

**EL RECURSO O RECLAMACIÓN INTERPUESTO PARA  
OBTENER LA DECLARACIÓN DE CADUCIDAD:  
¿INTERRUMPLE EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL  
DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A DETERMINAR  
LA DEUDA TRIBUTARIA?**

**Análisis de la STS de 12 de julio de 2016 (rec. núm. 3404/2015)**

**José Miguel Martín Rodríguez**

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Pablo de Olavide*

---

**EXTRACTO**

La Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 12 de julio de 2016 resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la Abogacía del Estado contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Cataluña de 29 de mayo de 2015. La cuestión bajo examen es si la reclamación económico-administrativa interpuesta contra una liquidación de la Administración interrumpe o no el derecho de la Administración a liquidar la deuda cuando, como consecuencia de dicha reclamación, se estima la caducidad del correspondiente procedimiento.

El TS confirma que dicha reclamación no interrumpirá la prescripción porque la caducidad de un procedimiento, conforme al artículo 104.5 de la Ley General Tributaria (LGT), suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de un procedimiento caducado, entre ellos la interrupción de la prescripción provocada por las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados. No es necesario que dicho precepto indique expresamente que resulta también de aplicación a los recursos o reclamaciones para obtener dicha caducidad.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

Con fecha de 29 de mayo de 2015 (rec. núm. 1508/2011 [NFJ065737]), el TSJ de Cataluña publicó una sentencia en que, apartándose del criterio expuesto por el TS en la Sentencia de 19 de diciembre de 2013 (rec. núm. 1885/2013 [NFJ053475]), estimaba parcialmente un recurso de la Generalitat de Cataluña admitiendo la interrupción de la prescripción provocada por una reclamación económico-administrativa en la que el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña apreció la caducidad de un procedimiento de comprobación de valores.

Lo que resulta más curioso es que el recurso interpuesto por la Generalitat que resuelve el TSJ de Cataluña no cuestionaba la caducidad del procedimiento, objeto de la reclamación originaria, sino la siguiente aseveración realizada por el TEAR: «sin que la interposición de la presente reclamación tenga carácter interruptivo [sic] de la prescripción [...]».

A raíz de esta sentencia del TSJ de Cataluña, la Abogacía del Estado interpone ante el TS recurso de casación para la unificación de doctrina al entender que existe contradicción entre esta sentencia y la dictada por el propio TS el 19 de diciembre de 2013, en un recurso de casación para la unificación de doctrina, en que negaba efectos sobre la interrupción de la prescripción a cuantas reclamaciones y recursos se interpongan en plazo por el obligado tributario para obtener la declaración de caducidad.

La cuestión bajo examen en esta sentencia es, por tanto, si la reclamación económico-administrativa interpuesta contra una liquidación de la Administración interrumpe o no el derecho de la Administración a liquidar la deuda cuando, como consecuencia de dicha reclamación, se estima la caducidad del correspondiente procedimiento.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TS examina, en primer lugar, si concurren o no los requisitos para interponer un recurso de casación para la unificación de doctrina dado que la Generalitat lo cuestiona. Al respecto el TS se muestra firme y entiende que las diferencias entre los casos comparados (STS de 19 de diciembre de 2013 frente a STSJ de Cataluña de 29 de mayo de 2015) no son relevantes. Por un lado, se cumplen los requisitos sustantivos, ya que en ambas situaciones existen procedimientos en que se apreció la caducidad (inspección en el primer caso, comprobación de valores en el segundo) tras una reclamación económico-administrativa. Por otro, se cumplen, asimismo, los requisitos procesales, puesto que se exponen en el escrito de presentación claramente las circunstancias de la contradicción que fundamenta el recurso (FD Tercero).

En relación con el fondo del asunto el TS observa que la colisión entre ambas sentencias deriva de la diferente interpretación que realizan del artículo 104.5 de la LGT.

Por una parte, el TSJ de Cataluña, partiendo de la redacción literal del artículo 68.1 b) de la LGT<sup>1</sup>, entiende que dicha reclamación interrumpe la prescripción y que la apreciación de la caducidad posteriormente como consecuencia de dicha reclamación, si bien supone la desaparición de dicho procedimiento, no equivale a la eliminación de todos sus efectos, como si dichas actuaciones nunca hubieran existido.

En opinión del TSJ, la caducidad no evita la interrupción de la prescripción, puesto que cuando el artículo 104.5 de la LGT<sup>2</sup> regula los efectos de la caducidad, se limita a señalar la pérdida del efecto de interrupción de las actuaciones realizadas en el seno de dicho procedimiento caducado. No dice nada en cambio respecto a las reclamaciones o recursos, que además tienen distinta naturaleza al ser procedimientos de revisión y no de gestión. Dado que la institución de la prescripción conforme a la propia jurisprudencia del TS debe ser interpretada restrictivamente (como recuerda la STS de 16 de enero de 2009 [rec. núm. 3822/2000 –NFJ065741–]), no cabría extender la previsión del artículo 104.5 de la LGT más allá de sus términos estrictos. Es decir, una reclamación económico-administrativa interrumpirá siempre el plazo de prescripción conforme al artículo 68.1 b); el hecho de que se declare la caducidad de dicho procedimiento no implica que se excluya la interrupción de la prescripción tal y como prevé el artículo 104.5 porque no se indica de forma expresa que dentro de las «actuaciones realizadas en los procedimientos caducados» deban entenderse incluidos las reclamaciones o recursos para obtener dicha caducidad.

El TS en su Sentencia de 19 de diciembre de 2013 considera en cambio, criterio que se mantiene en esta sentencia, que el artículo 104.5 suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de un procedimiento caducado, preservando en su caso el derecho de la Administración a liquidar si no ha transcurrido el plazo de prescripción. Basándose en una interpretación conjunta (no literal) de este precepto y del artículo 68.1 b), el TS considera ilógico permitir dicha interrupción ya que se perjudicaría a los interesados que, ostentando la razón, plantearan el correspondiente recurso o reclamación para que se reconociera la caducidad del procedimiento. Aunque se declarara la caducidad posteriormente, de interrumpirse la prescripción por la inter-

<sup>1</sup> «1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe: [...]

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso».

<sup>2</sup> «5. Producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley».

posición del recurso o reclamación, la Administración no tendría ningún incentivo para concluir o no el procedimiento en seis meses o declarar de oficio dicha caducidad, ya que se vería recompensada con un nuevo plazo de prescripción.

De este modo el TS considera oportuno extender a los recursos o reclamaciones que permiten obtener la declaración de caducidad la doctrina que ya aplica a los que se instan contra actos nulos de pleno derecho.

Finalmente, recurriendo de nuevo al argumento de la aplicación razonable de la norma, el TS insiste en que una interpretación literal del artículo 104.5 de la LGT llevaría al absurdo de privar del efecto de interrupción de la prescripción a las actuaciones de la Administración realizadas en el curso de un procedimiento caducado y reconocérselo en cambio al acto del obligado (recurso o reclamación) que ha reaccionado para conseguir dicho resultado.

A la luz de lo expuesto, el TS estima el recurso de casación para la unificación de doctrina y sienta jurisprudencia refrendando lo declarado en su anterior Sentencia de 19 de diciembre de 2013.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

A pesar de que en la presente sentencia parece que el TS se limita a confirmar su anterior jurisprudencia, lo cierto es que existen varias cuestiones que suscitan un interesante debate.

Es preciso destacar, en primer lugar, que la posición del TS se acaba sosteniendo principalmente en dos ejercicios interpretativos. El primero de ellos, lo denomina «interpretación conjunta» de los artículos 68.1 b) y 104.5 de la LGT; en la práctica no deja de ser un examen del ámbito de aplicación del segundo precepto en el que se valora si se aplica o no como regla especial en el supuesto enjuiciado.

Conforme a este ejercicio, el tribunal analiza la relación existente entre el artículo 68.1 b) de la LGT, en que se indica que los recursos o reclamaciones interrumpen el derecho de la Administración a liquidar la deuda, y el artículo 104.5 de la LGT, que descarta que las actuaciones realizadas en el seno de procedimientos caducados interrumpen la prescripción. Si se presenta una reclamación o recurso que promueve la caducidad del procedimiento de manera exitosa, como en los casos bajo litigio, ¿únicamente tenemos en cuenta su naturaleza de acto que interrumpe la prescripción o, como regla especial, entendemos que sí se produce la interrupción al considerarlo una actuación realizada en un procedimiento caducado?

A la luz de la sentencia comentada, el parecer del TS resulta claro: aplicaríamos el artículo 104.5 de la LGT cuya supresión de efectos a los actos caducados se «contagia» a las reclamaciones o recursos que promuevan la declaración de caducidad.

En un sentido muy similar se expresa el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en sus Resoluciones de 26 de octubre de 2010 (R. G. 4337/2009 [NFJ047347]) o de 26 de abril

de 2012 (R. G. 4979/2011 [NFJ046885]): «el artículo 104.5 de la Ley 58/2003 suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de aquel procedimiento caducado, en una clara voluntad de eliminar todo rastro jurídico del procedimiento instruido» y sigue «la preservación de esos efectos legales, derivados de la propia caducidad del procedimiento, exigen que tampoco interrumpa el cómputo del plazo de prescripción del derecho sustantivo a determinar la deuda, el recurso o reclamación dirigido a que sea declarada la caducidad del procedimiento».

La doctrina también respalda esta posición, al entender, en palabras de FALCÓN Y TELLA que este artículo 104.5 actúa como una norma específica que prevalece respecto a la genérica atribución de efectos interruptivos (sic) de cualquier recurso o reclamación que contiene el artículo 68.1 b).

En nuestra opinión no cabe otra solución al respecto pues la presentación del recurso o reclamación exigiendo la declaración de caducidad en el seno de un procedimiento de gestión no hace sino apelar a la diligencia de la Administración que debería haberla instado de oficio tras el transcurso, en este caso, del plazo de seis meses para concluir el procedimiento.

Otra cuestión que queremos advertir es el lógico paralelismo con la jurisprudencia que ya apostaba por esta misma solución en relación con el procedimiento inspector (SAN de 3 de diciembre de 2007 [rec. núm. 274/2006 –NFJ027755–]), confirmada por STS de 24 de junio de 2011 [rec. núm. 1908/2008 –NFJ044123–]). En la misma ya se aseveraba que debía descartarse que los recursos o reclamaciones a través de los cuales se había obtenido la retroacción de actuaciones interrumpieran la prescripción. De otro modo, señala dicha sentencia, no tendría sentido la obligación de que la Administración finalice las actuaciones en un plazo máximo de seis meses desde la retroacción (entonces art. 150.5 LGT, actual art. 150.7).

El TS advierte, no obstante, que esta posición jurisprudencial no afecta a su doctrina sobre la interrupción de la prescripción por los actos anulables o afectados por nulidad radical o de pleno derecho. Una jurisprudencia corroborada en las SSTs de 14 de junio de 2012 (recs. núms. 6386/2009 [NFJ048091] y 5043/2009 [NFJ048092]) en las que se reafirmaba que «La anulación de una comprobación de valores (como la de una liquidación) no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los tribunales económicos administrativos». Por el contrario, en supuestos de nulidad radical o de pleno derecho, las reclamaciones o recursos interpuestos que promueven la misma no interrumpen el plazo de prescripción.

Esta aclaración es pertinente pues el propio TEAC ya hubo de pronunciarse en un sentido similar en su Resolución de 26 de abril de 2012 (R. G. 4979/2011 [NFJ046885]). La anulabilidad deriva de los vicios del acto administrativo, la caducidad en cambio afecta a un procedimiento. La caducidad produce así la «desaparición jurídica» del procedimiento, pero no afecta al derecho sustantivo que se ejerce en dicho procedimiento, el cual «sigue unas vicisitudes y una vida propias»; mientras que no haya transcurrido el plazo de prescripción de dicho derecho, podrá iniciarse un nuevo procedimiento.

De hecho, conforme al propio artículo 104.5 *in fine*, rige el principio de conservación de actuaciones conforme al cual las actuaciones realizadas en el curso de dicho procedimiento, así

como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el mismo, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios para su empleo en futuros procedimientos en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Este principio de conservación de actuaciones se aplica, no obstante, manteniendo que no provocarán la interrupción de la prescripción (párrafo anterior del propio art. 104.5) los requerimientos y actuaciones de la Administración o de los obligados tributarios que han permitido conformar el expediente del procedimiento ahora caducado. Para que este principio tenga virtualidad la caducidad debe tener dos consecuencias jurídicas: que produzca de manera efectiva la desaparición jurídica del procedimiento instruido y que se mantenga incólume el derecho sustantivo que impulsó el propio procedimiento, es decir, que no se interrumpa el plazo de prescripción por ninguna actuación en su curso (ni siquiera por los recursos y reclamaciones).

De no ser así, si no desapareciera el procedimiento instruido, no tendría sentido formular de forma expresa este principio de conservación de actuaciones, pues se entendería que las mismas siguen vivas si el procedimiento así lo está. Igualmente, tampoco tendrá lógica el principio si la caducidad no resulta totalmente inocua al derecho sustantivo. Si la interposición de la reclamación o recurso que promueve dicha caducidad interrumpiera la prescripción, no sería tan urgente y necesaria la conservación de actuaciones, pues la Administración contaría con un renovado plazo de cuatro años para ejercitar su derecho.

Otro debate que suscita esta sentencia es aquel respecto a la naturaleza de la institución de la caducidad en nuestro Derecho Tributario. Tal y como ha señalado DE JUAN CASADEVALL, el término caducidad no es el más apropiado para referirnos a este fenómeno, puesto que este debería circunscribirse a las acciones, entendiendo que la caducidad es el vencimiento del término fijo determinado para ejercitar dicha acción. En cambio, en relación con los procedimientos deberíamos emplear el término perención, un instituto procesal que podría definirse como «la forma de terminación anormal del procedimiento, determinante de su extinción, que, sin prejuzgar la prescripción del derecho y/o la caducidad de la acción, se produce por el vencimiento del plazo máximo de duración sin haberse notificado su resolución, o por su paralización o interrupción injustificada, imputable al administrado, durante el tiempo preestablecido por la ley».

De este modo, cuando el contribuyente plantea un recurso o reclamación exigiendo que se declare esta perención, no está haciendo otra cosa que evidenciar una circunstancia que debe determinar la extinción del procedimiento que se había iniciado pero que no afecta en sí al derecho de la Administración a liquidar. Ello nos debe llevar a considerar que la interposición de la reclamación o recurso, cuyo objeto es la apreciación de la caducidad, no está realmente conectada con el derecho sustantivo susceptible de prescribir y, por tanto, no debería interrumpir su plazo de prescripción.

Esta independencia de efectos puede parecer confusa porque, una vez declarada la caducidad como consecuencia del recurso o reclamación, la desaparición «a todos los efectos» del procedimiento altera el ciclo de prescripción al desaparecer paralelamente las causas de interrupción anudadas al mismo. Este hecho, a pesar de mantener intacta la posibilidad de ejercer de nuevo la acción por parte de la Administración, puede provocar la prescripción de su derecho a liquidar

si han transcurrido los cuatro años previstos en la LGT. El motivo de la prescripción, no obstante, no será en ningún caso la perención del procedimiento, ni el recurso o reclamación que la promueve, sino la inacción de la Administración durante el plazo señalado en nuestra legislación.

A la luz de todo ello, en nuestra opinión descartar que la reclamación o recurso por el que se obtiene la caducidad interrumpa la prescripción no es un examen que debe producirse *ex-post*, como consecuencia de la declaración de dicha caducidad, sino *ab initio*. Es decir, la mera interposición de dicho recurso o reclamación, cuando este sea su único objeto, no debería interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar por cuanto no se dirige ni cuestiona el mismo.

La extinción del procedimiento en caso de que se declare la caducidad del mismo por haber transcurrido el plazo de perención no debería provocar, sobrevenidamente, la desaparición de la interrupción de la prescripción que en su momento ya provocó la interposición del recurso o reclamación que promovía dicha caducidad; dicho efecto, simplemente, no debería haberse producido nunca.

---

## Bibliografía

DE JUAN CASADEVALL, J. [2005]: «La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 12.

FALCÓN Y TELLA, R. [2014]: «Los recursos tendentes a obtener la declaración del procedimiento y la interrupción de la prescripción: el voto particular a la STSJ Madrid de 19 de noviembre de 2013 y las SSTs de 5 y de 23 de octubre de 2012», *Quincena Fiscal*, núm. 9.

MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, A. [2013]: «La caducidad tributaria. La desconocida e ignorada causa de resolución de los procedimientos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 7.

MARTÍNEZ GINER, L. A. [2004]: «La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. [2015]: «El Tribunal Supremo matiza la doctrina de la doble comprobación o "doble tiro". Autos y sentencias sobre la tasa general de operadores», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 2, págs. 60-63.

SANZ CLAVIJO, A. [2009]: *La caducidad del procedimiento: su aplicación en el ámbito administrativo y tributario*, La Ley, Las Rozas (Madrid).

En relación con el fondo del asunto el TS observa que la colisión entre ambas sentencias deriva de la diferente interpretación que realizan del artículo 104.5 de la LGT.

Por una parte, el TSJ de Cataluña, partiendo de la redacción literal del artículo 68.1 b) de la LGT<sup>1</sup>, entiende que dicha reclamación interrumpe la prescripción y que la apreciación de la caducidad posteriormente como consecuencia de dicha reclamación, si bien supone la desaparición de dicho procedimiento, no equivale a la eliminación de todos sus efectos, como si dichas actuaciones nunca hubieran existido.

En opinión del TSJ, la caducidad no evita la interrupción de la prescripción, puesto que cuando el artículo 104.5 de la LGT<sup>2</sup> regula los efectos de la caducidad, se limita a señalar la pérdida del efecto de interrupción de las actuaciones realizadas en el seno de dicho procedimiento caducado. No dice nada en cambio respecto a las reclamaciones o recursos, que además tienen distinta naturaleza al ser procedimientos de revisión y no de gestión. Dado que la institución de la prescripción conforme a la propia jurisprudencia del TS debe ser interpretada restrictivamente (como recuerda la STS de 16 de enero de 2009 [rec. núm. 3822/2000 –NFJ065741–]), no cabría extender la previsión del artículo 104.5 de la LGT más allá de sus términos estrictos. Es decir, una reclamación económico-administrativa interrumpirá siempre el plazo de prescripción conforme al artículo 68.1 b); el hecho de que se declare la caducidad de dicho procedimiento no implica que se excluya la interrupción de la prescripción tal y como prevé el artículo 104.5 porque no se indica de forma expresa que dentro de las «actuaciones realizadas en los procedimientos caducados» deban entenderse incluidos las reclamaciones o recursos para obtener dicha caducidad.

El TS en su Sentencia de 19 de diciembre de 2013 considera en cambio, criterio que se mantiene en esta sentencia, que el artículo 104.5 suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de un procedimiento caducado, preservando en su caso el derecho de la Administración a liquidar si no ha transcurrido el plazo de prescripción. Basándose en una interpretación conjunta (no literal) de este precepto y del artículo 68.1 b), el TS considera ilógico permitir dicha interrupción ya que se perjudicaría a los interesados que, ostentando la razón, plantearan el correspondiente recurso o reclamación para que se reconociera la caducidad del procedimiento. Aunque se declarara la caducidad posteriormente, de interrumpirse la prescripción por la inter-

<sup>1</sup> «1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe: [...]

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso».

<sup>2</sup> «5. Producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley».

posición del recurso o reclamación, la Administración no tendría ningún incentivo para concluir o no el procedimiento en seis meses o declarar de oficio dicha caducidad, ya que se vería recompensada con un nuevo plazo de prescripción.

De este modo el TS considera oportuno extender a los recursos o reclamaciones que permiten obtener la declaración de caducidad la doctrina que ya aplica a los que se instan contra actos nulos de pleno derecho.

Finalmente, recurriendo de nuevo al argumento de la aplicación razonable de la norma, el TS insiste en que una interpretación literal del artículo 104.5 de la LGT llevaría al absurdo de privar del efecto de interrupción de la prescripción a las actuaciones de la Administración realizadas en el curso de un procedimiento caducado y reconocérselo en cambio al acto del obligado (recurso o reclamación) que ha reaccionado para conseguir dicho resultado.

A la luz de lo expuesto, el TS estima el recurso de casación para la unificación de doctrina y sienta jurisprudencia refrendando lo declarado en su anterior Sentencia de 19 de diciembre de 2013.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

A pesar de que en la presente sentencia parece que el TS se limita a confirmar su anterior jurisprudencia, lo cierto es que existen varias cuestiones que suscitan un interesante debate.

Es preciso destacar, en primer lugar, que la posición del TS se acaba sosteniendo principalmente en dos ejercicios interpretativos. El primero de ellos, lo denomina «interpretación conjunta» de los artículos 68.1 b) y 104.5 de la LGT; en la práctica no deja de ser un examen del ámbito de aplicación del segundo precepto en el que se valora si se aplica o no como regla especial en el supuesto enjuiciado.

Conforme a este ejercicio, el tribunal analiza la relación existente entre el artículo 68.1 b) de la LGT, en que se indica que los recursos o reclamaciones interrumpen el derecho de la Administración a liquidar la deuda, y el artículo 104.5 de la LGT, que descarta que las actuaciones realizadas en el seno de procedimientos caducados interrumpan la prescripción. Si se presenta una reclamación o recurso que promueve la caducidad del procedimiento de manera exitosa, como en los casos bajo litigio, ¿únicamente tenemos en cuenta su naturaleza de acto que interrumpe la prescripción o, como regla especial, entendemos que sí se produce la interrupción al considerarlo una actuación realizada en un procedimiento caducado?

A la luz de la sentencia comentada, el parecer del TS resulta claro: aplicaríamos el artículo 104.5 de la LGT cuya supresión de efectos a los actos caducados se «contagia» a las reclamaciones o recursos que promuevan la declaración de caducidad.

En un sentido muy similar se expresa el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en sus Resoluciones de 26 de octubre de 2010 (R. G. 4337/2009 [NFJ047347]) o de 26 de abril

de 2012 (R. G. 4979/2011 [NFJ046885]): «el artículo 104.5 de la Ley 58/2003 suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de aquel procedimiento caducado, en una clara voluntad de eliminar todo rastro jurídico del procedimiento instruido» y sigue «la preservación de esos efectos legales, derivados de la propia caducidad del procedimiento, exigen que tampoco interrumpa el cómputo del plazo de prescripción del derecho sustantivo a determinar la deuda, el recurso o reclamación dirigido a que sea declarada la caducidad del procedimiento».

La doctrina también respalda esta posición, al entender, en palabras de FALCÓN Y TELLA que este artículo 104.5 actúa como una norma específica que prevalece respecto a la genérica atribución de efectos interruptivos (sic) de cualquier recurso o reclamación que contiene el artículo 68.1 b).

En nuestra opinión no cabe otra solución al respecto pues la presentación del recurso o reclamación exigiendo la declaración de caducidad en el seno de un procedimiento de gestión no hace sino apelar a la diligencia de la Administración que debería haberla instado de oficio tras el transcurso, en este caso, del plazo de seis meses para concluir el procedimiento.

Otra cuestión que queremos advertir es el lógico paralelismo con la jurisprudencia que ya apostaba por esta misma solución en relación con el procedimiento inspector (SAN de 3 de diciembre de 2007 [rec. núm. 274/2006 –NFJ027755–]), confirmada por STS de 24 de junio de 2011 [rec. núm. 1908/2008 –NFJ044123–]). En la misma ya se aseveraba que debía descartarse que los recursos o reclamaciones a través de los cuales se había obtenido la retroacción de actuaciones interrumpieran la prescripción. De otro modo, señala dicha sentencia, no tendría sentido la obligación de que la Administración finalice las actuaciones en un plazo máximo de seis meses desde la retroacción (entonces art. 150.5 LGT, actual art. 150.7).

El TS advierte, no obstante, que esta posición jurisprudencial no afecta a su doctrina sobre la interrupción de la prescripción por los actos anulables o afectados por nulidad radical o de pleno derecho. Una jurisprudencia corroborada en las SSTs de 14 de junio de 2012 (recs. núms. 6386/2009 [NFJ048091] y 5043/2009 [NFJ048092]) en las que se reafirmaba que «La anulación de una comprobación de valores (como la de una liquidación) no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los tribunales económicos administrativos». Por el contrario, en supuestos de nulidad radical o de pleno derecho, las reclamaciones o recursos interpuestos que promueven la misma no interrumpen el plazo de prescripción.

Esta aclaración es pertinente pues el propio TEAC ya hubo de pronunciarse en un sentido similar en su Resolución de 26 de abril de 2012 (R. G. 4979/2011 [NFJ046885]). La anulabilidad deriva de los vicios del acto administrativo, la caducidad en cambio afecta a un procedimiento. La caducidad produce así la «desaparición jurídica» del procedimiento, pero no afecta al derecho sustantivo que se ejerce en dicho procedimiento, el cual «sigue unas vicisitudes y una vida propias»; mientras que no haya transcurrido el plazo de prescripción de dicho derecho, podrá iniciarse un nuevo procedimiento.

De hecho, conforme al propio artículo 104.5 *in fine*, rige el principio de conservación de actuaciones conforme al cual las actuaciones realizadas en el curso de dicho procedimiento, así

como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el mismo, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios para su empleo en futuros procedimientos en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Este principio de conservación de actuaciones se aplica, no obstante, manteniendo que no provocarán la interrupción de la prescripción (párrafo anterior del propio art. 104.5) los requerimientos y actuaciones de la Administración o de los obligados tributarios que han permitido conformar el expediente del procedimiento ahora caducado. Para que este principio tenga virtualidad la caducidad debe tener dos consecuencias jurídicas: que produzca de manera efectiva la desaparición jurídica del procedimiento instruido y que se mantenga incólume el derecho sustantivo que impulsó el propio procedimiento, es decir, que no se interrumpa el plazo de prescripción por ninguna actuación en su curso (ni siquiera por los recursos y reclamaciones).

De no ser así, si no desapareciera el procedimiento instruido, no tendría sentido formular de forma expresa este principio de conservación de actuaciones, pues se entendería que las mismas siguen vivas si el procedimiento así lo está. Igualmente, tampoco tendrá lógica el principio si la caducidad no resulta totalmente inocua al derecho sustantivo. Si la interposición de la reclamación o recurso que promueve dicha caducidad interrumpiera la prescripción, no sería tan urgente y necesaria la conservación de actuaciones, pues la Administración contaría con un renovado plazo de cuatro años para ejercitar su derecho.

Otro debate que suscita esta sentencia es aquel respecto a la naturaleza de la institución de la caducidad en nuestro Derecho Tributario. Tal y como ha señalado DE JUAN CASADEVALL, el término caducidad no es el más apropiado para referirnos a este fenómeno, puesto que este debería circunscribirse a las acciones, entendiendo que la caducidad es el vencimiento del término fijo determinado para ejercitar dicha acción. En cambio, en relación con los procedimientos deberíamos emplear el término perención, un instituto procesal que podría definirse como «la forma de terminación anormal del procedimiento, determinante de su extinción, que, sin prejuzgar la prescripción del derecho y/o la caducidad de la acción, se produce por el vencimiento del plazo máximo de duración sin haberse notificado su resolución, o por su paralización o interrupción injustificada, imputable al administrado, durante el tiempo preestablecido por la ley».

De este modo, cuando el contribuyente plantea un recurso o reclamación exigiendo que se declare esta perención, no está haciendo otra cosa que evidenciar una circunstancia que debe determinar la extinción del procedimiento que se había iniciado pero que no afecta en sí al derecho de la Administración a liquidar. Ello nos debe llevar a considerar que la interposición de la reclamación o recurso, cuyo objeto es la apreciación de la caducidad, no está realmente conectada con el derecho sustantivo susceptible de prescribir y, por tanto, no debería interrumpir su plazo de prescripción.

Esta independencia de efectos puede parecer confusa porque, una vez declarada la caducidad como consecuencia del recurso o reclamación, la desaparición «a todos los efectos» del procedimiento altera el ciclo de prescripción al desaparecer paralelamente las causas de interrupción anudadas al mismo. Este hecho, a pesar de mantener intacta la posibilidad de ejercer de nuevo la acción por parte de la Administración, puede provocar la prescripción de su derecho a liquidar

si han transcurrido los cuatro años previstos en la LGT. El motivo de la prescripción, no obstante, no será en ningún caso la perención del procedimiento, ni el recurso o reclamación que la promueve, sino la inacción de la Administración durante el plazo señalado en nuestra legislación.

A la luz de todo ello, en nuestra opinión descartar que la reclamación o recurso por el que se obtiene la caducidad interrumpa la prescripción no es un examen que debe producirse *ex-post*, como consecuencia de la declaración de dicha caducidad, sino *ab initio*. Es decir, la mera interposición de dicho recurso o reclamación, cuando este sea su único objeto, no debería interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar por cuanto no se dirige ni cuestiona el mismo.

La extinción del procedimiento en caso de que se declare la caducidad del mismo por haber transcurrido el plazo de perención no debería provocar, sobrevenidamente, la desaparición de la interrupción de la prescripción que en su momento ya provocó la interposición del recurso o reclamación que promovía dicha caducidad; dicho efecto, simplemente, no debería haberse producido nunca.

---

## Bibliografía

DE JUAN CASADEVALL, J. [2005]: «La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 12.

FALCÓN Y TELLA, R. [2014]: «Los recursos tendentes a obtener la declaración del procedimiento y la interrupción de la prescripción: el voto particular a la STSJ Madrid de 19 de noviembre de 2013 y las SSTs de 5 y de 23 de octubre de 2012», *Quincena Fiscal*, núm. 9.

MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, A. [2013]: «La caducidad tributaria. La desconocida e ignorada causa de resolución de los procedimientos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 7.

MARTÍNEZ GINER, L. A. [2004]: «La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. [2015]: «El Tribunal Supremo matiza la doctrina de la doble comprobación o "doble tiro". Autos y sentencias sobre la tasa general de operadores», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 2, págs. 60-63.

SANZ CLAVIJO, A. [2009]: *La caducidad del procedimiento: su aplicación en el ámbito administrativo y tributario*, La Ley, Las Rozas (Madrid).