del tiempo haya ido debilitando y aun perdiendo los medios probatorios y de defensa de que en caso de un ejercicio en tiempo razonable hubiera podido disponer (56)». Que en ningún caso se busca la protección del deudor verdadero lo pone de manifiesto la crítica, bastante pacífica, que se hace de aquel que, no habiendo satisfecho su deuda, se sirve del instituto de la prescripción para eludir el pago: se le califica de «poco escrupuloso» y se dice que «el deudor podrá invocar la prescripción, pero tendrá que echar sobre sí la legi-

(54) ENNECCERUS, KIPP y WOLFF, *Tratado de Derecho Civil*, Boch, Casa Editorial, 1950, Primer Tomo, Volumen segundo, pág. 502. En similar sentido parece que se pronuncia OERTMANN cuando dice que «la prescripción procura, por tanto, en este respecto un medio de reemplazar la prueba de la legitimidad de las situaciones ya existentes», OERTMANN, PAUL, *Introducción al Derecho Civil*, Traducción de LUIS SANCHO SERAL, Editorial Labor, 1933, pág. 341.

(55) La distinción ha sido puesta de manifiesto por PUIG BRUTAU con ocasión del análisis del modo en que opera la prescripción: *ipso iure* o previa alegación de parte y si la misma puede ser o no apreciada de oficio. Parece llegar a la conclusión de que, dado el procedimiento en que la misma se pone en marcha -posibilidad de renuncia y necesidad de alegarla-, predomina en ella el interés privado. PUIG BRUTAU, JOSÉ, *Fundamentos de Derecho Civil*, Boch casa editorial, Tomo I, Volumen I, pág. 850. En contra, DÍEZ PICAZO, para quien la prescripción «aparece más claramente relacionada con los intereses sociales o generales que con la justicia individual y la protección de los intereses individuales», DÍEZ PICAZO, LUIS, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 697. En el Derecho civil alemán, dice PUIG BRUTAU siguiendo a ENNECCERUS-NIPPERDEY, se parte de la idea de que la prescripción está al servicio del interés general y público, en cuanto sirve a la seguridad general del Derecho y a la paz jurídica. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 1950 para la que «una prolongada incertidumbre jurídica es contraria al interés social». PÉREZ GONZÁLEZ y ALGUER ponen de manifiesto que «la jurisprudencia anterior al Código Civil establecía ya el carácter de orden público de las leyes sobre la prescripción, como dictadas en interés general y social para la seguridad de las relaciones (Sentencias del TS de 12 de diciembre de 1865 y 30 de diciembre de 1867)», PÉREZ GONZÁLEZ y ALGUER en los estudios de comparación y adaptación a la legislación y jurisprudencia españolas del texto de ENNECCERUS, KIPP y WOLFF, *Tratado de Derecho Civil*, Boch, Casa Editorial, 1950, Primer Tomo, Volumen segundo, pág. 505.

(56) DÍEZ PICAZO, LUIS, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Civitas, Madrid, 1995, Pág. 699.

tima censura de conducirse con poco miramiento (57)». En cualquier caso, la nota del escepticismo respecto del fundamento de la prescripción, se refleja en las ya tópicas palabras de DE CASTRO: «sea lo que fuere de esta búsqueda de un fundamento último para la prescripción, lo cierto es que actualmente se ha convertido en una figura aceptada por la sociedad, sin reservas, y útil, posiblemente necesaria, para la limpieza y purificación drástica del tráfico jurídico, eliminando situaciones residuales que obstaculizarían el buen juego de las instituciones patrimoniales; aunque ello sea a costa de ciertos resultados concretos injustos (58)». O en las no menos escépticas de PUIG BRUTAU: «el legislador adopta la figura en último extremo y casi podría decirse que de mala gana, por cuanto se tiene presente que con la prescripción extintiva se lesiona al titular del derecho que se declara prescrito, si bien se argumenta que tal lesión debe ser soportada en aras a la seguridad jurídica general».

Finalmente, y de modo tangencial se han alegado, con mayor o menor fortuna, otros fundamentos de la prescripción civil:

- a) Excitar la diligencia del titular del derecho (59);
- b) Evitar pleitos (60);
- c) Soslayar dificultades de la prueba (61);

(57) ENNECCERUS, KIPP y WOLFF, *Tratado de Derecho Civil*, Boch, Casa Editorial, 1950, Primer Tomo, Volumen segundo, pág. 503. Ponen de manifiesto estos autores que «en muchas esferas, especialmente en el comercio y en la industria se considera incorrecto el alegar la prescripción contra créditos legítimos». Igualmente, ALBALADEJO, para quien «la conciencia social no suele estimar que el derecho cese de existir por el paso del tiempo, e incluso conceptúa desfavorablemente a quien se ampara en la prescripción como única razón en sí para no cumplir lo que debe», ALBALADEJO, MANUEL, *Derecho Civil I*, Volumen segundo, Boch, Barcelona, 1989, pág. 495.

(58) DE CASTRO Y BRAVO, FEDERICO, *Temas de Derecho Civil*, Talleres Gráficos Marisal, 1972, pág. 146, quien también afirma que se sacrifica al acreedor «porque el juego socio-económico favorece -a su costa- las capas sociales más activas y agresivas».

(59) DE CASTRO Y BRAVO, FEDERICO, *Temas de Derecho Civil*, Talleres Gráficos Marisal, 1972, pág. 146, con referencia a la legislación alemana. También OERTMANN, para quien «la prescripción tiene otra utilidad desde el momento en que obra cerca de los titulares de derechos como un acicate legal para el normal ejercicio de los mismos, apoyándose en esta idea muy particularmente la llamada prescripción breve de los artículos 196 y 197, la cual constituye desde el punto de vista económico un arma poderosa contra ciertos hábitos perezosos en las relaciones crediticias de la pequeña industria y ha rendido ya grandes provechos», OERTMANN, PAUL, *Introducción al Derecho Civil*, Traducción de LUIS SANCHO SERAL, Editorial Labor, 1933, pág. 342. SÁNCHEZ ROMÁN, *Estudios de Derecho Civil*, 1889-1911, Tomo III, págs. 250 y ss.: «La prescripción (...) es conveniente y necesaria al orden social por (...) lo que estimula a la vigilancia del propietario, (...) premiando la buena fe y diligencia de un poseedor».

(60) «La prescripción (...) es conveniente y necesaria al orden social por (...) los litigios que evita», SÁNCHEZ ROMÁN, *Estudios de Derecho Civil*, 1889-1911, Tomo III, págs. 250 y ss.

(61) Fundamento que coincide, en lo esencial, con la protección que se pretende dar al deudor que ha cumplido su obligación. Para CASTÁN «por la prescripción se facilita o se hace innecesaria la prueba de situaciones jurídicas perfectamente legales, que a veces serían de costosa o imposible justificación» CASTÁN TOBEÑAS, JOSÉ, *Derecho Civil Español Común y Foral*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1956, Tomo primero, Volumen segundo, pág. 705. También RANDAZZO: «Suo fondamento (...) deve ravvisarsi nella difficoltà sempre maggiore col passare degli anni, di reperire gli elementi probatori (...) della titolarità di un diritto o della esistenza o meno di un rapporto giuridico di natura civile», RANDAZZO, ALESSANDRO, *Contributo allo studio della prescrizione nel diritto tributario*, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1971, págs. 453 y ss.

- d) Proteger el trabajo (62), y
- e) Evitar los créditos a largo plazo (63).

IV. EL FUNDAMENTO DE LA PRESCRIPCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

Ya se ha indicado que en Derecho tributario los cimientos en los que se suele asentar la prescripción coinciden, básicamente, con los utilizados en el Derecho civil. Sin embargo, la sustantividad del Derecho tributario puede debilitar seriamente esta cimentación hasta el límite de reducir el fundamento de la prescripción a unos márgenes mucho más estrechos de los que tiene la institución en el Derecho civil. Y esta circunstancia debería tenerse en cuenta a la hora de aplicar las normas que regulan la prescripción tributaria, en aquellos supuestos necesitados de una labor interpretativa, sin que para ello sea un obstáculo la objetivación que el ordenamiento ha realizado respecto de la prescripción (64).

Al trasladar al Derecho tributario los fundamentos manejados por la doctrina civilista el debilitamiento de los mismos parece evidente en algunos casos:

-
- (62) «La usucapión, al estar basada en la posesión, ha podido justificarse por la protección debida al trabajo, a quien labra la tierra abandonada y la hace fructificar», DE CASTRO Y BRAVO, FEDERICO, *Temas de Derecho Civil*, Talleres Gráficos Marisal, 1972, pág. 146. En contra DÍEZ PICAZO para quien «Tampoco la supuesta función del trabajo, como razón de protección del usucapiente, resulta satisfactoria. No son los afanes o los quehaceres que el usucapiente se puede haber tomado, lo que justifica la protección, sino pura y exclusivamente su posesión», DÍEZ PICAZO, LUIS, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Civitas, Madrid, 1995, Pág. 698.
 - (63) Esta idea parece desprenderse del texto de ENNECCERUS, cuando dice que «la prescripción corta de los créditos del tráfico diario», además de fundarse en el interés del deudor «que acaso ya no tiene en su mano el medio de prueba de su cumplimiento», se funda en «el interés del tráfico, puesto que la prosperidad de ambas partes [acreedor y deudor] puede frustrarse por la costumbre de los créditos a largo plazo». ENNECCERUS, KIPP y WOLFF, *Tratado de Derecho Civil*, Boch, Casa Editorial, 1950, Primer Tomo, Volumen segundo, pág. 503. En cualquier caso, no parece que pueda afirmarse que el fin último es limitar los créditos a largo, sino que éstos se pretenderían eliminar en la medida en que ocasionan inseguridad en el tráfico y por tanto perjudican la confianza en la que el funcionamiento de éste se basa, en cuyo caso estaríamos ante la finalidad, ya señalada, de otorgar protección al tráfico jurídico y económico.
 - (64) En relación con esta idea es posible que ni siquiera sea necesario defender una interpretación restrictiva de la prescripción sino simplemente una interpretación de los artículos que la regulan que sea acorde con su fundamento. Para esto último la objetivación de la prescripción sólo constituirá un obstáculo -probablemente insalvable- cuando se trate de aplicar una de las normas que regulan la prescripción cuya claridad no exija más que una mínima actividad interpretativa, pero cuando hay normas oscuras -y el art. 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos lo es- por muy objetivada que esté la institución habrá que acudir a la finalidad perseguida por la prescripción -si es que se considera que dicho artículo sirve a tal instituto- para clarificar cuál es realmente el alcance buscado por la norma oscura. Lo contrario termina por conducir a situaciones absurdas. Ejemplos típicos de objetivación que producen efectos no queridos, se encuentran en el instituto de la transparencia fiscal en el que, si bien la finalidad perseguida es más o menos clara, se objetiva de tal modo la norma, que se aplica allí donde no se da el más mínimo atisbo del fraude que se pretende evitar. En tales casos, las normas oscuras -como el art. 12 del Reglamento del IRPF que desarrolla un aspecto concreto de la transparencia fiscal- se pueden transformar en la válvula de escape necesaria en toda objetivación excesiva.

- a) Por lo que respecta a las teorías subjetivas basadas en la presunción de abandono, además de las críticas nacidas en el seno del propio Derecho civil y ya expuestas anteriormente, la doctrina tributarista se ha encargado de debilitarlas aún más afirmando que «el principio de indisponibilidad o inderogabilidad de la obligación tributaria, consecuencia del carácter público del interés tutelado, excluye que el silencio de la Administración pueda interpretarse como una renuncia a hacer efectivo el crédito tributario (65)». Dado que la Hacienda Pública no es titular de ningún derecho sino de una potestad-deber y que por tanto cuando exige un tributo no ejercita ningún derecho sino que da cumplimiento a la obligación que le incumbe de gestionar un interés público del que son titulares los ciudadanos -el interés general en la realización del deber de contribuir consagrado constitucionalmente-, difícilmente podrá renunciar al cumplimiento de tal deber y menos aún presumirse dicha renuncia, porque los deberes, por definición, no son renunciables. «La base del ordenamiento tributario está constituida por exigencias sociales y, por consiguiente, al margen de consideraciones subjetivas de conveniencia personal y del poder discrecional que consienten al particular disponer del propio derecho y teniendo además presente que en materia tributaria rige el principio de inderogabilidad de los tributos, podría parecer absurdo atribuir a la inercia de la Administración el significado de abandono del derecho, que presupone la plena disponibilidad de tal derecho de la cual está privada la Administración (66)».
- b) Algo parecido sucede con las teorías subjetivas que conciben la prescripción como una sanción impuesta al titular del crédito por su negligencia: en Derecho tributario resultan todavía más debilitadas ya que si, como parece lógico, el reproche debe recaer sobre quien, descuidando el ejercicio oportuno de sus derechos, se considera negligente, la Administración, que podrá ser culpada de negligencia, no es titular de derecho alguno, y por tanto el menoscabo que implica, desde este punto de vista la prescripción, no es para la Administración. Creer que a quien perjudica la prescripción es a la Administración Tributaria es un error de bulto: quien resultaría perjudicado en último extremo con la prescripción es el interés general en la realización del deber de contribuir, del que la Administración es simple gestora: cercenando el derecho no se sanciona a aquel que se limita a gestionarlo, sino a su verdadero titular, los ciudadanos, que han estado al margen de dicha negligencia (67).

(65) FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, *La prescripción en materia tributaria*, Editorial La Ley, 1992, pág. 69. Dice GÉNOVA GALVÁN que «las consideraciones subjetivas que se suelen alegar en favor del instituto de la prescripción no son de recibo en el ámbito tributario, habida cuenta que el interés tutelado por las normas tributarias no es otro que el interés general», GÉNOVA GALVÁN, ALBERTO, *La prescripción tributaria*, Civitas Revista española de Derecho financiero, número 57, 1988, págs. 29 y ss. Para GARCÍA AÑOVIROS «un ente público no es libre de ejercer o no sus derechos, en cuanto nacidos de actos de imposición, actos de soberanía. Tiene que ejercitarlos; o, lo que es lo mismo, su falta de ejercicio no puede interpretarse nunca como decisión de no ejercicio, o reconocimiento de su existencia. El juego técnico prescripción-interrupción de la prescripción no tiene mucho sentido. El órgano administrativo no es un titular que ejerce a discreción su derecho de contenido tributario, sino un mero ejecutor no discrecional. No son derechos sobre los que pueda transigir», en el prólogo a la obra de FALCÓN Y TELLA. En contra, BARRACHINA JUAN, EDUARDO, para quien «la relación jurídica tributaria también se puede extinguir, como toda obligación, por medio de la prescripción, como consecuencia del abandono que lleva a cabo el titular del derecho, en este caso la Administración», *La interrupción de la prescripción tributaria*, Revista Gaceta Fiscal, número 97, 1992, págs. 219 y ss.

(66) VEGA HERRERO, MANUELA, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, 1990, pág. 14.

(67) En contra, VILLARÓ GUMPERT, FERNANDO, para quien «la prescripción de acciones es una excepción configurada por el ordenamiento jurídico en favor del principio de seguridad jurídica, presidida por la idea de que es preferible sancionar el abandono o la dejadez de la Administración en el ejercicio de sus derechos en beneficio de la certe-

- c) Por tanto y aún con mas fuerza que en el Derecho civil, es necesario acudir a la seguridad jurídica, a la certeza del derecho, a la paz jurídica, como pilares de sustentación de la prescripción tributaria (68).

Ahora bien, como ya se ha indicado al analizar el fundamento de la prescripción en Derecho civil, la seguridad jurídica que persigue la prescripción debe ser matizada: no puede considerarse a la prescripción como un medio adecuado para luchar contra la falta de seguridad jurídica en general, porque inseguridades jurídicas hay muchas y no todas ellas pueden y deben ser evitadas con la prescripción: sólo la inseguridad del tráfico y la inseguridad del deudor que ha satisfecho su deuda deberían ser combatidas con la prescripción.

Si es la seguridad del tráfico la que se pretende proteger, si «es la necesidad de certeza no tanto para el contribuyente como para las negociaciones comunes, o sea, en el orden económico y para la buena fe de terceros, la que aconseja la existencia de un término para toda obligación (69)», si en definitiva lo que se busca es la protección del tercero que opera en dicho tráfico y que contrata confiado en la apariencia de un estado de cosas determinado, realizando actos que quizá no hubiese llevado a cabo de conocer la realidad que dicha apariencia oculta, para valorar la amplitud con que la prescripción debe ser aplicada en Derecho tributario considérese lo siguiente:

- a) Que el «indirectamente favorecido» por la prescripción -aquel que no ha satisfecho su deuda tributaria- queda al margen de todo este entramado proteccionista y viene a resultar una especie de efecto secundario no querido pero aceptado en aras de la protección del tráfico jurídico. Por tanto no es al sujeto pasivo al que la prescripción, así concebida, pretende proteger;
- b) Que a diferencia de lo que sucede en el campo privado, aquí la protección se logra a costa de lesionar un interés público consagrado constitucionalmente;
- c) Que dada la apariencia -la «visibilidad»- de los derechos reales, el fundamento de la seguridad del tráfico alcanza su plenitud respecto de la prescripción adquisitiva. Sin restar la importancia que pudiera tener respecto de la prescripción extintiva -que es la que ahora nos interesa- cuando alguien interviene en el tráfico alegando que sobre su

za de las relaciones jurídicas tributarias, que introducir en éstas una incertidumbre tal que hiciera posible que situaciones -aun injustas- que han subsistido largo tiempo sin ser impugnadas pudieran ser indefinidamente cuestionadas», *La interrupción injustificada por más de seis meses de las actuaciones inspectoras producida entre el acta de disconformidad y el acto administrativo de liquidación tributaria, Comentarios en torno a la interrupción de la prescripción en el procedimiento tributario*, Revista Técnica Tributaria, número 23, 1993, págs. 101 y ss.

- (68) Aun así, en la prescripción tributaria, como en la prescripción en general, laten profundas contradicciones de difícil explicación, porque si bien es cierto que la seguridad jurídica, en los términos que luego se indican, fundamenta la prescripción, existen supuestos aislados que muy difícilmente pueden ser encajados en esta razón de ser, como sucede con la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos.
- (69) BIELSA, RAFAEL, citado por ASOREY, RUBÉN, *El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario*, Civitas Revista Española de Derecho Financiero número 66, 1990, pág. 178.

patrimonio no pesan obligaciones de tipo alguno -incluidas las tributarias- no lo hace sobre la base de una apariencia determinada (70). Quien contrata con él no lo hace confiado en una apariencia sino confiado en una simple manifestación. No hay, por tanto, apariencia digna de protección;

- d') Que a diferencia de lo que sucede respecto de los potenciales acreedores de aquel que interviene en el tráfico privado -es imposible tomar conocimiento de todos ellos por otros medios distintos que la relación detallada ofrecida por el propio deudor (71)- la Hacienda Pública es una y por tanto puede resultar relativamente simple llegar a conocer si la misma es acreedora potencial del sujeto con el que se contrata. No solamente a través de los medios que el ordenamiento ha habilitado para ello (72), sino por el sencillo procedimiento de exigir del tercero con el que se negocia certificación expedida por la Hacienda Pública sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Y si no es la seguridad del tráfico el objetivo de la prescripción extintiva, sino la protección del deudor que ha dado cumplimiento a su obligación y que, debido al transcurso del tiempo, ha perdido el medio de prueba apto para acreditar tal circunstancia, considérese que el intento de hacer efectivo por segunda vez un crédito ya satisfecho, puede tenerse por una actitud probable en el tráfico jurídico privado, en el que se actúa con ánimo de lucro. Pero la Hacienda Pública, ni actúa con ánimo de lucro, ni es previsible que, hoy en día, dados los medios informáticos de que dispone vaya a exigir una obligación ya satisfecha.

Con ello, el desamparo del que habiendo sido deudor frente a la Hacienda Pública ya no lo es, desaparece casi por completo. Y la desprotección del tráfico jurídico, aún subsistente, queda seriamente debilitada y fuerza una interpretación restrictiva de la prescripción, que en este ámbito está proporcionando seguridad a costa de un altísimo precio (73). Y por tanto, las circunstancias que interrumpen la prescripción deben ser interpretadas de una manera amplia (74). Y nuevamente de una manera restrictiva, las circunstancias que

(70) A diferencia de lo que sucede con el poseedor que se muestra como propietario a los terceros, quienes confían en la apariencia de la posesión como manifestación más clara la propiedad.

(71) Aunque en la actualidad, deben quedar pocos sujetos que contraten confiados en la simple manifestación de la otra parte, pues existen multitud de medios -a los que no es ajena la informática- que han contribuido, sin género de dudas, a ofrecer al tráfico jurídico una certeza mucho mayor de la que puede lograrse con la prescripción. Si bien, en cierto modo, sigue siendo válida la afirmación de DEMOGUE, formulada en 1911, sobre el comercio «en cuya práctica no hay tiempo para investigaciones por debajo de las apariencias».

(72) De los que son claros ejemplos la previsión del artículo 72.2 de la Ley 230/1963, General Tributaria, la del 113 de la misma ley o la del 40 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(73) Sobre todo si se llegase a compartir la afirmación de que la «idea de seguridad jurídica como valor relativo es especialmente predicable en el ámbito tributario», LASARTE, JAVIER y otros, *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, 1990, pág. 180.

(74) La prescripción, desde la perspectiva del tráfico jurídico, pretende simplemente consolidar una apariencia en la que no hay más remedio que confiar porque su verificación resulta sumamente difícil o imposible de lograr por otros medios, distintos de la simple manifestación de aquel que interviene en el tráfico. Ahora bien, si la ley prevé la existencia de circunstancias que interrumpen el cómputo del tiempo necesario para prescribir es porque considera -con

limitan a estas últimas. El concepto «interrupción de las actuaciones inspectoras» sería, desde este punto de vista, una circunstancia que limita la interrupción de la prescripción. Y por tanto, no debería extenderse a la fase de tramitación posterior a la formalización de las actas. Porque el precepto no es lo suficientemente claro al respecto y la interpretación restrictiva lo impide.

Entrando ahora en el terreno del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, se acrecienta aún más si cabe la protección del deudor y se reduce también más la inseguridad del tráfico, una vez que las actas han sido formalizadas y aun cuando todavía no se haya dictado acto administrativo de liquidación; la segunda disminuye porque al hecho de que el acreedor sea único y se le pueda solicitar certificación acreditativa de las deudas, ha de unirse la certeza de que dicha certificación contemplará dichas actas, si las mismas han sido formalizadas y proporcionará al tráfico jurídico la seguridad que busca la prescripción (75), haciendo a esta última innecesaria. Se puede afirmar que cuando las actuaciones inspectoras se han documentado en el acta correspondiente, el tráfico jurídico no está tan desprotegido; y la primera se acrecienta porque puede resultar difícil

acierto o no- que las mismas pueden permitir, al que hasta ese momento operaba basado de forma exclusiva en la confianza, tomar conocimiento por otros medios de la existencia de posibles obligaciones a cargo de aquel con el que contrata: la ley considera que la acción administrativa conducente a la inspección otorga al tráfico el medio adecuado para prescindir de la confianza en la que el mismo está basado. Y si bien es cierto que tras un simple acto de notificación de inicio de actuaciones inspectoras no seguido de otras diligencias la confianza de los que operan en el tráfico jurídico podría entenderse regenerada y por tanto volvería a cobrar sentido la prescripción, no lo es menos que no es razonable considerar que una vez formalizadas las actas es posible la regeneración de dicha confianza. En esta construcción teórica, la confianza se pierde, sin género de dudas, desde un momento incluso anterior al de la documentación de las actuaciones inspectoras y por tanto a partir de ese momento -indefinido pero previo al acta- deja de tener sentido que opere una prescripción concebida como medio de protección del tráfico jurídico. Aunque desde otra perspectiva, se ha dicho que el artículo 31.4 «tiene la finalidad de eliminar la corruptela de utilizar los documentos de la inspección como instrumentos para interrumpir el período de prescripción», ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, JUAN, *Los efectos en materia de prescripción derivados de la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras (comentario a la Resolución del TEAR de Valencia de 30 de septiembre de 1991)*, Revista Crónica Tributaria, número 63, 1992, págs. 121 y ss. y en *Las actas de la inspección de los tributos*, Civitas, 1994, págs. 287 y ss. En este mismo sentido VELÁZQUEZ CUETO, FRANCISCO A., *Suspensión, terminación de las actuaciones inspectoras y prescripción*, Revista Gaceta Fiscal, número 97, 1992, págs. 213 y ss. Véase también MANTERO SÁENZ, ALFONSO y CUESTA RODRÍGUEZ, MARIANO, *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Edersa, 1990, en especial págs. 213 y ss. donde se da la explicación a lo que denominan «comunicaciones para interrumpir la prescripción» en los siguientes términos: «la corruptela tiene su explicación. Cuando se promulga la Ley General Tributaria, se acortó considerablemente el plazo de prescripción, que pasó de los quince años de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911, a los cinco años, de forma que había expedientes con, por ejemplo cuatro años corridos de prescripción, que, con anterioridad, necesitaban once años más para prescribir, y que ahora sólo adolecían de uno». Ello motivó la Circular de 29 de febrero de 1964 de la Inspección General, orientada a la interrupción de la prescripción, cuyo texto íntegro puede consultarse en la página 214. Se reproduce también en el libro de PONT MESTRES, MAGÍN, *Los incrementos de patrimonio y la prescripción en el Impuesto sobre Sociedades*, Cuadernos Civitas, 1992, pág. 119. Desde esa otra perspectiva y como ha dicho VELÁZQUEZ CUETO, «el retraso del inspector jefe puede deberse a varias razones, pero nunca a una desviada intención de, meramente, interrumpir la prescripción sin comprobar efectivamente (la comprobación ya se ha hecho y la recoge el acta)».

- (75) La inseguridad para el tráfico solamente existe antes de la formalización de las actas, cuando la Administración no está en condiciones de decir si un determinado sujeto ha satisfecho la totalidad de su deuda tributaria. Y en multitud de ocasiones y dada la «claridad» del ordenamiento tributario, ni el propio sujeto pasivo será capaz de decir si la deuda por él satisfecha es la procedente con arreglo a Derecho.

admitir, que concluida la fase de instrucción y documentadas las actuaciones inspectoras, durante las que el sujeto pasivo habrá hecho acopio de las pruebas necesarias para acreditar que la deuda está cancelada (76), el simple transcurso de seis meses -o más de un mes- induzca a destruirlas. No parece que deba considerarse que la ley estima que la pérdida del medio de prueba se produce por una especie de envejecimiento de la misma, como si de un producto perecedero se tratase (77), sino más bien por la destrucción intencionada del que fue deudor ante la creencia de que dicha deuda -que, no se olvide, ha sido satisfecha (78)- no va a ser exigida nuevamente y por tanto no va a tener que acreditar en el futuro su cumplimiento (79). Pero desde el momento en que ha sido formalizada un acta -e incluso desde antes-, no es concebible que se vaya a destruir la prueba acreditativa de que la Hacienda Pública está exigiendo una deuda ya satisfecha y por tanto no es necesaria la protección de la prescripción, sino que será el documento que acredite que se ha satisfecho la deuda con anterioridad el mejor medio de protección del hipotético deudor.

Por consiguiente, si uno se enfrenta con el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos considerando que el mismo sirve al instituto de prescripción, tratando de evitar que este último quede inoperante, puede resultar difícil mantener que habiéndose formalizado un acta y estando pendiente de practicarse la liquidación tributaria resultante de la misma, el hecho de que esta última se demore más de seis meses -o simplemente un mes como ya se ha indicado anteriormente- suponga una quiebra y un riesgo a la confianza de los terceros que operan en el tráfico o la seguridad del deudor que ha satisfecho su deuda: porque los terceros disponen de los medios adecuados para llegar a conocer la existencia de una más que probable reclamación sobre el patrimonio del sujeto pasivo y la Hacienda Pública está en disposición de dar a conocer cuál es la reclamación que pretende efectuar, al existir ya un acta que pone de manifiesto la existencia de una deuda (80) y porque no existe posibilidad de exigir por duplicado el pago al sujeto pasivo que ha satisfecho sus obligaciones. Carece, en fin, de sentido hablar de prescripción en tales circunstancias, cuando, además, la posibilidad de aplicar la norma en que se pretende amparar dicha prescripción -art. 31.4- resulta más que dudosa.

-
- (76) Pruebas que, no se olvide, la ley considera que no se han perdido, al haberse iniciado el procedimiento de inspección antes del transcurso del plazo de prescripción.
- (77) En este caso la ley habría acudido a la figura de la caducidad, pero no a la de la prescripción, susceptible de interrupción.
- (78) Porque como se ha indicado anteriormente, desde este punto de vista el fin propio de la prescripción es proteger a aquel que no debe y no proteger al deudor verdadero en la confianza sobre la apariencia jurídica de su ausencia de deuda.
- (79) Destrucción que resultaría coherente con la exigencia del Código de Comercio de conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes al negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros.
- (80) Que la propuesta contenida en el acta no tiene por qué ser la definitiva y que puede ser alterada por el Inspector-Jefe no modifica lo indicado: desde el punto de vista que ahora se analiza, la prescripción pretendería proteger la confianza en la inexistencia de hipotéticas obligaciones, pero no proporcionar certeza absoluta sobre la cuantía milimétricamente exacta que pueden alcanzar éstas.

- d) En cuanto a la fundamentación de la prescripción como «exigencia lógica del principio de capacidad contributiva (81)», carece de sentido desde el momento en que existen circunstancias que determinan la interrupción de la prescripción y que pueden conducir a la exigibilidad de la deuda tributaria mucho más allá del plazo de tiempo que podría considerarse razonable para respetar el principio de capacidad económica. Por otro lado y del mismo modo que se ha negado como fundamento de la prescripción en el ámbito civil la teoría subjetiva del abandono -«ya que, de ser así, quedarían excluidos todos aquellos casos en que se pudiera demostrar que tal voluntad no ha existido (82)»- la teoría de la capacidad económica como fundamento de la prescripción resulta igualmente inadmisibile, porque ésta opera con independencia de que dicha capacidad económica haya desaparecido o se conserve intacta. Si es cierto que el principio de «capacidad contributiva o capacidad de pago pugna con una dilación demasiado prolongada del momento en que se cumple la obligación respecto a aquel en que tal hecho se realiza (83)» no lo es menos que la prescripción, desde el momento en que puede ser interrumpida resulta un instrumento inútil para tal fin. A tal fin se serviría de una manera útil con la caducidad, pero nunca con la prescripción (84).
- e) Finalmente, debe hacerse una referencia a la seguridad jurídica del propio deudor, en este caso del sujeto pasivo. Y en este sentido, puede resultar difícil ver en qué medida su seguridad jurídica queda perjudicada por que se le exija lo que con arreglo a Derecho debe. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 15 de abril de 1982, ha llegado a afirmar (85), en un tema estrictamente tributario, que «el retraso que ahora alega el recurrente como motivo de nulidad del acto administrativo no solamente no le ha producido indefensión, sino que favorece sus intereses, puesto que cuanto más se alargue la tramitación del expediente y la cadena de recursos que se han ido interponiendo, más tardará el apelante en hacer efectivas sus obligaciones tributarias».

(81) FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, *La prescripción en materia tributaria*, Editorial La Ley, 1992, págs. 69 y ss. También, FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN, *Curso de Derecho Financiero Español*, 16.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 425 y SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO, *Notas de Derecho Financiero*, Universidad de Madrid, 1975, pág. 76.

(82) DÍEZ PICAZO, LUIS, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 698. Véase, asimismo, idéntica opinión en otros autores citados en la nota 30 anterior.

(83) FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN, *Curso de Derecho Financiero Español*, 16.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 425.

(84) Sobre la posible conveniencia de sustituir los supuestos de prescripción de la Ley General Tributaria por supuestos de caducidad véase, SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense de Madrid, 1993, pág. 303; GARCÍA AÑO VEROS, JAIME, en el prólogo a la obra de FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, Editorial La Ley, 1992 y especialmente ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO, *Apuntes sobre la prescripción tributaria*, Civitas Revista española de Derecho financiero número 57, 1988, págs. 5 y ss.

(85) La cita es de HUESCA BOADILLA, RICARDO, *Procedimientos Tributarios, el procedimiento de la inspección de los tributos*, Revista Impuestos número 21, 1992, págs. 96 y 97.

Es cierto que cuando el sujeto pasivo no es consciente de su deuda -porque habiéndola cumplido en cierto grado cree haberla cumplido plenamente- su seguridad jurídica sí se ve amenazada en la medida en que puede haber dispuesto de su patrimonio en la confianza de que no se encuentra afecto al pago de una deuda que cree satisfecha íntegramente. Puede haber realizado actos de disposición sobre su propio patrimonio que no hubiese realizado de conocer la carga que pesaba sobre él (86).

Este fenómeno resulta extremadamente frecuente en el Derecho tributario en donde lo que se ha denominado «hipertrofia legislativa» o «inflación normativa» -que sin duda conduce a la pérdida de claridad y sencillez de la Leyes- impide la certeza del Derecho, entendida como posibilidad real de los destinatarios de conocer y cumplir sus prescripciones, como conocimiento previo por los ciudadanos de las consecuencias jurídicas de sus actos. La certeza del Derecho «tiende a establecer ese clima cívico de confianza en el orden jurídico, fundada en pautas razonables de previsibilidad que es presupuesto y función de los Estados de Derecho (87)». Al respecto se ha dicho que «el Estado moderno, ha sido calificado, sarcásticamente, como una máquina para hacer leyes, porque se ha creído erróneamente que la multiplicidad de normas es un adecuado remedio a la incertidumbre, sin darse cuenta de que esto es una pura ilusión, ya que la minuciosa especificación de las previsiones legislativas, queriendo abarcar todos los casos posibles, resulta contraproducente, si se tiene en cuenta que la dispersión de la norma en infinitos supuestos o tipos, crea más posibilidades de incumplimiento que los preceptos de carácter general y abstracto (88)». Si a ello se une la falta de claridad que las normas tributarias suelen presentar (89) y su continua modificación (90), se comprende perfectamente la incertidumbre reinante hoy en día en esta rama del Derecho -calificada de «máquina ingobernable»- y la inseguridad jurídica del obligado tributario.

(86) Sin embargo, aquel que es consciente de su deuda, no se encuentra en situación de incertidumbre. Si realiza actos de disposición de su patrimonio lo hace con pleno conocimiento del gravamen que pesa sobre él y por tanto parecería excesivo que quiera -y merezca- tener la certeza, la absoluta seguridad, de que no se le va a exigir aquello que debe. El logro de la certeza en esos casos está en las manos del propio deudor: dando cumplimiento a la obligación que le incumbe restablecerá la posible incertidumbre o zozobra que le pueda afectar.

(87) PEREZ LUÑO, ANTONIO E., *La seguridad Jurídica*, Ariel Derecho, 1991.

(88) SILVA MELERO, VALENTÍN, *La certeza del Derecho en relación con la misión de los Juristas*, Secretaría técnica de la presidencia del Tribunal Supremo, Madrid, 1973, pág. 19.

(89) Dice FERREIRO que «por desgracia, las ciencias sociales, especialmente el Derecho, facilitan la existencia de ciertos "investigadores" o "expertos" que ignorantes de los esfuerzos y logros ya habidos en la ciencia jurídica y de la labor que a esta ciencia corresponde, creen, sobre la única base de su osadía, que su labor consiste en hacer grandes descubrimientos que en realidad se reducen a introducir en el lenguaje jurídico caprichosos cambios terminológicos que sirven sólo para confundir, y no aclarar, el análisis de un concreto ordenamiento. Los peligros de este anticientífico proceder alcanzan su cenit cuando no se sitúa sólo en la investigación, sino que alcanza también al Derecho positivo», FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN, en el prólogo a la obra de SARTORIO ALBALAT, SUSANA, *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1992.

(90) Con referencia a la «inestabilidad derivada de excesiva mudanza» se cita, como máximo exponente, a «la legislación fiscal y la complementaria acerca de estímulos o desestímulos a determinadas inversiones o formas de inversión», MEZQUITA DEL CACHO, JOSÉ LUIS, *Seguridad jurídica y sistema cautelar. Teoría de la Seguridad jurídica*, Boch, 1989, Tomo I, pág. 224.

Sin embargo la inseguridad jurídica se desdobra en multitud de manifestaciones de inseguridad (91): la prescripción se concibió para luchar contra una inseguridad determinada -la del tráfico jurídico y la del deudor que ha satisfecho su deuda- y completamente extraña a la inseguridad que ocasiona la falta de claridad del ordenamiento tributario. Entre las armas para luchar contra esta última no debería encontrarse la prescripción (92); contra la falta de certidumbre no debería ser utilizado el instrumento de la prescripción (93) que, al menos en sus orígenes, no fue diseñado con esa finalidad y que puede conducir a situaciones repudiabiles. Lo adecuado para luchar contra dicha inseguridad es la modificación del ordenamiento tributario, logrando la sencillez y claridad que éste exige de manera acuciante (94).

Además, la incertidumbre, la inseguridad, existe únicamente hasta el momento de la formalización de las actas a partir del cual el sujeto pasivo toma conciencia del montante de su deuda (95). Resultaría paradójico que justamente cuando se logra la certeza, la seguridad

-
- (91) Véase al respecto el compendio de manifestaciones de seguridad jurídica que efectúa MEZQUITA DEL CACHO, JOSÉ LUIS, *Seguridad jurídica y sistema cautelar, Teoría de la Seguridad jurídica*, Boch, 1989, Tomo I, págs. 78 y ss. para quien «el espectro de la seguridad jurídica abarca el del ordenamiento jurídico entero, tanto su esfera pública como privada; y en la primera, los tres ámbitos de lo nomotético (fundamental, pero no exclusivamente legislativo), lo nomoprático (esencial, pero no solamente administrativo), y lo nomofilático (medular, pero no inexcusablemente jurisdiccional)».
- (92) Una opinión contraria parece deducirse de la configuración de la prescripción como método de protección de la seguridad jurídica «en general» que efectúa MENDIZABAL ALLENDE, RAFAEL DE, en *Potestades y jurisprudencia de la Hacienda Pública*, en la obra colectiva en homenaje a EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA *Estudios sobre la Constitución Española*, Civitas, Madrid, 1991, Tomo V, pág. 3.981: «Una de las válvulas de seguridad del ordenamiento jurídico son los derechos adquiridos. (...) Otra, clásica, la prescripción en sus distintas modalidades».
- (93) En contra, FALCÓN, para quien tanto la prescripción como la caducidad «una vez creadas u objetivadas por el ordenamiento, pueden ser utilizadas con finalidades muy diversas», FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, *La prescripción en materia tributaria*, Editorial La Ley, 1992, pág. 47.
- (94) Ante la constatación de «la existencia de contradicciones cada vez más abundantes dentro del propio sistema haciendo que la desorganización engendre, a su vez, mayor desorganización» y de una incertidumbre creciente «acerca de cuál pueda ser la norma aplicable a un caso determinado y cuál pueda ser el sentido de la norma», que se traduce en «una auténtica indefensión del ciudadano al no poder lograr un mínimo de predictibilidad acerca de la solución jurídica aplicable a su caso concreto», VILLAR PALASÍ se pregunta «¿Cómo combatir esta desorganización creciente del Derecho? ¿Dónde encontrar la vacuna o el tratamiento adecuado para combatir esa tendencia al caos?». La conclusión es que «el único medio de intentar poner fin a esta incertidumbre consiste en la reacción de los propios ciudadanos (como sujetos pasivos del sistema) exigiendo una mayor certidumbre jurídica así como de los operadores jurídicos (especialmente los jueces y tribunales) dando cauce a esta exigencia aunque, para ello, tengan que acudir a la pura equidad evitando así caer en el *non liquet*»; «apuntemos que la única solución -de momento- es apegar al artículo 9.º 3 de la Constitución, y aún a costa de apartarse de la ley, acercarse y aún centrarse en el Derecho». VILLAR PALASÍ, JOSÉ LUIS y VILLAR EZCURRA, JOSÉ LUIS, *El derecho a la certidumbre jurídica y la incertidumbre de nuestro Derecho*, en la obra colectiva, *La protección jurídica del ciudadano*, Madrid, 1993, Tomo I, págs. 61 y ss. Por su parte, DELGADO BARRIO, JAVIER, *Reflexiones sobre el artículo 106.1 CE: el control jurisdiccional de la Administración y los principios generales del Derecho* en la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Civitas, Madrid, 1991, Tomo III, pág. 2.327, considera como uno de los remedios prácticos para la llamada «legislación motorizada» «la formulación de consultas, cuya contestación, en cuanto declaración de juicio emitida por la Administración Pública a la que se ligan importantes efectos jurídico-administrativos, viene siendo considerada por la doctrina, con alguna excepción, como un acto administrativo».
- (95) O, al menos, de que su patrimonio está afecto al pago de una deuda, si es que el Inspector-Jefe usa de la facultad prevista en el párrafo segundo del apartado 4 del artículo 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

dad jurídica, se aplique la prescripción en aras de una falta de certeza mal entendida. Una seguridad jurídica mal comprendida lleva a intentar consolidar actuaciones desarrolladas mucho más allá de los límites que permite la legalidad vigente y realizadas con pleno conocimiento del riesgo que se está asumiendo. La consolidación de dichas situaciones no es el objeto de la seguridad jurídica. Al menos de la seguridad jurídica consagrada en el artículo 9.3 de la Constitución (96). La inseguridad que se pretende evitar es aquella que hace «que el ciudadano medio con la mejor intención del mundo no sepa si está en situación regular frente a la Administración o si, por el contrario, está en situación irregular» (97), pero no la de aquel que intenta aprovechar el desconcierto tributario en su propio beneficio.

V. LA CELERIDAD DEL PROCEDIMIENTO

El artículo 74 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común somete el procedimiento al «criterio de celeridad» (98) -prontitud, rapidez, velocidad- del que sin ningún género de dudas son complemento indispensable los plazos máximos fijados para la realización de cada uno de los trámites que lo integran (99) y que «obligan a las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas competentes para la tramitación de los asuntos» conforme dispone el artículo 47 de dicha ley.

Las «dilaciones indebidas» están por tanto proscritas en el procedimiento administrativo por disposición expresa de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Sin embargo no está claro que la protección contra dichas dilaciones pueda situarse, además, en el artículo 24.2 de la Constitución Española. Con referencia al apartado 1 del artículo 24, el Tribunal Constitucional -Sentencia 175/1987, de 4 de noviembre- ha entendido que «las infracciones cometidas en el procedimiento administrativo tienen que ser corregidas en vía judicial y planteadas ante los órganos judiciales y resueltas motivadamente por éstos, en uno u otro sen-

(96) Sobre la trascendencia de la seguridad jurídica en el Derecho tributario se puede consultar ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL, *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 31 y ss. y BANACLOCHE PÉREZ, JULIO, en la obra colectiva *Constitución y normas tributarias*, Aranzadi, 1989, págs. 119 y ss.

(97) VILLAR PALASI, JOSÉ LUIS y VILLAR EZCURRA, JOSÉ LUIS, *El derecho a la certidumbre jurídica y la incertidumbre de nuestro Derecho*, en la obra colectiva, *La protección jurídica del ciudadano*, Madrid, 1993, Tomo I, págs. 61 y ss.

(98) Que a juicio de ESCUSOL BARRA, ELADIO y RODRÍGUEZ-ZAPATA PÉREZ, JORGE, hubiese sido más correcto denominar «principio de celeridad» y cuyas manifestaciones más importantes se exponen en su obra *Derecho procesal administrativo*, Tecnos, 1995, págs. 123 y ss.

(99) Aun cuando el artículo 75 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común parece concretar el principio de celeridad en la impulsión simultánea de los trámites que así lo admitan, dicha impulsión no es más que la expresión de uno de los medios adecuados para el logro del fin: la rapidez del procedimiento. Otro recurso es la fijación de plazos máximos; ambos son útiles a la exigencia de celeridad que la doctrina viene residenciando, como una manifestación suya, en el principio de eficacia, consagrado en el artículo 103.1 de la Constitución Española.

tido, pero no originan indefensión que pueda situarse en el artículo 24.1 de la Constitución» (100). Sin embargo, y aunque sea de una manera remota, las dilaciones indebidas en el procedimiento administrativo pueden conectarse con el artículo 24 de la Constitución Española (101), en la medida en que dichas dilaciones impiden el acceso a la vía jurisdiccional (102) y por tanto, de un modo u otro afectan a la tutela judicial efectiva. Se ha afirmado que «el Derecho constitucional moderno camina a pasos agigantados hacia la extensión al procedimiento administrativo del derecho a la defensa como fundamental (103)».

Con independencia de que la celeridad y la obligación de cumplir los plazos fijados para los distintos procedimientos puedan o no encastrarse en el artículo 24 de la Constitución Española, lo que ahora interesa analizar es lo siguiente:

- a) Cuáles son los mecanismos de defensa que contra el incumplimiento de plazos tiene habilitado el Derecho administrativo con carácter general;

- (100) Véase el análisis que al respecto realiza CASADO OLLERO, GABRIEL, *Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario*, en la obra colectiva, *Estudios de Derecho tributario en memoria de María de Carmen Bollo Arocena*, Servicio editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, págs. 145 y ss. y en especial 158 al final. También, ESCRIBANO COLLADO, PEDRO, *Reflexiones sobre la indefensión en el procedimiento administrativo*, en la obra colectiva, *La protección jurídica del ciudadano*, Madrid, 1993, Tomo I, págs. 538 y ss. Para un estudio en concreto referido al procedimiento inspector, JUAN LOZANO, ANA MARÍA, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 175 y ss. Sobre el influjo que la tutela judicial ejerce sobre el procedimiento administrativo en Alemania véase, BARNES VÁZQUEZ, JAVIER, *La tutela judicial efectiva en la Constitución Alemana*, en la obra colectiva, *La protección jurídica del ciudadano*, Madrid, 1993, Tomo I, págs. 430 y ss. y en especial pág. 459. Sobre el artículo 24 de la Constitución puede consultarse el libro de BANDRES SÁNCHEZ-CRUZAT, JOSÉ MANUEL, *Derecho fundamental al proceso debido y el Tribunal Constitucional*, Aranzadi, 1992, y la completa bibliografía allí citada. Más recientemente, FERNÁNDEZ-VIAGAS BARTOLOMÉ, PLÁCIDO, *El derecho a un proceso sin dilaciones indebidas*, Civitas, 1994 y CHAMORRO BERNAL, FRANCISCO, *La tutela judicial efectiva*, Boch, 1994.
- (101) Sobre esta idea, GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, ERNESTO, *El silencio administrativo en la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Civitas, 1994, págs. 22 y ss. También DíEZ PICAZO, LUIS, *Notas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva*, en la obra colectiva, *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, págs. 29 y ss.: «el artículo 24 tiene un sentido claro cuando se predica una tutela de los derechos o intereses legítimos de los ciudadanos frente a los actos de la Administración. El artículo 24 se encontraría entonces en estrecha conexión con el artículo 103 y con la regla del sometimiento pleno de la Administración a la Ley y al Derecho».
- (102) En el informe del Defensor del Pueblo correspondiente a 1983 se puede leer que «una práctica abusiva del silencio administrativo, en la actividad de la Administración, cuando se reclama la revisión de sus propios actos, provoca la consecuencia indebida de recargar el funcionamiento de los órganos de la Administración de Justicia y la consiguiente dilación de los procedimientos. De ello se deriva para los ciudadanos una sensación de inseguridad y desconfianza y, en muchos casos, origina de facto situaciones equiparables a la denegación de justicia». La cita se toma de GÓMEZ PUENTE, MARCOS, *Defensor del Pueblo y Administración tributaria* en la obra colectiva, *Escritos jurídicos en memoria de Luis Mateo Rodríguez*, Universidad de Cantabria, 1993, Tomo I, pág. 242.
- (103) ALONSO GARCÍA, ENRIQUE, *El artículo 24.1 de la Constitución en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional: problemas generales y acceso a los tribunales*, en la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Civitas, Madrid, 1991, Tomo II, págs. 973 y ss. Véase, especialmente, el apartado referente a «la infracción del artículo 24 por la Administración Pública», pág. 986.

- b) Si los mismos son de aplicación al procedimiento de la inspección; y
- c) Cómo puede hacerse compatible el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos con dichos mecanismos, si es que se entiende que este último artículo pretende contribuir al logro de la celeridad del procedimiento.
- a) Como medida de carácter general para luchar contra el incumplimiento de los plazos, el ordenamiento administrativo tiene dispuesta la posibilidad de exigir la responsabilidad correspondiente a la Administración Pública que proceda (art. 41 LRJAP); responsabilidad que recae sobre los titulares de las unidades administrativas y el personal que tuviera a su cargo la resolución o el despacho de los asuntos, quienes están obligados a adoptar las medidas oportunas para remover los obstáculos que impidan, dificulten o retrasen el ejercicio pleno de los derechos de los interesados o el respeto a sus intereses legítimos, disponiendo lo necesario para evitar y eliminar toda anomalía en la tramitación de procedimientos (104).

También para combatir contra ese incumplimiento la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ha modificado la figura del silencio administrativo (105), cuya finalidad, según la exposición de motivos, no es dar carácter positivo a la inactividad de la Administración cuando los particulares se dirijan a ella, sino que el carácter positivo de la inactividad de la Administración es la garantía que se establece cuando no se cumple el verdadero objetivo de la ley que es que los ciudadanos obtengan respuesta expresa de la Administración y, sobre todo, que la obtengan en el plazo establecido.

Con la reclamación en queja (art. 77) y el silencio administrativo (art. 94) la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 cerraba el capítulo de las medidas destinadas a lograr el cumplimiento de la celeridad prevista en el artículo 29 y a hacer efectiva la obligatoriedad universal de los plazos contenida en el artículo 56. Las medidas resultaban ineficaces y el incumplimiento sistemático por parte de la Administración de los plazos máximos, a los que también estaba vinculada, carecía de trascendencia práctica alguna (106).

-
- (104) Véase, también, el artículo 106 de la Ley General Tributaria y los artículos 34 y 77 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958.
- (105) Véanse, entre otros, los trabajos de GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, ERNESTO, *El silencio administrativo en la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Civitas, 1994, y de PAREJO ALFONSO, LUCIANO, *El silencio administrativo en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, en la obra colectiva, *La protección jurídica del ciudadano*, Madrid, 1993, Tomo I, págs. 559 y ss. Sobre la no consecución de la finalidad legal perseguida: BOQUERA OLIVER, JOSÉ MARÍA, *La naturaleza de la denegación y del otorgamiento presunto*, en la misma obra anterior, págs. 600 y ss. y especialmente nota (2).
- (106) Véase, MORILLO-VELARDE PÉREZ, JOSÉ IGNACIO, *Los actos presuntos*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 122 y ss. para quien «La experiencia, sin embargo, demuestra, y así lo ha señalado la doctrina, que la consideración de la responsabilidad como factor intimidatorio y de compulsión no es por sí garantía alguna de buen funcionamiento de una institución, sobre todo cuando las causas profundas de los desajustes y deficiencias no son susceptibles de reducción

En su afán -según dice la exposición de motivos- de «ampliar y reforzar las garantías de los ciudadanos para la resolución justa y pronta de los asuntos», la nueva Ley 30/1992, de 26 de noviembre, introduce la caducidad del procedimiento (107) como mecanismo adecuado para el logro de la celeridad en los procedimientos iniciados de oficio (108), no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, instrumento que ha sido calificado de «formidable novedad» y «revulsivo inmediato ante la parálisis administrativa» cuya eficacia «dependerá, en gran medida, del rigor con que [el art. 43] sea exigido e interpretado por los tribunales del orden Contencioso-Administrativo (109)».

simplista al incumplimiento de sus deberes por parte del personal al servicio de las Administraciones públicas». Sobre los perniciosos efectos que puede implicar «la ingenuidad de atacar con simples remedios procedimentales, y de represalia sobre los funcionarios -únicamente sobre los funcionarios, no sobre las autoridades electas- todo silencio en la resolución de los procedimientos» que conducirá a la adopción de «resoluciones precipitadas, pero en todo caso desestimatorias y contrarias al administrado», PARADA VÁZQUEZ, RAMÓN, *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 29 y ss. y 168 y ss.

- (107) Sobre la distinción entre la «caducidad civil» y la «caducidad de la instancia», institución esta última netamente procesal y en la que habría que incluir la aquí estudiada, véase, GÓMEZ CORRALIZA, BERNARDO, *La caducidad*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1990, págs. 538 y ss. Para RODRÍGUEZ-ARANA, «los procesalistas denominan caducidad de la instancia a la figura paralela en el ámbito del proceso civil», RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, JAIME, *La caducidad en el Derecho Administrativo español*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1993, pág. 25, nota (3). Véase este mismo autor (pág. 24) y su opinión sobre la sustitución del término caducidad referido al procedimiento administrativo por el término «perención», hecho imputado en parte a GONZÁLEZ NAVARRO, cuyo parecer se refleja en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 1986: «el instituto o figura jurídica que se ha dado en llamar "caducidad del procedimiento administrativo" (y que más bien debiera llamarse "perención", como hacen algunas legislaciones hispanoamericanas utilizando un vocablo que aquí ha devenido arcaico, con lo que se impediría confundirlo con la caducidad como extinción de derechos que nacen con una vida temporalmente predeterminada)». También, NIETO, ALEJANDRO, *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, 1994, pág. 472. La mejor exposición, la del propio GONZÁLEZ NAVARRO en GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS y GONZÁLEZ NAVARRO, FRANCISCO, *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 1.033 y ss. OLIVERA MASSÓ parece, sin embargo, reservar el término «perención» para la prescripción -y por tanto imposibilidad para la Administración de ejercitar la acción- al ligarla a la extinción de la obligación o responsabilidad del interesado, OLIVERA MASSÓ, PABLO en la obra colectiva *Estudios y comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, Tomo I, págs. 521 y ss. En el ámbito civil se puede consultar, PRIETO-CASTRO FERRÁNDIZ, LEONARDO, *La caducidad en el proceso en Trabajos y orientaciones de Derecho procesal*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1964, págs. 188 y ss.
- (108) Se debe tener en cuenta que el silencio administrativo solamente opera respecto de los procedimientos iniciados a instancia de parte, por lo que no es instrumento idóneo para el logro de la celeridad cuando es la Administración, de oficio, quien da inicio al mismo. Sobre la utilidad de la prescripción al servicio del derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas en el ámbito penal, véase, FERNÁNDEZ-VIAGAS BARTOLOMÉ, PLÁCIDO, *El derecho a un proceso sin dilaciones indebidas*, Civitas, 1994, págs. 264 y ss. Y también, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1989 (Ar. 3694) para la que «el mismo derecho a un proceso sin dilaciones indebidas invita a la aplicación del instituto de la prescripción».
- (109) OLIVERA MASSÓ, PABLO en la obra colectiva *Estudios y comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 522. Considérese, sin embargo, la aplicación de la caducidad en los procedimientos sancionadores, lógicamente iniciados de oficio, que venía haciendo la jurisprudencia con apoyo en la Legislación previa a la Ley 30/1992, analizada por LOZANO, BLANCA, *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990, págs. 220 y ss.

Los efectos que produce la caducidad del procedimiento están previstos en el artículo 92.3 de la ley y se concretan en la falta de capacidad de los procedimientos afectos de caducidad para interrumpir la prescripción, sin perjuicio de que no se pueda considerar prescrita la acción de la Administración, que seguirá intacta, mientras no prescriba por las circunstancias que, con carácter general, determinen su prescripción (110).

La caducidad aquí analizada opera solamente respecto de los procedimientos iniciados de oficio, no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos y cuando la paralización no sea imputable al interesado (111). El segundo de los requisitos plantea el problema de determinar qué son actos favorables para los ciudadanos y si dicha susceptibilidad debe predicarse respecto del procedimiento en concreto o respecto del procedimiento en abstracto (112).

Si la susceptibilidad se predica en abstracto (113) podría llegar a vaciarse el contenido del artículo 43.4 de la Ley 30/1992, porque todo procedimiento -considerado en abstracto- podría producir actos favorables: incluso el procedimiento sancionador, en la medida en

-
- (110) Obsérvese que la secuela es idéntica a la que produciría la aplicación del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, con la simple diferencia de que, el resultado, en el caso de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se logra con el simple transcurso de un mes sin resolución, mientras que en el caso del Reglamento General de la Inspección de los Tributos dicho transcurso debería ser de seis meses. La conclusión es que el artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, sin denominarla así expresamente, introdujo un supuesto de caducidad en una de las fases -la de «instrucción»- de un procedimiento iniciado de oficio -el de inspección- convirtiéndose con ello en una de las escasas excepciones a la regla general derivada de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958.
- (111) Véase la crítica que sobre este último requisito realiza OLIVERA MASSÓ, PABLO en la obra colectiva *Estudios y comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 523.
- (112) Si la susceptibilidad lo es en concreto y centrando la cuestión en el procedimiento de inspección, habrá procedimientos inspectores susceptibles de producir actos favorables y procedimientos no susceptibles de producirlos. Si por el contrario se entiende que la susceptibilidad lo es en abstracto, deberá determinarse si el procedimiento inspector -cualquiera- es susceptible o no de producir actos favorables para el ciudadano. PAREJO ha dicho que «la excepción así establecida presenta contornos no muy precisos, dada la amplitud del objeto de los procedimientos incoados de oficio, en los que no juega principio alguno de congruencia con las pretensiones de los interesados. Tanto más cuanto que el precepto se refiere no a los que, por su objeto inicial, puedan efectivamente concluir en resoluciones de efectos favorables para los interesados, sino a los que sean "susceptibles" de tener dicha conclusión», PAREJO ALFONSO, LUCIANO, *El silencio administrativo en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, en la obra colectiva, *La protección jurídica del ciudadano*, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 585. Téngase en cuenta, en cualquier caso, que en todo procedimiento inspector hay inserto un procedimiento sancionatorio y si se acepta que existe algún procedimiento no susceptible de producir actos favorables ése será, sin duda, el procedimiento sancionador.
- (113) A favor de una interpretación en abstracto parece inclinarse OLIVERA MASSÓ, PABLO, en la obra colectiva *Estudios y comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 523 en donde cita como ejemplo de procedimientos que producen efectos favorables el procedimiento de jubilación y reconocimiento de pensión que se acuerda de oficio, o el procedimiento de revisión de oficio de un acto administrativo, cuando la modificación del acto tiene lugar en favor del administrado, olvidando que el primero puede terminar con el no reconocimiento de la pensión y el segundo con la confirmación del acto revisado. Lo favorable del procedimiento no se conocerá, realmente, hasta su resolución. Véase, en el ámbito penal y con ocasión de la determinación de la Ley penal más favorable, MEZGER, quien entiende «por esta ley más benigna la que produce en el *caso concreto* el resultado más favorable para el autor», MEZGER, EDMUNDO, *Tratado de Derecho Penal*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1955, pág. 113.

que puede concluir en un acto en el que se determine la no procedencia de la imposición de sanciones (114) -acto que debe considerarse, en principio, favorable para el ciudadano-, será un procedimiento susceptible de ocasionar actos favorables y por tanto quedaría fuera del ámbito del artículo 43.4, que se reserva para los no susceptibles de ello (115). Como esta interpretación sería absurda (116), al hacer el precepto absolutamente ineficaz, habrá que entender que la susceptibilidad debe serlo en concreto (117).

No obstante, aun entendiendo que la susceptibilidad de producir actos favorables debe ser analizada en el concreto procedimiento en el que se ha traspasado el plazo para dictar resolución, el precepto sigue planteando problemas de interpretación (118) que deben ser resueltos teniendo en cuenta la finalidad perseguida que, no se olvide, es evitar la dilatación (119) excesiva del procedimiento en cuanto circunstancia que se considera perjudicial para el administrado. Si en beneficio del administrado se habilita una medida como la caducidad, ésta no debería producir peores efectos que los que se tratan de evitar, por ello la caducidad del procedimiento deberá acordarse en todos aquellos casos en que su aplicación tenga efectos favorables para el administrado y no cuando sus efectos sean perjudiciales para el mismo (120). Lo que lleva al otro problema anteriormente indicado: determinar qué son

-
- (114) Véase, al respecto, el artículo 6.º del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora.
- (115) Como se ha indicado en alguna ocasión, «el carácter favorable o desfavorable de un acto no es una característica intrínseca del mismo, sino un dato que resulta *a posteriori* en función del complejo de circunstancias que rodean su producción y de la concreta situación de los sujetos destinatarios de los mismos», SANTAMARÍA PASTOR, JUAN ALFONSO y PAREJO ALFONSO, LUCIANO, *Derecho administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 1989, pág. 267.
- (116) La norma parte ya de la concreción, pues reducir la caducidad a los procedimientos iniciados de oficio es, de por sí, una forma de concreción.
- (117) La redacción, tildada de «construcción atormentada», conduce, según OLIVERA MASSÓ, a la siguiente conclusión: no se producirá la caducidad del expediente si por razón del procedimiento se hubieran de producir efectos favorables para el interesado. OLIVERA MASSÓ, PABLO en la obra colectiva *Estudios y comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 522.
- (118) Hasta que no se conozca el contenido del acto, un procedimiento -incluso entendido en concreto- puede ser catalogado como susceptible de producir actos favorables y por tanto quedar al margen de la protección que supone la caducidad.
- (119) Aunque quizá sería mejor hablar no de «excesiva dilatación» sino de «excesiva paralización», que en último extremo es lo que pretendería erradicar la caducidad, como manifestación palmaria de las dilaciones indebidas, porque la primera, pese a ser una dilación, no tiene necesariamente que ser calificada de indebida. No obstante, tal como se ha regulado esta institución en el artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común -ligada al transcurso del plazo máximo de resolución, con independencia de que a dicho transcurso se llegue por inactividad o por actividad frenética de la Administración- no es posible hablar más que de excesiva duración. Salvo que se interprete correctivamente, acudiendo para ello a su fundamentación subjetiva -mayoritariamente rechazada- y que gira en torno a la presunción de abandono del procedimiento. Sobre la «separación de la duración máxima del procedimiento del de la caducidad del mismo» puede consultarse GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS y GONZÁLEZ NAVARRO, FRANCISCO, *Régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 1.042 y ss.
- (120) La claridad es meridiana si se considera que en el texto remitido por el Congreso al Senado, el artículo 43.4 preveía la caducidad para todos los procedimientos iniciados de oficio, sin exclusión de los susceptibles de producir actos favorables. Decía el texto del proyecto del Gobierno que «Cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por

actos favorables para el ciudadano (121) y si es posible interpretar correctivamente el precepto considerando que la exclusión va referida a los procedimientos que terminen en actos cuyo contenido pueda considerarse favorable para el ciudadano, expresión mucho menos

el propio órgano competente para dictar la resolución, en el plazo de 30 días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada». Es en el Senado -enmienda número 471 del Grupo Parlamentario Socialista- donde se introducen las siguientes matizaciones:

- a) Se exceptúa la caducidad si el procedimiento se ha paralizado por causa imputable al interesado -lo que resulta lógico, pues la norma es una medida para luchar contra las dilaciones en que incurra la Administración cuando a ella sean imputables-;
- b) No se entenderán caducados los procedimientos de oficio si producen actos favorables para los ciudadanos -lo que también resulta lógico, pues la medida, concebida para proteger al ciudadano contra las dilaciones indebidas, no debería ocasionarle un perjuicio superior al que le producen las dilaciones-.

Éste es el sentido que debe darse a la exclusión respecto de «los procedimientos susceptibles de producir actos favorables» a que se refiere el artículo 43.4. Cualquier otra interpretación más restrictiva cercenaría un derecho que, en último extremo, está anclado en el artículo 24 de la Constitución Española. Véase, sobre la tramitación de la ley, SOTORRA SERRA, M. ANGELS, *Iter legislativo de la Ley 30/1992*, en la obra colectiva *Administración Pública y Procedimiento Administrativo*, Boch, Barcelona, 1993, págs. 1 y ss. y ABAJO QUINTANA, JOAQUÍN JOSÉ, *Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: tramitación parlamentaria*, en la obra colectiva *Estudios y comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, Tomo II, págs. 157 y ss.

- (121) Véase la exposición de GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ sobre la distinción entre actos favorables y actos de gravamen, formulada originariamente por W. JELLINEK, y que termina por identificar los primeros con los «actos declaratorios de derechos» y los segundos con los «actos de gravamen o limitativos de derechos subjetivos». Como ejemplo de los primeros se cita a la concesión, la subvención, el reconocimiento de crédito o la condonación de una deuda; de los segundos, una expropiación, una sanción, una orden o una revocación de un acto favorable. GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMÁS-RAMÓN, *Curso de Derecho administrativo, I*, Civitas, 1983, págs. 529 y ss. También, PARADA, RAMÓN, *Derecho Administrativo I*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 115 y ss. Aun cuando puede resultar dudoso que la liquidación tributaria que pone fin al procedimiento inspector encaje en la segunda categoría -actos de gravamen-, así lo consideran los autores citados en primer lugar de modo indirecto cuando, como ejemplo de la revocación de los actos de gravamen citan a los «perdones o condonaciones tributarias», asumiendo que la condonación del tributo es revocación de un acto de gravamen. De manera expresa citan como ejemplo de acto constitutivo de gravamen a la liquidación tributaria, que impone una obligación de dar; DE LA MORENA Y DE LA MORENA, LUIS, *Curso de Derecho Administrativo II Actos y Contratos*, Gráficas Flavián, Madrid, 1988, pág. 61; VILLAR PALASÍ, JOSÉ LUIS y VILLAR EZCURRA, JOSÉ LUIS, *Principios de Derecho Administrativo, Tomo II*, Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 95. De concluir que la liquidación tributaria es un acto declarativo de derechos -véase la STS de 17 de enero de 1995 que niega tal carácter a la liquidación provisional por lo que, *a contrario sensu*, «las liquidaciones definitivas son actos declarativos de derechos», según el comentario que acompaña a la misma en Revista Quincena Fiscal, número 8, 1995, pág. 50- y que el término «actos favorables» lo utiliza el artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común en el sentido técnico aludido y no en el usual o vulgar que luego se indica -tratando simplemente de evitar que una medida defensiva de un derecho del administrado se transforme en lesiva de sus intereses- quedaría dinamitada la posibilidad de aplicar el citado artículo al procedimiento inspector en su fase de liquidación, y cercenado uno de los principales objetivos de la ley: «ampliar y reforzar las garantías de los ciudadanos para la resolución justa y pronta de los asuntos», según reza la exposición de motivos. También deberían valorarse las siguientes circunstancias, que contribuyen a relativizar enormemente la categoría de «actos favorables», llegando incluso a permitir defender que un mismo acto, según el punto de vista desde el que se enfoque, puede ser calificado como favorable o como de gravamen y que han sido puestas de manifiesto por SANTAMARÍA PASTOR, JUAN ALFONSO y PAREJO ALFONSO, LUCIANO, *Derecho administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 1989, pág. 267:
- a) Que las categorías de «actos favorables» y «actos de gravamen» son «instrumentales, diseñadas a los efectos prácticos de conferir determinadas garantías a los administrados» y de ahí que «la jurisprudencia sea reacia a efectuar descripciones generales de estas categorías»;
 - b) Que «las nociones que emplean las leyes (actos declarativos de derechos, actos que limitan derechos subjetivos) son sensiblemente más restringidas que las de actos favorables o de gravamen respectivamente» y
 - c) Que «el carácter favorable de un acto no es una característica intrínseca del mismo, sino un dato que resulta *a posteriori* en función del complejo de circunstancias que rodean su producción y de la concreta situación de los sujetos destinatarios de los mismos».

Consciente o inconscientemente, identifican «actos favorables» con efectos favorables, inclinándose con ello por un sentido atécnico, los siguientes autores:

técnica que la de «actos favorables» y que permitiría desplegar el artículo 43.4 sobre un espectro de procedimientos considerablemente más amplio (122), haciendo real con ello lo que en caso contrario se convertiría en una mera declaración de intenciones sin trascendencia práctica alguna: la «celeridad del procedimiento».

La cuestión, admitiendo el término en su acepción vulgar -o en su acepción técnica, pero relativizada, según se ha indicado anteriormente-, puede llegar a ser de difícil resolución (123) sin la intervención del propio administrado (124) y quizá, como ocurre en el Derecho penal, la decisión última deba corresponder a los tribunales.

- a) GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS y GONZÁLEZ NAVARRO, FRANCISCO, *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 1.067;
- b) OLIVERA MASSÓ, PABLO, en la obra colectiva *Estudios y comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 523;
- c) PAREJO ALFONSO, LUCIANO, *El silencio administrativo en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, en la obra colectiva, *La protección jurídica del ciudadano*, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 585.

Téngase en cuenta además que como han advertido VILLAR PALASÍ, JOSÉ LUIS y VILLAR EZCURRA, JOSÉ LUIS, *Principios de Derecho Administrativo, Tomo II*, Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 95, «el legislador utiliza en ocasiones los términos [actos favorables] en sentido no técnico» y que, como ha hecho notar ENTRENA CUESTA, RAFAEL, *Curso de Derecho Administrativo*, Tecnos, 1982, Volumen I/1, pág. 189, la clasificación entre favorables y de gravamen es una subclasificación de la división entre actos negociales y meros actos administrativos y sólo es aplicable a los primeros, siendo los segundos aquellos cuyo «otorgamiento tiene carácter reglado al faltar la expresada y necesaria autonomía de la voluntad administrativa», con lo que podría defenderse que la liquidación, ni es acto favorable, ni es acto de gravamen, sino «mero acto administrativo». Parece negar, sin embargo, la posibilidad de aplicar el artículo 43.4 al procedimiento de liquidación, la STS de 29 de enero de 1994 (Ar. 348) por la «naturaleza y fin del procedimiento cuestionado», aun cuando no está totalmente claro cuál es el procedimiento sobre el que se pretende la caducidad y sobre el que se deniega (el fondo del asunto se refiere al retraso en la ejecución de una resolución del TEAC sobre una liquidación por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana).

- (122) En contra, la STS de 29 de enero de 1994 (Ar. 348) según la cual, el «artículo 43.4 utiliza una «expresión negativa que, pese a su ambigüedad, parece referirse a los procedimientos sancionadores o semejantes».
- (123) El problema es viejo conocido del Derecho penal, al que se ha tenido que enfrentar con ocasión de la aplicación retroactiva de normas que alteran las penas impuestas por la realización de un determinado delito, hipótesis en la que pudieran plantearse algunos supuestos que harían que se oscureciese el diagnóstico de la Ley penal más favorable. El problema ha sido expuesto por COBO DEL ROSAL y VIVES ANTÓN en los siguientes términos: «Resulta ciertamente difícil, por no decir imposible, la determinación de la Ley más benigna en algunos supuestos, debido a que su carácter beneficioso para el reo se deducirá de una serie de referencias subjetivas, que impiden se siente un criterio válido, para todos los casos que pudieran imaginarse. Así, v.gr. en la hipótesis expuesta, habrá quien diga que la multa es más beneficiosa que la inhabilitación, y que, en atención a ello, la ley anterior es más benigna; pero, atendiendo a las distintas privaciones de libertad, podrá perfectamente mantenerse, merced a esa referencia subjetiva, la proposición inversa», COBO DEL ROSAL y VIVES ANTÓN, *Derecho Penal*, parte general I-II, Universidad de Valencia, 1982, pág. 209. Entre las soluciones propuestas en Derecho penal -aunque de forma minoritaria- se alude a la decisión del reo -frente a la mayoritaria, que hace descansar la decisión sobre los tribunales-. El Decreto de 23 de diciembre de 1944, la Ley de 8 de abril de 1967 y la de 19 de julio de 1976 optaron por una solución intermedia, siendo los tribunales los que, en última instancia concretaban la disposición penal más beneficiosa, pero con audiencia del reo en caso de tratarse de penas de distinta naturaleza.
- (124) La solicitud de que se proceda al archivo de las actuaciones y que puede efectuar éste al amparo del artículo 43.4, será indicativa de que, por su parte, considera que el procedimiento no es susceptible de producir actos favorables, si bien, esta solicitud es ajena a la caducidad, que, de producirse, lo hace *ipso iure* y con carácter previo a la misma, si se acepta que el simple transcurso del plazo de caducidad es constitutivo.

- b) En cuanto a la aplicación del artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común al procedimiento regulado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, resulta no sólo de la disposición adicional quinta de la primera de ellas que establece la subsidiariedad de modo expreso respecto del «procedimiento de investigación» (125), sino también del apartado segundo del artículo 9.º de la Ley General Tributaria que fija la supletoriedad de las disposiciones generales del Derecho administrativo para el ámbito tributario (126).
- c) Si, por consiguiente, la Ley 30/1992 resulta de aplicación subsidiaria al procedimiento inspector, vencido el plazo que concede el Reglamento General de la Inspección al inspector jefe para dictar resolución -1 mes- el procedimiento se entenderá caducado en virtud del artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común si se llega a la conclusión de que el propio Reglamento General de la Inspección no tiene establecido procedimiento alguno para proteger contra las dilaciones indebidas durante la fase de tramitación posterior a la formalización de las actas, pues en caso contrario y dada la subsidiariedad de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, regiría la protección específica habilitada por dicho procedimiento.

Al respecto ya se ha indicado que la aplicación del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección a la fase en que se ha de dictar resolución resulta sumamente forzada e incluso imposible si se interpreta como lo vienen pretendiendo la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia (necesidad de que transcurran más de seis meses).

A lo anterior debe añadirse lo siguiente:

-
- (125) El propio Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios reconoce la posibilidad de que el procedimiento de comprobación e investigación tributaria incurra en caducidad, al decir en el apartado c) del artículo 1.º y con respecto a dicho procedimiento lo siguiente: «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».
- (126) Y que podría habilitar la aplicación subsidiaria de la Ley 30/1992 en la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria, ya que ello no resulta expresamente prohibido por el número 2 de la disposición adicional quinta citada ni por el número 4 del artículo 107. Sobre este extremo puede consultarse; MARTÍN QUERALT, JUAN, *La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria*, Revista Tribuna Fiscal, número 32, 1993, págs. 37 y ss.; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, ARTURO, *La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: primera aproximación*, Revista Tribuna Fiscal, número 29, 1993, págs. 43 y ss.; ALEGRE ÁVILA, JUAN MANUEL, *Los procedimientos tributarios tras la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, de modificación de determinados procedimientos tributarios*, Revista Quincena Fiscal, número 22, 1993, págs. 15 y ss.; ARMESTO CAMPO, ANA MARÍA, *Los procedimientos tributarios y la nueva Ley 30/1992*, Revista Quincena Fiscal, número 18, 1993, págs. 94 y ss.

- a) Que el Reglamento General de la Inspección tiene que situarse en un contexto histórico en el que la legislación administrativa entendía suficientemente protegido al administrado contra las dilaciones indebidas en los procedimientos iniciados de oficio mediante el recurso de queja y por tanto, la medida excepcional que supuso el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos venía motivada por la también excepcional circunstancia de la inexistencia de un plazo máximo de duración para la fase de comprobación e investigación del procedimiento de la inspección. Pero dicha medida excepcional, en el contexto al que se hace referencia, perdía su sentido cuando cesaban las circunstancias excepcionales que la motivaron. Y ello sucedía al entrar en la fase posterior a la documentación de las actuaciones, perfectamente aquilatada mediante la fijación de plazos máximos. Por tanto, dicha fase sólo gozaría, en base a la remisión del artículo 9.º 2 de la Ley General Tributaria, de la protección genérica que ofrecía la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, ahora sustituida por la fijada en la Ley 30/1992;
- b) Que aplicado, como viene siendo aplicado, el artículo 31.4 no soluciona en absoluto las dilaciones indebidas durante la fase de tramitación posterior al acta: la dilación existe desde el día siguiente al transcurso del mes de plazo fijado para resolver y desde ese mismo momento debe ser erradicada. No se entiende, por tanto, que sea preciso esperar seis meses para luchar contra el retraso. Más aún, la batalla puede resultar estéril si en dicho plazo de seis meses se produce resolución expresa. Entonces, la dilación, habiendo existido quedará, no obstante, santificada. El artículo 31.4 no busca protección contra las dilaciones indebidas durante la fase de tramitación posterior (127). Y si lo hace, está técnicamente tan mal construido, que no lo logra en absoluto.

En definitiva, la caducidad del procedimiento que prevé el artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común para los supuestos en que haya vencido el plazo de resolución sin que la misma se haya producido (128) es

(127) Si se tiene en cuenta, como ya se indicó, que la suspensión de las actuaciones inspectoras no puede dilatarse por más de seis meses, el artículo 31 tendría por objeto -y lo lograría- proteger exclusivamente contra las dilaciones indebidas producidas en la primera fase de comprobación e investigación. La idea está presente en bastantes de las resoluciones del TEAC citadas en la nota 3 anterior, con reproducción literal en todas ellas del siguiente párrafo: «la tramitación de las actas se contempla en el Título II del propio texto reglamentario, en concreto en su Capítulo III, con un desarrollo sujeto a unos específicos límites temporales, frente a lo que sucede en el supuesto de las actuaciones inspectoras previas a la formalización de las actas contempladas en el Título Primero cuya ausencia de sujeción a límites temporales concretos es lo que, indudablemente, ha motivado a introducir en el Reglamento las disposiciones del artículo 31 en atención -como señala el Preámbulo del Reglamento en su apartado 2 párrafo 8- a la seguridad jurídica de los interesados». Por todas, véase la de 12 de mayo de 1993 en Revista de Contabilidad y Tributación, número 131, 1994, págs. 163 y ss. y en Revista Quincena Fiscal, número 21, 1993, págs. 63 y ss.

(128) Sobre la posibilidad de que la Administración haya dictado resolución expresa en plazo sin que se haya notificado la misma al interesado y los efectos que ello implicaría véase MORILLO-VELARDE PÉREZ, JOSÉ IGNACIO, *Los actos presuntos*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 70 y ss. Para este autor, dicha circunstancia «significa que, aunque haya transcurrido el plazo para resolver sin que el interesado haya obtenido respuesta alguna, ni siquiera sabe si puede acogerse a los beneficios de la caducidad». En un intento de superar las posiciones doctrinales que «hasta el

plenamente aplicable al procedimiento inspector (129) y por tanto, transcurrido un mes, computado desde la finalización del plazo de los 15 días para formular alegaciones (130), dicho procedi-

momento, no han avanzado más allá del lamento» y cuestionando «¿a qué viene tanta obligación de resolver, tanta amenaza de responsabilidad, etc., si después una interpretación rigorista y literalista, sin argumentos de fondo en que apoyarse, frustra la finalidad misma de la institución?», llega a la conclusión de que «no se puede admitir que un acto no notificado tenga relevancia jurídica externa» entre otras cosas porque a la Administración le «bastaría con afirmar que resolvió». Véase el artículo 58.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que impone la obligación de cursar toda notificación «en el plazo de 10 días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado». En contra NIETO, ALEJANDRO, *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, 1994, pág. 476; «el mero dictado de un acto administrativo, aun sin ser notificado al interesado, interrumpe ya el curso de la caducidad (o de la prescripción). Así lo declara la Sentencia de 10 de octubre de 1989 (Ar. 7347; MARTÍN DEL BURGO) por entender que "la notificación del acto administrativo no es condición de validez, ni menos de existencia del mismo, sino simplemente de su eficacia frente al interesado; lo que respecto de la institución debe servirnos para que los actos no notificados en su momento, pero conocidos finalmente, deban servir para testimoniar la existencia de una actividad administrativa dentro del respectivo procedimiento impeditivo o mejor incompatible con la calificación de inactividad que ha de ser la base de la caducidad del procedimiento". Y todo ello por una razón extrema, a saber: que "la caducidad más que un fundamento subjetivo del abandono del procedimiento, no presumible en principio y de muy difícil indagación, debe basarse en el objetivo de la inactividad o pasividad en su tramitación, lo que es perfectamente comprobable"». Véase lo dicho por NUÑEZ RUIZ, MANUEL-JESÚS, en *La notificación de los actos administrativos en el procedimiento común*, Montecorvo, Madrid, 1994, págs. 54 y ss.

- (129) En contra, ARMESTO CAMPO, ANA MARÍA, *Los procedimientos tributarios en la nueva Ley 30/1992*, Revista Quincena Fiscal, número 18, 1993, pág. 94, para quien «dicha disposición no resultará aplicable a los procedimientos sancionadores iniciados por la Inspección de los Tributos, dado que el procedimiento de inspección regula específicamente los supuestos de suspensión e interrupción injustificada de sus actuaciones». Desde otro punto de vista, se ha entendido que el artículo 92 contempla la caducidad únicamente desde la perspectiva de los procedimientos iniciados a solicitud del interesado: ello conduciría a la conclusión de que los efectos allí previstos no resultarían de aplicación a la caducidad de los procedimientos iniciados de oficio. A mi juicio ello resulta inadmisibles porque, si bien es cierto que los apartados 1 y 2 del artículo 92 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común se refieren a la caducidad en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el apartado tercero, al determinar los efectos de la caducidad, no distingue en absoluto entre la caducidad que afecta a uno y otro procedimiento y por tanto es aplicable en ambos supuestos, siendo además indicativo que el título de la Sección a la que pertenece lleva por título «caducidad» y se inserta en el Capítulo IV «finalización del procedimiento»- y el Título VI «de las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos»-, aplicable tanto a los iniciados de oficio como a los iniciados a instancia de parte. A favor de la primera postura parecen estar MARROQUÍN MOCHALES, JOSÉ LUIS, para quien «el artículo 92 contempla la caducidad únicamente desde la perspectiva de los procedimientos iniciados a solicitud del interesado» en la obra colectiva *Estudios y comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 597, y PARADA VÁZQUEZ, RAMÓN, *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 177, a cuyo juicio «esta causa de caducidad no está reconocida en el artículo 92 de la ley, que configura la caducidad de los procedimientos como producida únicamente por una falta imputable a los interesados». A favor de la segunda, siquiera sea por analogía, OLIVERA MASSÓ, PABLO, en la obra colectiva *Estudios y comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 524.
- (130) Sin que a ello constituya un obstáculo la práctica habitual de los órganos de inspección de diferir *sine die* el plazo para formular alegaciones ante la «imposibilidad» de poner de manifiesto el expediente completo por el retraso del actuario en formular el informe exigido por los artículos 48.2.d) y 56.3 y que la exposición de motivos (IV) califica de accesorio a las actas. La nulidad de actuaciones ante su ausencia lo es en beneficio del sujeto pasivo, pero no puede utilizarse como mecanismo para dilatar indebidamente el procedimiento. Desde la fecha en que sea extendida el acta y con independencia de lo que suceda durante dicho período -se difiera o no el plazo para formular alegaciones-, transcurridos sucesivamente los plazos de siete días hábiles (art. 56 RGIT) más quince días hábiles (art. 56 RGIT) o 22 si hay solicitud de ampliación (art. 49 LRJAP), más un mes (art. 60.4 RGIT), sin que haya recaído resolución expresa,

miento debe reputarse caducado, sin que sea posible dictar resolución (131), sino sólo proceder al archivo de las actuaciones (132) si se acepta el carácter constitutivo del transcurso del plazo de caducidad.

En cuanto a los efectos que dicha caducidad produce, ya se ha indicado que son los fijados por el número 3 del artículo 92 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y que consisten en privar de efectos interruptivos de la prescripción a los procedimientos caducados (133), sin que ello suponga la prescripción de la acción

la caducidad operará indefectiblemente. Véanse, sobre el informe ampliatorio, las Resoluciones del TEAC de 5 de julio de 1994 en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, número 47, 1994, ref. 1140, págs. 982 y ss.; de 7 de julio de 1994 en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, número 45, 1994, ref. 972, págs. 645 y ss.; de 26 de enero de 1994 en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, número 36, 1994, ref. 255, págs. 461 y ss.; de 13 de enero de 1993 en Revista Gaceta Fiscal número 113, págs. 72 y ss. También, JUAN LOZANO, ANA MARÍA, *Impugnación de las actas de la Inspección de los Tributos*, Tecnos, 1994.

- (131) Pueden surgir dudas sobre si el acto administrativo de liquidación, dictado una vez rebasado el plazo de resolución, quedaría amparado por el artículo 63.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común a cuyo tenor «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», transcripción casi literal del artículo 49 de la Ley de 1958 que permitió a la Administración incumplir sin consecuencias y de modo sistemático la obligación que le imponía el antiguo artículo 56 -actual 47-. Las dudas se disipan inmediatamente si se considera lo siguiente:
- a) Que la naturaleza del término o plazo -que ha cambiado radicalmente, al ser ahora, en los procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables, un plazo de perención- impone la anulabilidad del acto si éste se llegase a dictar;
 - b) Que -aunque para ello sea necesario, con carácter previo, admitir algo que se tratará con posterioridad (la condición no constitutiva, sino meramente declarativa, de la declaración de caducidad)- el vencimiento del plazo máximo para resolver «mata» -en terminología de FEDERICO DE CASTRO Y DE VALVERDE- el procedimiento, lo transforma en inexistente para el Derecho y por tanto el acto en que el mismo termina no es que se haya dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido sino que, sencillamente, se ha dictado sin procedimiento alguno, convirtiéndose con ello en el paradigma de los actos nulos de pleno derecho a que se refiere el artículo 62.1 e) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; y
 - c) Que -y aquí no es preciso aceptar nada con carácter previo- ese acto «extemporáneo» vendría a lesionar -al hacer inoperante la medida establecida en su defensa- el derecho, susceptible de amparo constitucional, a un «procedimiento» sin dilaciones indebidas (art. 24.CE), circunstancia aquella que, en virtud del artículo 62.1 a), determina también la nulidad de pleno derecho del acto administrativo.
- (132) El propio artículo 42 exime de la obligación de resolución -aunque también es cierto que no la prohíbe- a los procedimientos en que se produzca la caducidad. La aparente contradicción entre esa excepción y la necesaria resolución expresa -en los procedimientos iniciados a instancia de parte- declarando la caducidad (art. 92.1) la salva MARROQUÍN MOCHALES interpretando que la «excepción aludida no se contrae únicamente a la resolución expresa, sino al contenido mismo de ésta, absolviendo el fondo de cuantas solicitudes se formulen por los interesados», en la obra colectiva *Estudios y comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 598.
- (133) Tales efectos son plenamente compatibles con el artículo 105 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor «la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa». La acción es plenamente salvaguardada por los artículos 43.4 y 92.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que se limitan a declarar la caducidad del procedimiento -manifestación concreta del ejercicio de la acción- y anular su efecto interruptivo, dejando siempre intacta la acción de la Administración. Véase lo dicho anteriormente en nota 107.

de la Administración que podrá iniciar un nuevo procedimiento (134) al que parece más que probable que le resulte de aplicación el principio de conservación de actos y trámites a que se refiere el artículo 66 (135) aunque limitado, eso sí, a los ejercicios no prescritos en el momento de iniciarse nuevamente el procedimiento (136).

Finalmente, tres precisiones.

Primera. Dados los términos en que está redactado el artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, la caducidad parece que opera *ipso iure* y sin necesidad de una declaración en tal sentido por parte de la Administración (137). El mero transcurso del tiempo tendría entonces efectos constitutivos, produciéndose la caducidad de manera automática y con independencia de que se esti-

-
- (134) En este mismo sentido, aunque, a mi juicio, con cierta confusión entre caducidad del procedimiento y caducidad de la acción, RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, JAIME, *La caducidad en el Derecho Administrativo español*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1993, págs. 289 y ss., para quien «la caducidad del procedimiento no puede traer consigo la imposibilidad de volver a incoar el procedimiento».
- (135) Sobre esta idea, TABOAS BENTANACHS, MANUEL, en la obra colectiva *Administraciones públicas y ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Práxis, Madrid, 1993, pág. 597. Con carácter más general, BELADIEZ ROJO, MARGARITA, *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- (136) Para GÓMEZ CORRALIZA, «la caducidad de la instancia no afecta realmente al derecho sustantivo que sirve de objeto al proceso, sino que se refiere a éste sólo en cuanto ha cristalizado en una pretensión procesal. Es, por tanto, ésta la que resulta extinguida y no, en principio, el derecho o poder jurídico sustantivo deducido en el juicio en el que la caducidad de la instancia se produce», GÓMEZ CORRALIZA, BERNARDO, *La caducidad*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1990, pág. 538.
- (137) A favor de esta postura RODRÍGUEZ-ARANA, para quien «una interpretación progresista a favor de los derechos del ciudadano, permite exigir como elemento esencial para que la caducidad produzca sus efectos que se realice por la Administración la advertencia oportuna. (...) Lo que ocurre es que en el caso de la [caducidad] administrativa, la ley opera como título jurídico que ha de ser aplicado por un acto de la Administración al que se ligarán los efectos de aquella. La Administración no crea el título, no crea la caducidad, simplemente, la declara. El acto administrativo correspondiente no es, en términos comunes, constitutivo sino declarativo», RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, JAIME, *La caducidad en el Derecho Administrativo español*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1993, págs. 276 y ss. No obstante, la afirmación parece ir referida a la caducidad perjudicial para el administrado, que no es precisamente la ahora analizada y respecto de la que existen posturas contradictorias: para una postura favorable al carácter constitutivo en la caducidad por causa imputable al administrado y de acuerdo a la nueva ley véase, GONZÁLEZ NAVARRO en GONZÁLEZ PEREZ, JESÚS y GONZÁLEZ NAVARRO, FRANCISCO, *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 1.052 y ss. Con respecto a la caducidad producida por inactividad de la Administración, este último autor entiende «que en el caso de la perención por paralización del procedimiento imputable a la Administración, ésta se limita a declarar que el procedimiento ha perimido. Es decir que (...) la declaración de perención tiene aquí también carácter puramente declarativo y no constitutivo», pág. 1.070. En sentido opuesto y aparentemente con carácter más general se pronunció el dictamen del Consejo de Estado de 12 de mayo de 1946 al decir que la caducidad administrativa -a diferencia de la caducidad civil- no obra de una manera directa y automática, de tal forma que en todo caso ha de ser tomada en cuenta o apreciada y declarada». Sin embargo, debe considerarse nuevamente, que tal afirmación se produce en un momento en el que el ordenamiento ignoraba la existencia de la caducidad por paralización imputable a la Administración. A favor de la necesidad de dicha declaración al supuesto aquí analizado se pronuncia PAREJO ALFONSO, LUCIANO para quien en el procedimiento iniciado de oficio «el efecto es siempre la caducidad, que tampoco se produce de forma automática, preci-

me necesario el reconocimiento de la misma por parte de la Administración a efectos meramente declarativos. Difícil es entender otra cosa si se conecta -y no será la única vez que deberá hacerse- el número 1 del artículo 43 con su número 4 poniéndose entonces de manifiesto que «si venciese el plazo de resolución (...) los procedimientos iniciados de oficio (...) se entenderán caducados», solución radicalmente distinta a la que prevé el número 1 del artículo 92 para los procedimientos iniciados a solicitud del interesado.

Segunda. Es dudoso si, aun con meros efectos declarativos, es preciso un reconocimiento -declaración- por parte de la Administración acerca de la caducidad del procedimiento. La cuestión no es intrascendente (138): si, producida la caducidad, no habiéndola declarado de oficio la Administración y no habiendo instado el administrado dicha declaración, aquélla es alegada en vía jurisdiccional, podría ser de aplicación la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en, entre otras, la Sentencia de 17 de octubre de 1959 según la cual «el quedar un expediente incurso en caducidad no es idéntico a estar caducado, situación esta que requiere decisión gubernativa expresa, sin que a la jurisdicción Contencioso-Administrativa, por su carácter revisor le sea dable pronunciarse sobre la caducidad o no caducidad cuando esta cuestión no ha sido previamente resuelta por la Administración» (139). Al ser la causa de la cadu-

sando una declaración expresa de la Administración», aunque con cierta contradicción al decir posteriormente que «dada la redacción literal del número 4 del artículo 43, la caducidad parece operar automáticamente por el mero transcurso de dicho plazo legal máximo para resolver»; la falta de automaticidad utilizada en primer lugar parece ir referida, más que a la necesidad de una declaración de la caducidad como elemento constitutivo de la misma, a la necesidad del acto administrativo de reconocimiento como meramente declarativo, cuestión que se analiza con posterioridad. PAREJO ALFONSO, LUCIANO, *El silencio administrativo en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, en la obra colectiva, *La protección jurídica del ciudadano*, Madrid, 1993, Tomo I, págs. 559 y ss. y en especial 572 y 585. Para TABOAS BENTANACHS, MANUEL, en la obra colectiva *Administraciones públicas y ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Práxis, Madrid, 1993, pág. 596, «la necesidad de proceder a declararla obstaculiza e inviabiliza la tesis de que la caducidad pueda operar automáticamente, y da sentido a la conocida diferenciación entre procedimientos incurso en situación de caducidad y procedimientos efectivamente caducados, habida cuenta de haberse adoptado la correspondiente decisión», aunque, nuevamente, con referencia a la caducidad de los procedimientos iniciados a instancia de parte. A favor del automatismo de la caducidad -aunque con dudas- en los procedimientos iniciados de oficio, VADRI FORTUNY, M. TERESA y PONCE SOLE, JULIO, *La nueva posición de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración pública*, en la obra colectiva *Administración pública y procedimiento administrativo*, Boch, Barcelona, 1993, pág. 147, para los que «si se creyó arriesgado el funcionamiento automático de la caducidad en los procedimientos iniciados de oficio por lo que pudiera tener de perjudicial para el interés público, debiera haberse buscado una fórmula para conjugar éste con el interés del particular, exigiendo, por ejemplo, la necesidad de un requerimiento por parte de éste, tal y como se hace en el artículo 92, pero a la inversa».

- (138) Sobre todo si se tiene en cuenta que el obligado tributario dilatará al máximo la alegación de esta circunstancia -probablemente planteándola por primera vez en vía contenciosa- con la clara intención de que la prescripción -no interrumpida- siga operando a su favor. La Administración podrá poner coto a esta práctica declarando de oficio la caducidad -o simplemente archivando las actuaciones si aquélla no fuere necesaria- e iniciando inmediatamente un nuevo procedimiento, cuando aprecie la concurrencia de tales circunstancias.
- (139) Aunque los efectos prácticos de la imposibilidad de pronunciarse sobre la caducidad hasta tanto lo haga la Administración no son excesivos, si se tiene en cuenta que el mismo tribunal tiene dicho, en Sentencia de 24 de abril de 1984 que «las normas de procedimiento son normas de Derecho público que están fuera de la disponibilidad de las partes, de tal manera que ni por acuerdo entre los litigantes pueden las mismas ser modificadas y muchísimo menos en cuanto a la ampliación de un plazo improrrogable, sino además, por la fundamental razón, de que la declaración de caducidad que

cidad aquí analizada la paralización imputable a la Administración y estar por tanto establecida en favor del administrado y respecto de los procedimientos iniciados de oficio (140) podría, con base en su diferenciación respecto de la caducidad debida a la paralización imputable al administrado, al que en principio perjudica (141), intentar argumentarse contra la innecesariedad -también a efectos declarativos- de dicha declaración por parte de la Administración (142): declaración que doctrina (143) y jurisprudencia (144) estiman, con carácter mayoritario, necesaria (145), si bien referida a la caducidad de los procedimientos iniciados a instancia de parte,

ha de realizarse obligatoriamente en el momento en que tal caducidad se produce, se limita, al operar la caducidad por ministerio de la ley, a constatar una situación de hecho, haber transcurrido con exceso el plazo legal previsto para la presentación de la demanda, y ser éste un término improrrogable e insubsanable, que por ser irreversible tiene como obligada consecuencia jurídica la que el ordenamiento jurídico ha establecido».

- (140) Que como ha puesto de manifiesto MARROQUÍN MOCHALES, JOSÉ LUIS, constituye la principal novedad de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ya que «la anterior ley rituaría no admitía la caducidad de los procedimientos incoados de oficio» lo que «era una verdad reiteradamente puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo, fuera aplicando el artículo 61.1 o el 99 de aquélla. Sintetizando su doctrina cabe recordar las Sentencias de 22 de diciembre de 1988, la de 9 de octubre de 1990 y la de 17 de octubre de 1991», en la obra colectiva *Estudios y comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 598.
- (141) Uno de los argumentos utilizados por la jurisprudencia para argumentar sobre la necesidad de la declaración se contiene en la Sentencia de 26 de septiembre de 1975: «como se desprende del artículo 291 del ROF y 99 de la Ley de Procedimiento Administrativo, para que un procedimiento administrativo termine de esta forma anormal se necesita que la paralización sea imputable al administrado y que tenga lugar una expresa declaración de caducidad y subsiguiente notificación al interesado, a fin de que, si aquél no la encuentra conforme a Derecho, pueda utilizar los recursos que sean procedentes»; es claro que el requisito se establece en defensa del interesado, perjudicado por la caducidad; como también es claro que en el supuesto aquí analizado no le depara perjuicio alguno, sino, al contrario, beneficio y por tanto, desde este punto de vista, pierde su sentido la necesidad de una declaración al respecto. La sentencia está recogida del libro de GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS y TOLEDO JAUDENES, JULIO, *Comentarios al reglamento de procedimiento económico-administrativo*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 815.
- (142) Cuya existencia sólo se presupone en el artículo 92.1 para la caducidad de los procedimientos iniciados a instancia de parte cuando dice que «Contra la resolución que declare la caducidad procederán los recursos pertinentes».
- (143) Véase, por todos, MARROQUÍN MOCHALES, JOSÉ LUIS, en la obra colectiva *Estudios y comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 596: «Como ha puesto de relieve la doctrina científica y la jurisprudencia, hay que diferenciar entre la caducidad como hecho jurídico administrativo y como acto. Una cosa es, en efecto, que el procedimiento se halle incurso en caducidad, para lo que bastaría el transcurso del plazo establecido por la ley para su activación sin haber tenido ésta lugar, y otra, la declaración misma de caducidad y, por ende, de extinción del procedimiento, que exige el apartado 1, *in fine*, del artículo 92, contra la que podrán darse los recursos pertinentes». No obstante, la referencia doctrinal aquí formulada está, en su mayor parte, «contaminada» al ir referida, en muchas ocasiones, a la necesidad de la declaración a efectos constitutivos -que no es precisamente lo que aquí se defiende- y respecto de la caducidad por causa imputable al administrado -que tampoco es la que aquí se analiza-.
- (144) Véase la Jurisprudencia del Tribunal Supremo citada por TABOAS BENTANACHS, MANUEL, en la obra colectiva *Administraciones públicas y ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Práxis, Madrid, 1993, pág. 597, nota (21).
- (145) Con serias dudas al respecto, pero estimando conveniente la declaración, GONZÁLEZ NAVARRO en GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS y GONZÁLEZ NAVARRO, FRANCISCO, *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 1.065.

única existente hasta la Ley 30/1992 (146). No obstante, la interpretación más correcta parece ser la necesidad de que la caducidad sea declarada por la Administración (147) y el obstáculo, probablemente insalvable, para entender lo contrario, el artículo 87 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que al regular la terminación del procedimiento por caducidad hace referencia, como circunstancia que pone fin al mismo, no a aquella sino a la «declaración de caducidad», y

Tercera. El artículo 42.2 identifica el plazo máximo para resolver -cuya existencia resulta de una trascendencia capital para que la caducidad pueda operar- con el que «resulte de la tramitación del procedimiento aplicable al caso» con lo que parece equipararse el plazo máximo para resolver con la duración máxima del procedimiento, lo que permite superar la no aplicabilidad literal de la regla de caducidad a aquellos procedimientos que, sin disponer de un plazo máximo de resolución expreso, sí tienen fijada una duración máxima para la totalidad del pro-

- (146) Aunque se deben tener en cuenta los Reales Decretos 2530/1976, de 8 de octubre y 1945/1983, de 22 de junio y la Ley 26/1984, de 19 de julio, citados por MARROQUÍN MOCHALES, JOSÉ LUIS, en la obra colectiva *Estudios y comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 599. Véase, además, lo dicho en las notas 109 y 110 anteriores, así como la Ley 16/1985, de 25 de junio, citada por GONZÁLEZ NAVARRO en GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS y GONZÁLEZ NAVARRO, FRANCISCO, *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 1.046.
- (147) Éste es el criterio que se viene siguiendo en las disposiciones que, con posterioridad a la ley 30/1992, se refieren a la caducidad de los procedimientos iniciados de oficio en los que la tónica general vienen siendo fórmulas similares a la siguiente: «el transcurso del plazo sin resolver dará lugar a la caducidad, que se decretará en el plazo de 30 días desde el vencimiento del plazo de ocho meses para resolver». Fórmulas que, dicho sea de paso, parecen entender que dicha declaración carece de efectos constitutivos. Véase, por ejemplo, el Real Decreto de 29 de diciembre de 1993 (BOE de 19-1-1994) o las Órdenes de 23 de mayo de 1994 (BOE de 8 de junio) y de 3 de marzo de 1994 (BOE de 11 de marzo). Resulta curiosa la aplicación que de la caducidad realiza el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, cuyo artículo 20.6 viene a fijar una especie de plazo máximo al procedimiento sancionador -6 meses- cuyo transcurso no determina la caducidad, sino que es necesario el transcurso adicional de un plazo de 30 días -al que se denomina plazo de caducidad- vencido el cual, a instancia del interesado, el órgano competente emitirá certificación en la que conste que ha caducado el procedimiento y se ha procedido al archivo de las actuaciones. La referencia a un plazo de caducidad al margen del plazo para resolver -inexistente en la LRJAP como luego se indica-, junto con la emisión de certificación sobre la caducidad -también inexistente en la LRJAP- pueden generar un confucionismo indeseable con las previsiones del artículo 44.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común a cuyo tenor la Administración, en el plazo de que dispone para emitir certificación sobre actos presuntos, puede dictar resolución expresa sobre el fondo del asunto. En el presente caso, dicha circunstancia es absolutamente imposible, porque la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común no lo permite y porque se trata de un supuesto de caducidad y no de acto presunto. Algo similar se pretendió introducir mediante enmienda al proyecto de ley, solicitando la adición de un número 5 al artículo 92 a cuyo tenor «Cuando la paralización del procedimiento fuese imputable a la Administración, para que la caducidad del procedimiento pueda operar en beneficio del interesado será necesario que éste haya hecho ver a la Administración, mediante escrito presentado al efecto, que han transcurrido más de tres meses desde el último trámite realizado requiriéndole para que reanude la tramitación. Pasados 15 días desde el requerimiento sin que haya sido atendido, el procedimiento se entenderá caducado». TABOAS BENTANACHS, MANUEL, llega a aceptar la existencia de «un plazo de 30 días en el que cabe la posibilidad de formular la solicitud de caducidad, ampliándose la posibilidad de su formulación a cualquier interesado. Plazo de 30 días que es común para que, inclusive de oficio, por el propio órgano competente para dictar

cedimiento (148). En este orden de cosas, el plazo de 30 días que concede el apartado 4 del artículo 43, lo es simplemente a efectos del archivo de las actuaciones, pero, en absoluto, para que se produzca la caducidad, que opera de modo inmediato con el transcurso del plazo máximo para resolver; en cualquier caso, a la Administración no le es posible dictar resolución en dicho plazo de 30 días (149), sino simplemente declarar la caducidad -si se entiende que la declaración es necesaria- y proceder al archivo de las actuaciones. El plazo de treinta días a que se refiere el artículo 43.4 tiene sentido sólo respecto de aquellas consecuencias que, ligadas al incumplimiento de plazos -caducidad y archivo de actuaciones- precisen de «actuaciones físicas» del órgano administrativo: archivar las actuaciones y dictar la resolución en la que se reconozca la caducidad lo requieren, pero no lo requiere la caducidad misma, que, como circunstancia de hecho y de derecho se produce el mismo día del vencimiento del plazo para resolver (150). Ello es claro si se conecta, nuevamente, el número 1 del artículo 43 -«si venciese el plazo de resolución, y el órgano competente no la hubiese dictado expresamente se

la resolución, pueda (¡deba!) actuarse la caducidad procediendo al archivo de las actuaciones sin necesidad de solicitud alguna», en *Administraciones públicas y ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Práxis, Madrid, 1993, pág. 598. Sobre la necesidad de dicha certificación para la eficacia de la caducidad del procedimiento iniciado de oficio se puede ver VADRI FORTUNY, M. TERESA y PONCE SOLE, JULIO, *La nueva posición de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración pública*, en la obra colectiva *Administración pública y procedimiento administrativo*, Boch, Barcelona, 1993, pág. 147.

- (148) Aunque esta identificación sólo se produce, de forma expresa, para los procedimientos iniciados a instancia de parte, al decir el artículo 42.2 que «el plazo máximo para resolver las solicitudes que se formulen por los interesados, será el que resulte de la tramitación del procedimiento aplicable en cada caso. Cuando la norma de procedimiento no fije plazos, el plazo máximo de resolución será de tres meses». Con una interpretación, quizá demasiado literal, quizá la única posible, se llega a la conclusión de que la limitación temporal de tres meses que por defecto realiza la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común es sólo aplicable a los procedimientos iniciados a instancia de parte, pero no a los de oficio, que carecerán de plazo cuando su normativa específica no lo fije. En este sentido, PARADA VÁZQUEZ, RAMÓN, *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 174 y 177, para quien «no hay obligación de terminar en ese plazo de tres meses los procedimientos que se inician de oficio». En cualquier caso, aunque el procedimiento inspector no tiene, en su conjunto, fijada una duración máxima, sí tiene fijado un plazo máximo para resolver a computar desde un hito determinado. Aun cuando el anexo 3 del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, dice que el procedimiento de comprobación e investigación tributaria previsto en los artículos 104 y 109 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, no tiene plazo prefijado para su terminación, lo realmente importante es que sí tiene fijado un plazo máximo de resolución una vez concluida la fase de instrucción.
- (149) Véase lo indicado con anterioridad en la nota número 131.
- (150) Véase, PAREJO ALFONSO, para quien «dada la redacción literal del número 4 del artículo 43, la caducidad parece operar automáticamente, por el mero transcurso de dicho plazo legal máximo para resolver, sin perjuicio de que su consecuencia -el archivo de las actuaciones- precise de una actuación positiva que debe realizarse -de oficio o a instancia de cualquiera de los interesados en el procedimiento- dentro de los 30 días siguientes al vencimiento del referido plazo legal. Esta interpretación, basada en la diferenciación de la caducidad y el archivo de las actuaciones, encuentra respaldo en la regulación de la caducidad en los procedimientos iniciados a instancia de parte del artículo 92; regulación que establece claramente dicha diferenciación, otorgando sustantividad al acuerdo de archivo de las actuaciones. De otro lado, de este artículo 92 no cabe extraer conclusión alguna en contra, toda vez que está centrado exclusivamente en la caducidad de los procedimientos iniciados a instancia de parte. Consecuentemente, la solución establecida en el artículo 43.4 es específica y dotada de lógica propia», *El silencio administrativo en la Ley de Régimen*

producirán los efectos jurídicos que se establecen en este artículo»- con el número 4 -«se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones (...) en el plazo de 30 días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada»: es indudable que, para preservar adecuadamente contra las dilaciones indebidas, sólo es posible entender que el plazo de 30 días lo es a efectos de archivo de actuaciones pero no de caducidad (151).

VI. CONCLUSIONES

A virtud de lo dispuesto en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, el incumplimiento del plazo de un mes que el artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos concede al Inspector Jefe para dictar el acto administrativo que corresponda, determina la caducidad del procedimiento inspector y por consiguiente, el mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 92.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas

Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en la obra colectiva, *La protección jurídica del ciudadano*, Madrid, 1993, Tomo I, págs. 586 y ss.; también, TABOAS BENTANACHS, MANUEL, *Administraciones públicas y ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Práxis, Madrid, 1993, pág. 598, cuya opinión puede consultarse en la nota 147 anterior. En contra, los siguientes autores; ARMESTO CAMPO, ANA MARÍA, *Los procedimientos tributarios en la nueva Ley 30/1992*, Revista Quincena Fiscal, número 18, 1993, pág. 94, para quien «el artículo 43.4 de la Ley 30/1992 introduce la caducidad de los procedimientos sancionadores cuando no se dicte resolución en los 30 días siguientes al vencimiento del plazo establecido al efecto»; ESCUSOL BARRA, ELADIO y RODRÍGUEZ-ZAPATA PÉREZ, JORGE, *Derecho procesal administrativo*, Tecnos, 1995, pág. 207, para los que, con referencia al procedimiento sancionador, «transcurridos seis meses desde su inicio, comienza el cómputo del plazo de caducidad de 30 días que se contiene en el artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común»; COBO OLVERA, TOMÁS, *Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Edersa, 1994, pág. 232, a cuyo juicio «la dicción legal, entendemos que no es acertada, ya que la caducidad no se produce en el plazo de 30 días, sino a partir de ese plazo».

- (151) Bajo la ley anterior, y respecto de los procedimientos sancionadores -iniciados de oficio-, el Tribunal Supremo entendió que «para que se produzca la perención del procedimiento por acto de la Administración es necesario que se produzca un expreso requerimiento dirigido en tal sentido a la Administración, no pudiéndose admitir, porque ello rompería la coherencia del sistema jurídico-administrativo, que la perención opere de manera automática» y que «si en Derecho administrativo la caducidad o perención del procedimiento no opera automáticamente sino que exige requerimiento expreso previo y sólo en caso de que transcurran tres meses sin atender ese requerimiento se produce ese efecto terminal (...) no puede pretenderse entonces hacer de peor condición a la Administración para pretender que la prescripción se vaya reanudando cada vez que el particular cumple un trámite y aquella se demora lo mas mínimo en producir un nuevo acto procesal», postura criticada por LOZANO, BLANCA, *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 223 y por PARADA, RAMÓN, en el prólogo a dicha obra. Insiste en esta necesidad, respecto de la caducidad prevista en el artículo 9.º 3 de la Ley del Patrimonio Histórico, GONZÁLEZ NAVARRO, en GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS y GONZÁLEZ NAVARRO, FRANCISCO, *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 1.064 y ss., aunque ello no impediría que la caducidad se produzca *ope legis* una vez denunciada la mora por el administrado. Entiende que dicho requerimiento es innecesario, según el artículo 43.4, la STS de 29 de enero de 1994 (Ar. 348).

y del Procedimiento Administrativo Común, pierde la capacidad de interrumpir la prescripción que le conceden los artículos 30.3 a) del Reglamento General de la Inspección y 66.1 a) de la Ley General Tributaria.

El citado plazo de un mes debe comenzar a computarse una vez transcurridos los veintidós días (quince más siete) a que hace referencia el artículo 56 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos con ocasión de las alegaciones ante el órgano actuante de la Inspección de los Tributos, sin que el inicio de dicho cómputo pueda considerarse diferido como consecuencia de la práctica habitual de ampliar *sine die* el plazo para la formulación de alegaciones ante el retraso del actuante en la emisión del informe a que se refiere el artículo 56.3 de dicho reglamento. (Salvo ampliaciones de plazos realizadas al amparo de los arts. 49 y 42.2 de la LRJAP y sin que sea posible hablar aquí de concurrencia de causas justificativas de la interrupción a diferencia de lo que sucede en el art. 31 RGI).

Carece de sentido pretender extender el concepto de «interrupción de las actuaciones inspectoras» contenido en el artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos a la fase de tramitación posterior a la formalización de las actas porque la prescripción es una institución que debe ser interpretada restrictivamente en Derecho tributario y la seguridad jurídica que intenta proteger la misma está plenamente salvaguardada una vez que aquéllas han sido formalizadas y porque el artículo 31 -interpretado como lo vienen haciendo la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia y la Audiencia Nacional- no es un instrumento idóneo para luchar contra las dilaciones indebidas en la fase de liquidación, que se producen una vez transcurrido un plazo inferior al de los seis meses (22 días más un mes), siendo necesario acudir en dicha fase al instrumento idóneo que para ello ha habilitado el ordenamiento jurídico: el artículo 43.4 en conexión con el 92.3, ambos de la Ley 30/1992.