

## LA CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN TRIBUTARIA EN VÍA ADMINISTRATIVA \*

**ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Autónoma de Madrid*

### **Extracto:**

LA Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) ha introducido, como una de las novedades destacables, la caducidad de los procedimientos tributarios debida a la inactividad de la Administración, en sintonía con lo que para el procedimiento administrativo común ya disponía el artículo 44 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), cuya aplicación al ámbito de los procedimientos tributarios había estado vedada por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT de 1963 y en la disposición adicional quinta de la mencionada LRJPAC. Junto a ella, cabe apreciar también la caducidad del procedimiento debida a la inactividad del obligado tributario, o caducidad de la instancia, esta sí, de amplia raigambre en el ámbito tributario. En el presente trabajo, a raíz de la aprobación del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, realizamos un pormenorizado estudio de la aplicación de la caducidad como forma de terminación de los procedimientos de revisión de actos tributarios en vía administrativa.

La LGT ha establecido, como consecuencia del incumplimiento de la Administración de dictar y notificar resolución expresa en los procedimientos especiales de revisión, la caducidad de los mismos, con un criterio que se aparta en algunos casos del criterio general plasmado en el artículo 104. A la vez, el Reglamento en materia de revisión no ha previsto de forma expresa la caducidad de la instancia en el recurso de reposición, ni en el procedimiento económico-administrativo, lo que obliga a una cierta labor interpretativa e integradora de la normativa contenida en la LGT sobre la cuestión. De los problemas que plantea la aplicación de la institución de la caducidad o perención del procedimiento, tanto de la motivada por la inactividad de la Administración como de la motivada por la inactividad del contribuyente, en el orden de revisión en vía administrativa de los actos tributarios se ocupa, pues, este trabajo.

**Palabras clave:** revisión en vía administrativa, caducidad del procedimiento y caducidad de la instancia.

\* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación SEJ2006-11841, «Nuevas perspectivas en la justicia administrativa tributaria (los nuevos procedimientos de revisión de actos tributarios en vía administrativa)» financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia y el FEDER.

# Sumario

1. Introducción.
2. La regulación de la caducidad de los procedimientos de revisión tributaria.
3. La caducidad de los procedimientos por inactividad de la Administración.
  - 3.1. El régimen general del artículo 104 de la LGT.
  - 3.2. La caducidad en los procedimientos especiales de revisión.
  - 3.3. Valoración crítica.
  - 3.4. Configuración general de la caducidad del procedimiento por inactividad de la Administración.
4. La caducidad de los procedimientos por inactividad del interesado.
  - 4.1. El régimen general de la caducidad de la instancia.
  - 4.2. La caducidad de la instancia en los procedimientos de revisión.
  - 4.3. Ámbito objetivo de la caducidad de la instancia en los procedimientos de revisión.
  - 4.4. Configuración general de la caducidad de la instancia.
5. Los efectos de la caducidad del procedimiento.
  - 5.1. La terminación del procedimiento.
  - 5.2. La enervación del efecto interruptivo de la prescripción que se produjo con el inicio del procedimiento caducado.
  - 5.3. Los pagos efectuados una vez iniciado el procedimiento caducado se considerarán voluntarios.

## 1. INTRODUCCIÓN

El término *caducidad* encuentra distintas aplicaciones en el ordenamiento jurídico-tributario, designando realidades o situaciones distintas en unos y otros casos. Así, cabe hablar de una *caducidad sustantiva*, referida a las acciones o a los derechos potestativos, caracterizada porque transcurrido el plazo señalado por la norma para su ejercicio decae tal acción o derecho y no puede, en consecuencia, hacerse valer por su titular, no siendo susceptible de interrupción dicho plazo, a diferencia de lo que sucede con el plazo de prescripción <sup>1</sup>.

Así, por ejemplo, por lo que respecta a la revisión en vía económico-administrativa, el derecho del obligado tributario a instar de los órganos económico-administrativos la revisión de un acto de gestión tributaria, entendido este último término en sentido amplio, o a acudir a una segunda instancia dentro del orden económico-administrativo constituye un derecho potestativo del obligado tributario sometido por la ley a un plazo de caducidad en cuanto a su ejercicio <sup>2</sup>.

Cabe hablar también de una *caducidad procedimental*, caracterizada por ocasionar la terminación de un procedimiento sin que la misma afecte de forma directa a los derechos sustantivos que se estaban ejerciendo a través del mismo. Esta *caducidad del procedimiento* es conocida también como *perención* y como *caducidad de la instancia* <sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Como explica GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente: prescripción y caducidad*, Consejo General del Poder Judicial-Fundación Wellington, Madrid, 2006, pág. 290, en referencia a la caducidad como extinción por el paso del tiempo de derechos, «la extinción por el transcurso del tiempo resulta inexorable: no cabe suspensión o interrupción alguna del plazo de caducidad por el contrario de lo que ocurre con la prescripción. Basta que se compute el transcurso del tiempo marcado por la Ley, para que se dé por extinguido el derecho afectado.»

<sup>2</sup> Como señala la STSJ de Cataluña de 16 de enero de 1997 (rec. 1775/1993), «sin duda alguna, el plazo de quince días improrrogables para la interposición de la reclamación económico-administrativa, que se contempla en el artículo 92.2 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, de 20 de agosto de 1981, es un plazo de caducidad porque se trata de un derecho inmerso en el procedimiento de reclamación tributaria, que ya se hace con un plazo de duración limitada, de manera que el simple transcurso del lapso de tiempo prefijado, extingue automáticamente el derecho.»

<sup>3</sup> DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT», *QF*, núms., 12-13/2005, págs. 11 y 12, se muestra firme partidario de utilizar el término *perención* para designar la caducidad del

La caducidad del procedimiento se va a producir por la inactividad de las partes que intervienen en el mismo. Ciñéndonos a los procedimientos tributarios, entendido este término en sentido amplio comprensivo tanto de los propios del orden de gestión como de los del orden de revisión, la caducidad de los mismos es susceptible, en principio, de producirse, en unos casos, por la inactividad imputable a la Administración tributaria y, en otros, por la inactividad imputable al obligado tributario en el cumplimiento de determinados trámites <sup>4</sup>.

A tal efecto, corresponde a la ley determinar en qué casos y con qué consecuencias jurídicas se produce la caducidad del correspondiente procedimiento. La doctrina ha recibido con aplauso la previsión expresa en la nueva LGT de la caducidad de determinados procedimientos tributarios, especialmente, la caducidad motivada por el incumplimiento del plazo máximo para resolver en los procedimientos iniciados de oficio por la Administración susceptibles de causar efectos desfavorables o de gravamen sobre los obligados tributarios, en sintonía con la regulación al respecto contenida en la LRJPAC <sup>5</sup>. Y ello, aun reconociendo que la nueva LGT se ha quedado corta en el reconocimiento de la caducidad de los procedimientos tributarios por inactividad de la Administración al no haberla extendido al procedimiento de inspección tributaria <sup>6</sup>.

El fundamento de la caducidad de los procedimientos se halla en la protección de la seguridad jurídica frente a determinadas situaciones en las que se produce una clara vulneración de este principio constitucional, caracterizadas porque la situación jurídica de una de las partes en el procedimiento depende de la voluntad de la otra parte <sup>7</sup>.

El Tribunal Supremo ha distinguido la finalidad perseguida por la perención del procedimiento debida a la inactividad de la Administración de la perseguida por la caducidad de la instancia o

---

procedimiento administrativo, señalando que «los derechos prescriben, las acciones caducan, los procedimientos perimen y los trámites precluyen». A su juicio, «la caducidad se refiere al derecho, o más precisamente a la acción, mientras que la perención es un instituto eminentemente procesal, muy próximo a lo que nuestra doctrina procesalista clásica, y la propia LECiv, califican como caducidad de la instancia». Desde nuestro punto de vista, tan válido es acudir al término perención como al de caducidad del procedimiento, máxime cuando el Derecho positivo tanto en la LRJPAC como en la nueva LGT utiliza expresamente esta última expresión. Por esta razón y por resultar quizá más descriptiva, utilizaremos preferentemente la expresión caducidad del procedimiento.

<sup>4</sup> Como señala la STS de 27 de septiembre de 2002 [rec. 6691/1997 (NFJ013583)], «la perención únicamente significa que el expediente o actuaciones administrativas practicadas, han perdido su eficacia intrínseca por haber permanecido por el tiempo y en las condiciones que marca la ley, o por haber rebasado su duración el tiempo máximo que la Ley señaló para su conclusión; pero tales efectos (puramente adjetivos) para nada afectan al derecho subjetivo o potestativo que en el expediente se actuaba, el cual sigue unas vicisitudes y una vida propias, distintas de aquellos.»

<sup>5</sup> Cfr., MARTÍNEZ GINER, L.A., «La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», *QF*, núm. 11/2004, págs. 17 y ss.; DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad (perención)...», cit., págs. 15 y ss.; BAYONA GIMÉNEZ, J. J., «La caducidad de los procedimientos tributarios iniciados de oficio en la nueva Ley General Tributaria», en AA.VV., *Estudio de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor CALVO ORTEGA*, T. I, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 560 y ss.; GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., págs. 308 y ss.

<sup>6</sup> Especialmente crítico con ello se muestra MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad de los procedimientos...», cit., págs. 23 y 24.

<sup>7</sup> Señala, en este sentido, BAYONA GIMÉNEZ, J.J., *La caducidad en el Ordenamiento Tributario Español*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 76, que «la caducidad combate la inseguridad que conlleva la existencia de un procedimiento pendiente o la de un derecho potestativo, en la medida en que de ellos se deriva que la situación jurídica de una persona está sujeta a las resultas de la voluntad de otra.»

perención procedimental derivada de la inactividad del interesado, señalando que «cuando la paralización es imputable a la Administración, la perención cumple la finalidad de evitar que el procedimiento se eternice con menoscabo para la seguridad jurídica; cuando la paralización obedece a la conducta del particular, la perención presupone una decadencia en el interés de que se llegue al pronunciamiento administrativo»<sup>8</sup>.

En este estudio nos proponemos analizar la caducidad de los procedimientos de revisión tributaria, tanto la imputable a la Administración por el transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento, como la imputable al obligado tributario por incumplimiento de determinados trámites o actuaciones, conocida como caducidad de la instancia. Numerosas son las cuestiones que se plantean sobre este tema, como iremos analizando, a la luz de la nueva LGT y de su Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante RGRVA), comenzando por la cuestión misma de la propia configuración jurídica y aplicación de este instituto jurídico en los diferentes procedimientos de revisión tributaria, destacadamente, en el económico-administrativo.

## 2. LA REGULACIÓN DE LA CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN TRIBUTARIA

Determinar la concreta configuración normativa de la caducidad de los procedimientos administrativos de revisión tributaria plantea, por asombroso que parezca, ciertas dificultades interpretativas derivadas de la técnica legislativa de que hace gala la nueva LGT y el RGRVA.

El mencionado RGRVA no lleva a cabo, a diferencia de lo que hacían sus predecesores en esta materia, una regulación específica de la caducidad de los procedimientos de revisión<sup>9</sup>. Lo cual conduce a que sea la LGT el cuerpo normativo que deba ocuparse con cierto detalle de la configuración, aplicación y virtualidad de este instituto jurídico en materia de revisión tributaria o, en su defecto,

<sup>8</sup> STS de 27 de septiembre de 2002 [rec. 6691/1997 (NFJ013583)].

<sup>9</sup> Ya el artículo 25 del Reglamento del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas aprobado por Real Decreto de 29 de julio de 1924, estableció una caducidad general de la instancia en el procedimiento económico-administrativo, que se producía «siempre que el interesado no haya reinstado el curso del expediente en el plazo de cuatro años, a contar desde la última gestión que hubiera practicado o desde la última diligencia en que hubiera intervenido, cuando se trate de expedientes de única y primera instancia, y en plazo de dos años cuando se trate de la segunda instancia»; así como una caducidad especial de la instancia, que se declaraba «cuando los interesados dejasen de presentar, en el plazo de cuatro meses, los documentos que le hubiesen sido reclamados como necesarios para la resolución del expediente, o por su causa no pudiera fallarse aquel en igual plazo». El antecedente inmediato del RGRVA en la regulación del procedimiento económico-administrativo, el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, reguló, asimismo, la caducidad de la instancia. Disponía, al respecto, su artículo 108.1 que «cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al interesado, el órgano competente le advertirá que, transcurridos tres meses desde el requerimiento, se producirá la caducidad del mismo. Consumido este plazo sin que el particular realice las actividades necesarias acordará el archivo de las actuaciones, notificándose al interesado. No procederá la caducidad si antes de acordarse se removiere el obstáculo.»

que se plantee la posible aplicación de las normas reguladoras con carácter general de la caducidad de los procedimientos administrativos contenidas en la LRJPAC<sup>10</sup>.

La nueva LGT, como no podía ser menos, lleva a cabo, efectivamente, una regulación del instituto de la caducidad de los procedimientos tributarios, pero la misma es víctima del desmedido afán definidor y clasificador que caracteriza a este nuevo texto normativo, que, por otra parte, tan fundamental papel está llamado a cumplir en el logro de la justicia y la eficacia en la aplicación del sistema tributario.

Y ello porque los preceptos normativos en los que se configura la caducidad están contemplados en el artículo 104 de la LGT, ubicado sistemáticamente en el Título III de la misma, cuya rúbrica es «la aplicación de los tributos», que se abre, como es sabido, con el artículo 83, en el que se excluye del ámbito del concepto *aplicación de los tributos* la revisión en vía administrativa de los actos de gestión tributaria, circunscribiendo el concepto a las actuaciones de información y asistencia a los contribuyentes y a los tradicionales procedimientos de gestión, inspección y recaudación tributaria. Lo cual no deja de ser un mero convencionalismo, perfectamente discutible, por cuanto tan ordenados a la aplicación de los tributos están las actuaciones y procedimientos incardinados en el tradicional orden de gestión como aquellas actuaciones y procedimientos incardinados en el orden de revisión en vía administrativa de los actos tributarios.

Como no podía ser de otra manera, la lógica y la realidad del acontecer administrativo se imponen a tan estrecho corsé y desbordan los márgenes en los que el legislador ha pretendido encerrar la expresión *aplicación de los tributos*, contemplando en el propio Título III toda una serie de normas comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos, entre las que se encuentran, por lo que ahora nos interesa, aquellas dedicadas a la caducidad de los mismos, cuya virtualidad se proyecta igualmente sobre los procedimientos de revisión en vía administrativa de los actos tributarios.

El Legislador ha intentado recomponer la situación acudiendo a la técnica, un tanto farragosa, de las remisiones internas entre unos y otros preceptos del cuerpo normativo que constituye la LGT. Así, el Título V de la misma, dedicado a «la revisión en vía administrativa», contempla en uno de sus primeros artículos, el 214, las normas dedicadas a «capacidad y representación, prueba, notificaciones y plazos de resolución» que se limitan a efectuar una prolija remisión a las normas sobre estas materias contempladas en el Título III de la ley, dictadas para los procedimientos de aplicación de los tributos.

La cuestión no habría pasado de la constatación del hecho de un cierto deslizamiento del nuevo texto normativo de la LGT por la pendiente de la fàrraga, si no fuese porque, precisamente, en lo que atañe a la caducidad, la remisión del artículo 214 de la LGT a las normas sobre los plazos de resolución es incompleta, esto es, se queda corta, dejando con ello en un cierto *limbo jurídico* la configuración de la caducidad aplicable en los procedimientos administrativos de revisión en el ámbito tributario.

<sup>10</sup> Se aprecia en esta materia el celo reglamentista que anima la nueva LGT, como ha destacado, entre otros, DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad (perención)...», cit., pág. 15.

En efecto, señala, a este respecto, el artículo 214.3 de la LGT que «a efectos del cómputo de los plazos de resolución previstos en este título será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley». El artículo 104 de la LGT se ocupa de regular los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa, entre los cuales se encuentra la caducidad de la instancia que es, consecuentemente, objeto de regulación expresa. Sin embargo, incomprensiblemente, la remisión no se efectúa a todo el precepto, sino únicamente al párrafo 2, que se limita a especificar que a los efectos de entender notificada la resolución expresa dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos previsto en la ley será suficiente con acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución, así como a especificar que las dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas del mismo no se computarán para la determinación del plazo máximo de duración del procedimiento.

A la vista de ello, la cuestión que queda en el aire es si resulta o no aplicable la regulación de la caducidad contenida en el artículo 104 de la LGT a los procedimientos de revisión tributaria.

La interpretación lógica, funcional y finalista de la norma conduce a una respuesta afirmativa. La respuesta negativa, basada únicamente en una interpretación sistemática del precepto, crearía serios problemas de integración de todo el texto normativo de la LGT y una diferenciación en cuanto a la aplicación del instituto jurídico de la caducidad en el orden de gestión y en el de revisión tributaria que no encuentra justificación alguna y que, como hemos señalado anteriormente, no sería más que un efecto colateral de la deficiente técnica legislativa utilizada en la concepción del nuevo texto de la LGT.

La mayor parte de la doctrina que se ha ocupado de la cuestión, sin embargo, se ha atenido a la interpretación sistemática para excluir la posibilidad de aplicación de la configuración legal de la caducidad que realiza el artículo 104 de la LGT a otros procedimientos distintos a los que para la LGT son procedimientos de aplicación de los tributos, excluyendo, por tanto, del ámbito objetivo del mencionado artículo el procedimiento sancionador y los procedimientos de revisión <sup>11</sup>.

Lo cual, como acabamos de argumentar, no nos parece acertado jurídicamente, debiéndose imponer una interpretación lógica, funcional y finalista del precepto por lo que a la configuración

<sup>11</sup> Así, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad de los procedimientos...», cit., pág. 32, pese a considerar que el artículo 104.3 de la LGT establece un régimen general respecto a la caducidad de la instancia aplicable a todos los procedimientos tributarios iniciados a instancia de parte, dada su ubicación sistemática, circunscribe su ámbito de aplicación a los procedimientos de aplicación de los tributos en sentido estricto, señalando, en consecuencia, que «habrá que atender a la regulación expresa que sobre este particular se lleve a cabo, si así se produjera, en el ámbito de los procedimientos de revisión en vía administrativa». En esta línea, para DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad (perención)...», cit., pág. 15, «la ubicación sistemática del art. 104 LGT en el Cap. II del Título III dedicado a "la aplicación de los tributos", la delimitación de su ámbito objetivo en el art. 83 LGT, y la regulación separada de la potestad sancionadora, y del procedimiento sancionador, que se incardinan en el Título V de la LGT, nos permite concluir que el régimen general del art. 104 LGT no es de aplicación al procedimiento sancionador, ni tampoco a las reclamaciones económico-administrativas (art. 83.2 LGT). Su radio de acción quedaría circunscrito a los procedimientos que se contemplan en el art. 83.1 LGT». En el mismo sentido, considera BAYONA GIMÉNEZ, J. J., «La caducidad de los procedimientos...», cit., pág. 561, que la ubicación sistemática del artículo 104 de la LGT en el Título III impide su aplicación supletoria a los procedimientos de revisión, salvo que exista una remisión expresa. En este orden de ideas, finalmente, también GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 326.

de la caducidad de los procedimientos en materia tributaria respecta, al constituir un instituto jurídico perfectamente aplicable tanto a los procedimientos propios del orden de gestión como a los del orden de revisión tributaria y, también, a los sancionadores en esta materia. Igual que no parece lógico ni funcional regular en la LGT el instituto de la prescripción y considerarlo aplicable solo y estrictamente a los procedimientos de aplicación de los tributos, debiéndose regular, en su caso, de forma independiente la prescripción aplicable a los procedimientos de revisión o los sancionadores en esta materia, tampoco parece lógico configurar con carácter general el instituto jurídico de la caducidad y restringir su aplicación a los procedimientos de aplicación de los tributos, obligando a una nueva regulación de los perfiles generales de tal instituto en los procedimientos de revisión <sup>12</sup>.

El propio artículo 104 de la LGT parece corroborar esta tesis, al configurar un *régimen general* sobre los plazos de resolución de los procedimientos tributarios y sobre los efectos de la falta de resolución expresa, entre los que puede encontrarse la caducidad del procedimiento, que se aplicará en defecto de una regulación específica sobre esta cuestión para un determinado procedimiento <sup>13</sup>. Lo cual encuentra su lógica desde la perspectiva de que no todos los procedimientos tributarios son susceptibles de revestir la misma complejidad a efectos de la fijación de un plazo máximo de duración estándar aplicable a todos ellos por igual. Por ejemplo, con carácter general, no reviste la misma complejidad el procedimiento de verificación de datos que el procedimiento de inspección tributaria. De ahí que la nueva LGT haya salvaguardado la posibilidad de que atendiendo a la naturaleza y finalidad de un determinado procedimiento, su regulación específica prevea un plazo máximo de duración distinto o unos efectos derivados del incumplimiento del mismo también distintos a los previstos con carácter general en el artículo 104 de la LGT.

Ahora bien, una vez que en un procedimiento específico se prevé un plazo de resolución determinado y la consecuencia de la caducidad del mismo derivada de su incumplimiento, no sería lógico que la normativa específica que regula ese procedimiento definiese nuevamente los perfiles de ese instituto jurídico de la caducidad, pues esta función es propia que la cumpla la LGT con un carácter general que permita, en su caso, su aplicación a todos los procedimientos. Por ello entendemos que la configuración de la caducidad del procedimiento, bien sea por incumplimiento del plazo para resolver, bien sea por paralización del mismo debida a la inactividad del obligado tributario, debe quedar regulada como tal instituto jurídico en la LGT y ser aplicable con carácter general en todos aquellos procedimientos tributarios en los que bien por previsión expresa, bien por aplicación subsidiaria del artículo 104 de la LGT, la misma deba desplegar su virtualidad <sup>14</sup>.

<sup>12</sup> En este orden de ideas, considera PALAO TABOADA, C., «Procedimientos especiales de revisión», en AA. VV., *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, pág. 592, que, por ejemplo, a la hora de regular los efectos del transcurso del plazo para resolver en el procedimiento de nulidad de pleno derecho hubiera sido preferible que el artículo 217 de la LGT se hubiese remitido simplemente a la norma general, constituida por el artículo 104.4 de la LGT.

<sup>13</sup> Como señala MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 17, «será en ausencia de una regulación específica de cada procedimiento cuando opere y sea efectiva la regulación de los efectos del incumplimiento del plazo para resolver que establece el artículo 104 de la nueva LGT. Por lo tanto se trata de un *régimen general de carácter subsidiario* que se aplicará en defecto de regulación expresa de tales efectos en cada procedimiento.»

<sup>14</sup> En este orden de ideas, considera MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 18, que el párrafo tercero del artículo 104.3 de la LGT, que prevé la caducidad de la instancia por paralización del procedimiento debida a la inactividad del

Cabe plantear, no obstante, la cuestión de la posible aplicación de la LRJPAC respecto a la caducidad de los procedimientos de revisión en vía administrativa de actos tributarios. Sin embargo, la disposición adicional quinta de la LRJPAC parece no dejar margen para ello, pues, por una parte, establece expresamente en su segundo apartado que la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en la LGT y las disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma y, por otra parte, en su primer apartado respecto a los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos solo prevé la aplicación de la misma con carácter supletorio, en defecto de norma tributaria aplicable. Además, deja sentado muy claramente que en todo caso en los procedimientos tributarios los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria <sup>15</sup>.

Con lo cual, aun admitiendo hipotéticamente la posible aplicación supletoria de la LRJPAC en los procedimientos de revisión tributaria, la existencia de la regulación de un régimen general de la caducidad de los procedimientos tributarios en el artículo 104 de la LGT constituye una norma de preferente aplicación a la del régimen general de la caducidad de los procedimientos regulada en la LRJPAC, por lo que solo ante la existencia de una laguna podría recurrirse a la misma <sup>16</sup>.

Ello no obstante, la jurisprudencia ha dejado sentado en algunas ocasiones que en materia de caducidad de los procedimientos tributarios no es aplicable el régimen previsto en la LRJPAC, en virtud de la consabida disposición adicional quinta de la misma <sup>17</sup>.

---

contribuyente, es de aplicación general y directa a cualquier procedimiento tributario de aplicación de los tributos, si bien, este autor excluye su aplicación, por la interpretación sistemática del precepto, a los procedimientos de revisión en vía administrativa.

<sup>15</sup> Interpreta, al respecto, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 32, que en el caso de la caducidad de la instancia, esto es, la caducidad motivada por la inactividad del interesado, sería aplicable con carácter supletorio el artículo 92 de la LRJPAC, salvo en el ámbito de los procedimientos de revisión tributaria por impedirlo en este caso lo dispuesto en el segundo párrafo de la disposición adicional quinta de la LRJPAC.

<sup>16</sup> Como destaca RAMALLO MASSANET, J., «La revisión de actos tributarios en vía administrativa», *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 57, 2004, pág. 348, la especificidad de la materia tributaria, argüida por la Exposición de Motivos de la Ley 4/1999, de reforma de la LRJPAC, se consigue «en mejor y mayor medida por la vía de la supletoriedad que no por vía de la subsidiariedad, ya que la primera supone la entrada del Derecho supletorio solo en caso de laguna, mientras que la segunda da entrada al Derecho subsidiario en el caso de concurso de normas tributarias y administrativas». Por lo que, a su juicio, la modificación que la Ley 4/1999 hace en la disposición adicional quinta de la LRJPAC cambiando la referencia a la aplicación subsidiaria de la misma a los procedimientos tributarios por la de la aplicación supletoria, «reduce las posibilidades de intervención del ordenamiento administrativo, con lo cual se está defendiendo la "especificidad" del ordenamiento tributario.»

<sup>17</sup> Señala, en este sentido, la STSJ de Madrid de 9 de septiembre de 1999 (rec. 1321/1997), que «respecto al régimen de caducidad del procedimiento establecido en la Ley 30/1992 (cfr. Artículos 43.4 y 92.3) esta Sala tiene ya declarado que tales disposiciones no son aplicables al ámbito de las reclamaciones económico-administrativas en virtud de lo establecido en la disposición adicional quinta de la propia Ley 30/1992, de 26 de noviembre». En esta línea, señala la SAN de 4 de noviembre de 2004 (rec. 325/2002), que «en relación con la cuestión de la caducidad, es preciso señalar que, como reiteradamente se ha señalado, la caducidad que, como causa extintiva de los procedimientos administrativos se prevé en la Ley 30/1992, del Procedimiento Administrativo Común, no es extensible a los procedimientos tributarios».

### 3. LA CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS POR INACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN

#### 3.1. El régimen general del artículo 104 de la LGT.

Constituye una novedad de la nueva LGT el haber regulado expresamente para el ámbito tributario, en sintonía con lo que estableciera ya la LRJPAC, la caducidad del procedimiento por inactividad de la propia Administración. Bajo la vigencia del artículo 105.2 de la LGT-1963, la inobservancia de los plazos por la Administración no se sancionaba con la caducidad del procedimiento, sino que tan solo habilitaba al contribuyente a reclamar en queja. Desde el punto de vista de las garantías del contribuyente, la tardanza de la Administración en resolver podía dar lugar a que entrase en juego la prescripción de la obligación tributaria por el transcurso del plazo previsto para ello, lo cual, por lo que a los procedimientos de revisión respecta, ha cobrado una cierta relevancia en el procedimiento económico-administrativo <sup>18</sup>.

El artículo 104.4 de la nueva LGT contempla la caducidad del procedimiento como efecto del incumplimiento del plazo máximo para notificar la resolución expresa en aquellos procedimientos iniciados de oficio que sean susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen.

En el caso de los procedimientos iniciados de oficio que no produzcan esos efectos desfavorables o de gravamen, esto es, de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas que produzcan efectos favorables, señala el mencionado precepto que el efecto del incumplimiento del plazo máximo para notificar la resolución expresa es el del silencio negativo <sup>19</sup>.

Esta es una regulación general de los efectos que produce la falta de resolución expresa en el plazo establecido legalmente que tiene, como hemos señalado, un carácter subsidiario en el sentido de que la normativa reguladora de un procedimiento concreto puede disponer otra cosa al respecto. En materia de revisión tributaria existen determinados procedimientos especiales que son o pueden ser iniciados de oficio por parte de la Administración. La propia LGT ha establecido respecto a los mismos, de forma expresa, la previsión de este efecto de la caducidad por inactividad de la Administración y, como veremos a continuación, lo ha hecho en algunos casos rompiendo la lógica del régimen general que establece el efecto de la caducidad para los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables y el silencio negativo para aquellos susceptibles de producir efectos favorables al interesado.

<sup>18</sup> Sobre ello nos remitimos a lo que hemos expuesto en GARCÍA MARTÍNEZ, A., «Prescripción de tributos de otras Administraciones por inactividad de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado y responsabilidad patrimonial de la Administración». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 284 (noviembre 2006).

<sup>19</sup> El artículo 104.4 de la LGT tiene su correlato en el artículo 44 de la LRJPAC.

## 3.2. La caducidad en los procedimientos especiales de revisión.

### 3.2.1. Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.

Este procedimiento puede iniciarse de oficio por parte de la Administración o iniciarse a instancias del interesado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 217.2 de la LGT. El efecto de la caducidad del procedimiento por incumplimiento del plazo máximo con que cuenta la Administración para resolver solo se prevé expresamente respecto a este procedimiento cuando es iniciado de oficio por la propia Administración, siendo el silencio negativo el efecto que se produce en estos casos si el procedimiento fue iniciado a instancias del interesado.

A tal efecto, centrándonos en el caso de que el procedimiento se inicie de oficio, el artículo 217.6 de la LGT establece el plazo máximo de un año para notificar la resolución expresa de este procedimiento, a computar desde que se le notifique al interesado el acuerdo de iniciación de oficio del mismo. En cuanto a los efectos que produce el transcurso de este plazo sin que se haya notificado la resolución expresa, el precepto establece la caducidad, añadiendo que ello no impide el inicio posterior de un nuevo procedimiento <sup>20</sup>.

Por lo tanto, para el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho varía respecto al régimen general establecido en el artículo 104 de la LGT, en primer lugar, el plazo máximo de duración del procedimiento, que en este caso se establece en un año, mientras que el plazo previsto en el artículo 104 de la LGT con carácter general es de seis meses <sup>21</sup>. En segundo lugar, puede observarse una diferencia también respecto a las consecuencias derivadas del incumplimiento de ese plazo. En efecto, el artículo 217.6 a) de la LGT prevé para el caso de que este procedimiento sea iniciado de oficio la caducidad, sin establecer la distinción que, a estos efectos, sí efectúa el artículo 104.4 a) de la LGT que distingue entre aquellos procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir efectos favorables para el interesado, a los que depara el silencio administrativo negativo y aquellos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, a los que depara la caducidad. Siendo posible que en algunos casos el procedimiento de nulidad de pleno derecho iniciado de oficio produzca efectos favorables para el interesado, como ha destacado PALAO, hubiese sido preferible una remisión al artículo 104.4 a) de la LGT a estos efectos <sup>22</sup>.

<sup>20</sup> Señala MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 28, que «la inseguridad que supondría sujetar indefinidamente al contribuyente, al cual se le dará audiencia, en este procedimiento de revisión a la voluntad de la Administración aconseja que el mismo caduque por inactividad de la misma.»

<sup>21</sup> RAMALLO MASSANET, J., «La revisión de actos tributarios...», cit., págs. 359-360, critica la elevación del plazo máximo de resolución en el procedimiento de nulidad de pleno derecho a un año, cuando en el régimen administrativo general el plazo es de tres meses (art. 102.5 de la LRJPAC). A su juicio, no se alcanza a ver la justificación que el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT efectúa del establecimiento de este plazo, amparada en la necesidad de dictamen del Consejo de Estado, «cuando en el régimen administrativo general de tres meses también es necesario el mencionado dictamen.»

<sup>22</sup> Señala PALAO TABOADA, C., «Procedimientos especiales...», cit., pág. 592, que «el artículo 217.6 no contempla la posibilidad, que sí toma en consideración el 104.4 a), de que de la revisión iniciada de oficio pudieran derivarse efectos favorables para el interesado, situación, aunque rara no imposible, en la que el efecto del transcurso del plazo de resolución es el silencio administrativo negativo. Posiblemente hubiera sido preferible, por ello, que el artículo 217 se hubiese remitido simplemente a la norma general.»

Ello entrañaría, ciertamente, la dificultad de distinguir cuándo un procedimiento es susceptible de producir efectos favorables y cuándo desfavorables para el interesado <sup>23</sup>. Extender el efecto del silencio administrativo negativo en vez de la caducidad del procedimiento, tal como establece el artículo 104.4 a) de la LGT, hubiese sido una solución más garantista de los derechos del contribuyente en aquellos casos en los que el procedimiento iniciado de oficio en su caso concreto no pudiese resultarle desfavorable <sup>24</sup>.

### 3.2.2. Procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables.

Se trata de un procedimiento especial de revisión iniciado de oficio por la Administración y que, por su propia naturaleza, es susceptible de provocar efectos desfavorables o de gravamen en los obligados tributarios. Como señala el artículo 218.1 de la LGT en su segundo párrafo, la Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

La declaración de lesividad de sus propios actos constituye una potestad de la Administración que está sometida en cuanto a su ejercicio, según manifiesta la mayoría de la doctrina, a un plazo de prescripción, por lo tanto, susceptible de interrupción <sup>25</sup>. Como señala el artículo 218.2 de la LGT, la declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de cuantos aparezcan como interesados en el procedimiento. Si, efectivamente, se trata del plazo general de prescripción de cuatro años aplicable en materia tributaria, la redacción del artículo 218.2 de la LGT no puede ser más desafortunada pues, aparte de no mencionar expresamente que se trata del plazo de prescripción a fin de no dejar lugar a la duda, como hace en otros casos, por ejemplo, en el artículo 220.1 respecto al procedimiento de rectificación de errores, la redacción del precepto parece categórica al afirmar que la declaración de lesividad no podrá *adoptarse* una vez transcurridos esos cuatro años. Pero para la adopción de la

<sup>23</sup> Como destaca DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 17, reviste una cierta complejidad no exenta de dificultad deslindar si un procedimiento iniciado de oficio es susceptible de producir efectos favorables o desfavorables para el interesado, «toda vez que cuando se inicia un procedimiento se desconoce cuál va a ser su resultado, y si este va a ser o no favorable al obligado tributario, precisamente el procedimiento se sustancia para desembocar en una resolución fundada en Derecho independientemente del resultado favorable o adverso para el obligado tributario.»

<sup>24</sup> BAYONA GIMÉNEZ, J. J., «La caducidad...», cit., pág. 564, considera que «el interesado pudiera preferir la continuación de un procedimiento, de los juzgados en principio como susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, por entender que, en su caso concreto, la resolución le puede reportar alguna ventaja». En vista de ello, este autor propone la necesidad de instaurar la posibilidad de renuncia de la caducidad por parte del interesado a fin de que el mismo no se vea injustamente perjudicado por la inactividad de la Administración. Para FALCÓN y TELLA, R., «Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT», *QF*, núm. 11/2003, pág. 6, en el caso de que un procedimiento de los iniciados de oficio produzca tanto efectos favorables como desfavorables, «el particular puede acogerse al silencio negativo para reclamar su derecho y que al mismo tiempo el procedimiento ha de entenderse caducado en cuanto a los posibles efectos desfavorables del mismo». Entiendo que esta última tesis, aunque muy sugerente, rompe la unidad que debe presidir todo procedimiento, por lo que puede resultar de difícil aplicación.

<sup>25</sup> En este sentido, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 28; GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 367; BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., «La revisión de actos nulos de pleno derecho y la declaración de lesividad», en AA.VV., *Revisión de actos tributarios*, CEF-IEF, Madrid, 2006, págs. 60 y 61.

declaración de lesividad es necesario previamente realizar una serie de actuaciones por parte de la Administración tendentes a ello, algunas con un carácter meramente interno y otras, destacadamente la iniciación formal del procedimiento, que han de ser debidamente notificadas al obligado tributario, tal y como dispone el artículo 7 del RGRVA. Sin embargo, el artículo 218.2 de la LGT no parece haber contemplado la posible eficacia interruptiva de tales actos respecto a ese plazo de cuatro años.

Dada la literalidad de la norma, se genera la duda de si la adopción de la declaración de lesividad se está sometiendo a un plazo de caducidad y no de prescripción, lo cual implicaría que la potestad administrativa para la declaración de la lesividad de un acto estaría sometida en cuanto a su ejercicio a un plazo de cuatro años computados desde la notificación del acto, sin posibilidad de interrupción.

Y, efectivamente, una vez dictado el acto administrativo, la inexistencia de un derecho o de una acción en curso susceptible de posibles interrupciones con actos de ejercicio hace difícil hablar en estos casos de un plazo de prescripción para la adopción de la declaración de lesividad del mismo. En consecuencia, el plazo de cuatro años para declarar la lesividad de un acto de naturaleza tributaria, aun coincidiendo con el plazo general de prescripción de acciones y derechos en materia tributaria contemplado en el artículo 66 de la LGT no funciona como un auténtico plazo de prescripción, sino como un plazo de caducidad, no susceptible de interrupción<sup>26</sup>.

Lo que no plantea duda, a tenor de lo señalado en el artículo 218.3 de la LGT, es que el procedimiento para la declaración de lesividad de actos anulables está sometido a un plazo de duración máxima de tres meses, cuyo transcurso sin que se haya declarado la lesividad provoca la caducidad del procedimiento. Esta caducidad procedimental es la que nos interesa desde el punto de vista de nuestro estudio.

La especialidad de la caducidad-perención del procedimiento de declaración de lesividad respecto al régimen general subsidiario del artículo 104 de la LGT estriba, nuevamente, en el plazo de duración máxima del mismo, que en este caso se cifra en tres meses. Mejor dicho, la caducidad de este procedimiento, como efecto derivado de la inactividad de la Administración para dictar resolución expresa en el plazo marcado por la ley, no plantea diferencias respecto a la caducidad de los procedimientos iniciados de oficio regulada en el artículo 104 de la LGT, lo que varía, pero esto constituye un presupuesto previo a la entrada en juego de la caducidad, es el plazo máximo de resolución.

<sup>26</sup> Como destaca PALAO TABOADA, C., «Procedimientos especiales...», cit., pág. 602, en relación con el plazo para iniciar el procedimiento de revocación de actos, pero extrapolable igualmente al procedimiento para la declaración de lesividad de los actos administrativos, «al dictarse el acto administrativo se consuma la acción liquidatoria de la Administración, salvo en el caso de actos provisionales. Es evidente, por otra parte, que la norma citada [art. 219.2 de la LGT] no puede referirse a la acción recaudatoria, a cuya prescripción no tendría sentido vincular la revocación del acto. Hay que concluir, pues, a nuestro juicio, que es impropio hablar en este caso de plazo de prescripción. Entendemos que lo que quiere decir la LGT es que será aplicable el de cuatro años que rige para todas las acciones en materia tributaria (art. 66 de la LGT), transcurrido el cual no se podrá revocar el acto, pero este plazo no funciona como auténtico plazo de prescripción, sino como plazo de caducidad, ya que, en ausencia de un derecho o acción que pueda dar lugar a actos de ejercicio, dicho plazo no podrá ser interrumpido.»

La especial naturaleza de este procedimiento cuya finalidad es posibilitar el que la propia Administración recurra en el orden contencioso-administrativo un acto propio gravemente lesivo del interés general, obliga a los órganos administrativos que proponen la iniciación del mismo a una detenida consideración previa de la lesividad de tales actos. Ello ha generado conflictos entre la Administración y los contribuyentes, precisamente, en orden a determinar cuándo se entiende iniciado el procedimiento de declaración de lesividad a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de tres meses determinante, en su caso, de la caducidad del procedimiento <sup>27</sup>. La jurisprudencia ha sido clara al establecer que el inicio del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento se produce con el acto formal que establece el inicio de tal procedimiento, sin que a tal efecto puedan tomarse en consideración actuaciones previas de la Administración encaminadas a posibilitar el inicio de tal procedimiento, pero que no constituyen en sí actuaciones del procedimiento mismo <sup>28</sup>.

Sin que, a tal efecto, la necesidad de la existencia de esas actuaciones previas a la iniciación del procedimiento, en las que la Administración realiza una cierta valoración sobre la procedencia en el caso concreto de iniciar o no el procedimiento de declaración de lesividad vacíen de contenido el plazo de tres meses establecido como duración máxima del procedimiento una vez este se haya iniciado formalmente <sup>29</sup>.

La doctrina, pese a la ausencia de una norma específica en la regulación de este procedimiento que así lo disponga, ha coincidido en señalar que la caducidad del procedimiento de declaración de lesividad no impide la apertura posterior de un nuevo procedimiento con esta finalidad en tanto en cuanto no haya transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años <sup>30</sup>. La posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento similar al caducado dentro del plazo de prescripción constituye un efecto general de la configuración de la caducidad en el ámbito tributario, cuya excepción expresa viene constituida por el procedimiento sancionador en materia tributaria aunque sin una fundamentación sólida, por lo que, de conformidad con la tesis que venimos sosteniendo, el amparo normativo que

<sup>27</sup> Conflictos de este tipo se plantean, por ejemplo, en la SAN de 30 de junio de 2004 [rec. 933/2001 (NFJ018027)], y en la STSJ de Canarias de 26 de noviembre de 2002 (rec. 633/2000).

<sup>28</sup> Como señala la SAN de 30 de junio de 2004 [rec. 933/2001 (NFJ018027)], hasta tanto no se produce el acuerdo en que formalmente se decide iniciar el procedimiento de lesividad, «no pueden ser tenidas en cuenta las actuaciones preliminares encaminadas, no tanto a acreditar la conveniencia de declarar lesivo el acto, informes cuyo centro de atención viene constituido por el acto mismo que se pretende declarar lesivo, sino a determinar la procedencia de abrir el procedimiento de lesividad, actuaciones cuyo sentido y finalidad es el de evitar preliminarmente la adopción de acuerdos de lesividad previos al ejercicio de acciones insostenibles o abocadas al fracaso en vía jurisdiccional, si tal conclusión es apreciable mediante un examen inicial del caso. Es por tanto, el momento formal de la iniciación del procedimiento, que en este caso tuvo lugar el 14 de marzo de 2001, el que determina el "dies a quo" para contar el periodo de caducidad previsto en el artículo 103.3 de la Ley 30/92 puesto que así lo determina el propio precepto al señalar que "transcurrido el plazo de tres meses desde la iniciación del procedimiento...", expresión que no puede identificarse con el conjunto de actuaciones previas encaminadas a constatar la necesidad de abrir el expediente.»

<sup>29</sup> Señala, en este sentido, la SAN de 30 de junio de 2004 [rec. 933/2001 (NFJ018027)], que «tratándose de un requisito preprocesal de necesario cumplimiento para que la Administración reaccione jurisdiccionalmente contra sus propios actos declarativos de derechos, no parece razonable interpretar que con tales actividades preliminares se esté dilatando artificialmente un plazo máximo legal, orillando o defraudando las exigencias temporales, idea que queda aquí patente ante la comprobación del escaso lapso temporal transcurrido desde el informe del Inspector de la ONI a que antes se ha hecho referencia y la adopción del acuerdo que da comienzo al procedimiento.»

<sup>30</sup> En este sentido, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 28; GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 369.

permite extender este efecto al procedimiento de declaración de lesividad, cuya normativa reguladora guarda silencio sobre la cuestión, se encuentra en el artículo 104.5 de la LGT. La jurisprudencia ha admitido, igualmente, la posibilidad de que en relación con el procedimiento de declaración de lesividad se promueva un nuevo procedimiento tras caducar por el transcurso del plazo máximo de duración un procedimiento anterior referido al mismo acto administrativo <sup>31</sup>.

### 3.2.3. Procedimiento de revocación de actos.

El procedimiento de revocación de actos de naturaleza tributaria se iniciará de oficio y es un procedimiento que beneficia siempre al interesado, como acredita el artículo 219.1 de la LGT. El procedimiento para la revocación del acto podrá instarse, según declara expresamente el artículo 219.2 de la LGT, en tanto en cuanto no haya transcurrido el plazo de prescripción. Sin embargo y, como hemos argumentado anteriormente respecto al plazo para instar el procedimiento de declaración de lesividad, tal plazo no funciona como un plazo de prescripción, sino como un plazo de caducidad al que queda sometido el ejercicio de esta potestad administrativa, no susceptible, por tanto, de interrupción <sup>32</sup>.

El plazo de duración máxima de este procedimiento lo establece el artículo 219.4 de la LGT en seis meses, y se computa desde que se notificó al interesado el acuerdo de iniciación del procedimiento hasta que se produce la notificación al mismo de la resolución expresa. En caso de que se incumpla por parte de la Administración este plazo máximo para dictar resolución expresa, el artículo 219.4 de la LGT establece que se producirá la caducidad del procedimiento.

Ligar a la inactividad administrativa en este caso el efecto de la caducidad del procedimiento rompe con la lógica que inspira la atribución de este efecto en los procedimientos iniciados de oficio por la Administración, ya que la regla general, plasmada en el artículo 104.4 de la LGT, es que la caducidad se liga a procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen para el interesado y el silencio negativo a procedimientos susceptibles de producir efectos favorables al interesado. Como explica el profesor RAMALLO, el Anteproyecto de LGT establecía para el caso del incumplimiento del plazo máximo para resolver en el procedimiento de revocación el efecto del silencio negativo. Lo cual planteaba el problema de que al tratarse de un procedimiento que solo puede iniciarse de oficio difícilmente podía el interesado entender rechazada por silencio administrativo una revocación que nunca pudo solicitar. No obstante, tal como había señalado el Consejo de Estado, cabía interpretar que ese efecto se predicaba respecto a los interesados que hubiesen comparecido en el expediente, lo que salvaba la dificultad interpretativa mencionada. Sin embargo, por vía de enmienda en el Senado se modificó la consecuencia de la falta de notificación expresa en plazo sustituyéndose el silencio administrativo por la caducidad del procedimiento <sup>33</sup>.

<sup>31</sup> Como manifiesta la STSJ de Extremadura de 27 de febrero de 2004 (rec. 112/2002), «la declaración de caducidad no cierra la posibilidad de una nueva reapertura del procedimiento, porque por sí sola no supone la prescripción de las acciones de la Administración en este caso, sino solo que el procedimiento caducado no interrumpe el plazo prescriptivo».

<sup>32</sup> Cfr., PALAO TABOADA, C., «Procedimientos especiales...», cit., pág. 602.

<sup>33</sup> RAMALLO MASSANET, J., «La revisión de actos tributarios...», cit., págs. 366 y 367.

La doctrina ha criticado la extensión de la caducidad por inactividad administrativa al procedimiento de revocación de actos, por cuanto, al tratarse de un procedimiento encaminado a producir un resultado favorable al interesado, este tendrá, lógicamente, interés en la continuación del mismo hasta la obtención de una resolución expresa por parte de la Administración <sup>34</sup>.

### 3.2.4. Procedimiento de rectificación de errores.

El procedimiento de rectificación de errores puede iniciarse tanto de oficio como a instancia del interesado. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220.2 de la LGT el plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses, computados, para el caso de que el procedimiento se haya iniciado de oficio, que es el que ahora nos interesa, desde la notificación al interesado del acuerdo de iniciación del procedimiento. El efecto del incumplimiento de este plazo por parte de la Administración producirá la caducidad del procedimiento en los casos en que el mismo se hubiese iniciado de oficio y el silencio negativo si se hubiese iniciado a instancia del interesado. Especifica el artículo 220.2 a) de la LGT que la caducidad del procedimiento no impedirá que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad. Ello será posible, lógicamente, en tanto en cuanto no haya prescrito la correspondiente obligación tributaria <sup>35</sup>.

Anudar el efecto de la caducidad del procedimiento al incumplimiento del plazo máximo para resolver en el caso de que el mismo se haya iniciado de oficio redundaría en la seguridad jurídica del contribuyente, que no puede quedar a expensas de la voluntad de la Administración en la rectificación de errores. Este procedimiento de rectificación de errores es susceptible de producir efectos desfavorables para el contribuyente, pero también lo es, en algunos casos, de producir efectos favorables para el mismo, dado que la Administración tiene que servir con objetividad los intereses generales y ha de actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (art. 103.1 de la CE), por lo que no cabe descartar que un procedimiento de rectificación de errores iniciado de oficio por el propio órgano administrativo que dictó el acto o resolución beneficie de forma clara

<sup>34</sup> RAMALLO MASSANET, J., «La revisión de actos tributarios...», cit., pág. 367, entiende que la introducción de la caducidad en el procedimiento de revocación en lugar del silencio administrativo negativo no encuentra fundamento si se atiende al régimen general previsto para la revocación en el artículo 44.2 de la LRJPAC. En esta línea, entiende MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 28, que se trata de un supuesto especial de caducidad por resultar aplicable a un procedimiento iniciado de oficio en beneficio de los interesados. Sin embargo, acto seguido, este autor, quizá en un intento de encontrar un acomodo a este supuesto de caducidad en la lógica que inspira el régimen general de la caducidad por inactividad administrativa en los procedimientos iniciados de oficio, señala que «ello no obsta para que a los contribuyentes la revocación de un acto tributario sí que les suponga un cierto efecto desfavorable», opinión que no compartimos, por cuanto, por su propia naturaleza, finalidad y presupuestos habilitantes, la revocación de actos tributarios opera siempre en beneficio de los contribuyentes. Más crítico se muestra BAYONA GIMÉNEZ, J. J., «La caducidad de los procedimientos...», cit., pág. 573, para el que «la situación podría llegar a ser absurda si estando el sujeto interesado en la resolución del procedimiento, por los efectos favorables que del mismo pudieran derivarse, la falta de diligencia de la Administración impidiera aquella resolución como consecuencia de la caducidad del procedimiento». De ahí que este último autor proponga que se arbitre en estos casos la posibilidad de renuncia a la caducidad ganada.

<sup>35</sup> MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 29, manifiesta un juicio positivo a la introducción en la nueva LGT del plazo máximo de resolución para este procedimiento con la consecuencia de la caducidad del mismo en los casos de iniciación de oficio por inactividad de la Administración. Con ello «se evita la inseguridad que supondría estar sometido a la voluntad de la Administración a resultas de este procedimiento al objeto de verificar si se rectifica o no un error material, aritmético o de hecho.»

al obligado tributario. De ahí que, como hemos señalado anteriormente respecto al procedimiento de nulidad de pleno derecho, hubiese sido más apropiado que el legislador se hubiese remitido en cuanto a las consecuencias del incumplimiento del plazo para resolver al régimen general previsto en el artículo 104 de la LGT, que prevé el silencio administrativo negativo en vez de la caducidad para aquellos procedimientos iniciados de oficio de los que se deriven efectos favorables para el interesado. Al no hacerlo así y establecer como consecuencia derivada del incumplimiento del plazo de resolución la caducidad de este procedimiento, la misma será aplicable también, en contra de la lógica del régimen general, cuando del procedimiento en concreto resulten con toda evidencia efectos favorables para el obligado tributario.

### 3.2.5. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.

El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado. El artículo 221.1 d) *in fine* de la LGT extiende al procedimiento de devolución de ingresos indebidos la regulación del plazo máximo de resolución y los efectos de su incumplimiento prevista en el artículo 220.2 de la LGT para el procedimiento de rectificación de errores. Por lo tanto, para el caso de incumplimiento del plazo máximo para notificar la resolución en procedimientos iniciados de oficio, la consecuencia será la caducidad del procedimiento.

La mayoría de la doctrina se ha mostrado muy crítica con esta extensión del efecto de la caducidad a los casos en que el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se haya iniciado de oficio, por cuanto se trata de un procedimiento que produce efectos beneficiosos para el interesado o, dicho en sentido negativo, no es de esos procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen para los interesados, con lo que se produce una incongruencia de este supuesto de caducidad con el régimen general contemplado en el artículo 104 de la LGT <sup>36</sup>.

<sup>36</sup> Señala, en este sentido, DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad (perención)...», cit., pág. 22, que «no nos parece razonable que la inactividad de la Administración conlleve la perención de un procedimiento que está llamado a producir efectos favorables para el obligado tributario». En esta línea, BAYONA GIMÉNEZ, J. J., «La caducidad de los procedimientos...», cit., pág. 573, entiende que el fundamento de la aplicación de la caducidad reside en la protección del interés del interesado en no verse sometido a una dilación injustificada en la resolución del procedimiento y que ello puede presumirse siempre que de la resolución del mismo pudieran derivarse efectos que le fueran desfavorables, lo que no sucede ni en el procedimiento de revocación ni en el de devolución de ingresos indebidos, por lo que, a su juicio, en esta clase de procedimientos «el legislador ha podido excederse, en su celo por preservar la seguridad jurídica». En sentido contrario se manifiesta MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 29, para el que «con independencia de los efectos favorables o desfavorables que este procedimiento pudiera acarrear, la situación-base de inseguridad jurídica que en el procedimiento iniciado de oficio se pudiera crear debe ser salvada aplicando el instituto perentorio». De ahí que manifieste abiertamente su juicio positivo, al señalar que «valoramos positivamente la aplicación de la caducidad al incumplimiento del plazo para resolver el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. El contribuyente gozará así de la debida protección ante la inactividad de la Administración». No compartimos la tesis de este último autor por cuanto consideramos, como explicaremos más adelante, que en estos supuestos de inactividad administrativa respecto a procedimientos que producen efectos favorables para el contribuyente la consecuencia debe ser el silencio administrativo negativo, que abre al contribuyente otras vías impugnatorias en defensa de sus intereses y no la caducidad del procedimiento, que únicamente le permite, en tanto en cuanto no haya concurrido la prescripción de la correspondiente obligación tributaria, instar de nuevo el mismo tipo de procedimiento que fue declarado caducado.

### 3.3. Valoración crítica.

Del análisis del régimen general de la caducidad del procedimiento por inactividad de la Administración en los procedimientos tributarios iniciados de oficio, contenido en el artículo 104.4 de la LGT, y del análisis de la regulación de la caducidad en cada uno de los procedimientos especiales de revisión que pueden ser iniciados de oficio, se extrae como conclusión la existencia de una cierta incongruencia entre dicho régimen general y la consecuencia de la caducidad ligada a dicha inactividad administrativa en algunos de los procedimientos especiales de revisión. Como hemos visto, en el régimen general la caducidad del procedimiento se predica de los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen para el interesado, mientras que el silencio negativo se predica respecto de aquellos procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos y otras situaciones jurídicas individualizadas en cuanto a los efectos favorables para el interesado que de ellos pudieran derivarse. En los procedimientos especiales de revisión iniciados de oficio de los que pueden derivarse tales efectos favorables para el interesado, tales como el procedimiento de nulidad de pleno derecho, de revocación de actos y de devolución de ingresos indebidos, el legislador ha desconocido el régimen general, predicando como efecto de la inactividad administrativa la caducidad de tales procedimientos. Por lo tanto, dado el carácter subsidiario que la aplicación del régimen general del artículo 104.4 de la LGT tiene sobre lo dispuesto específicamente para un procedimiento concreto, se impone en estos casos la aplicación de la caducidad aunque claramente los efectos derivados de tales procedimientos sean favorables al interesado.

La cuestión no es baladí, por cuanto afecta a los derechos y garantías del contribuyente. El silencio negativo permite al contribuyente, bien conceder a la Administración un plazo mayor para que dicte una resolución expresa, con lo que, en última instancia, cabe la posibilidad de que el procedimiento continúe hasta que el contribuyente obtenga la resolución esperada, de signo favorable, o bien, y esto también es muy importante, le permite entender desestimadas sus pretensiones y acudir contra esa resolución presunta a otras instancias administrativas y, sobre todo, jurisdiccionales para hacer valer su derecho<sup>37</sup>. La caducidad del procedimiento, en cambio, solo permite al contribuyente esperar que la Administración inicie un nuevo procedimiento sobre lo mismo o instar de alguna manera a esta a que lo haga, pero con el riesgo de que se haya producido o se vaya a producir la prescripción, pues uno de los efectos de la declaración de caducidad estriba, precisamente, en que se elimina la interrupción de la prescripción que se produjo con la iniciación del procedimiento caducado. Ello puede suponer, de alguna manera, dejar en manos de la propia Administración el provocar la prescripción de derechos o acciones de cuyo ejercicio resulten indudablemente efectos favorables para el contribuyente<sup>38</sup>.

<sup>37</sup> En esta línea de pensamiento, considera GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., págs. 375, en referencia a la vía económico-administrativa, que el silencio negativo tiene mayores garantías para el administrado que una hipotética caducidad del procedimiento, por cuanto la vía económico-administrativa es vía preceptiva y previa a la jurisdiccional por lo que indefectiblemente una vez caducado el procedimiento por inactividad de la Administración, el interesado se vería ineludiblemente obligado a iniciar otro para poder agotar la vía administrativa previa, si su intención es poder acudir a la jurisdiccional.

<sup>38</sup> Como destaca VEGA BORREGO, F. A., «Procedimiento de inspección y caducidad. (Comentario a la Sentencia del de la Comunidad Valenciana de 10-02-2003, rec. núm. 559/2000)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 242, (mayo 2003), págs. 125 y 126, la caducidad del procedimiento es susceptible de producir indirectamente efectos materiales sobre los derechos y acciones que se ejercen a través del mismo, pues «aunque la caducidad del pro-

Del contraste entre el régimen general y los regímenes contemplados para los procedimientos especiales de revisión, también se extrae la conclusión de que uno de los aspectos que requiere de una regulación específica en cada procedimiento es el plazo máximo otorgado a la Administración para notificar la correspondiente resolución expresa, de cuyo incumplimiento deriva, precisamente, la consecuencia de la caducidad o, en su caso, del silencio administrativo. Lo cual es lógico, pues tal plazo máximo de duración del procedimiento, como hemos señalado anteriormente, variará en función de la naturaleza misma del procedimiento. El incumplimiento del plazo máximo para resolver constituye el presupuesto desencadenante, en el caso de que así esté legalmente previsto, de la caducidad del procedimiento. A estos efectos, salvo la duración de dicho plazo, cabe una regulación general de la configuración de este primer presupuesto de la caducidad.

### 3.4. Configuración general de la caducidad del procedimiento por inactividad de la Administración.

#### 3.4.1. El cómputo del plazo máximo para notificar la resolución expresa.

La primera cuestión que, en este sentido, se plantea es la del cómputo del plazo máximo para resolver. En los procedimientos iniciados de oficio el momento inicial del cómputo de este plazo, como hemos visto, está constituido por la fecha de notificación al interesado del acuerdo de inicio del procedimiento. En cuanto al momento final del cómputo de ese plazo, está constituido por la fecha de notificación de la resolución expresa que ponga fin al procedimiento, bastando a tal efecto con la acreditación de que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 104.2 de la LGT. Entendemos que ha de tratarse de un *intento válido* de notificación de la resolución expresa, esto es, como ha destacado GANDARILLAS, de un intento de notificación que cumpliendo con la totalidad de los requisitos legalmente previstos por la norma, según el procedimiento utilizado para materializar el acto de comunicación, por causas ajenas y no dependientes de la voluntad o intervención del notificante, no llegase a su destinatario<sup>39</sup>.

#### 3.4.2. La imputabilidad a la Administración del incumplimiento del plazo máximo para notificar la resolución expresa del procedimiento.

La inactividad determinante de la caducidad ha de ser imputable a la Administración competente para dictar la resolución en el correspondiente procedimiento. De ahí que el artículo 104.2 *in fine* de la LGT establezca que los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración tributaria no se incluirán en

---

cedimiento no incide directamente sobre el derecho, sin lugar a dudas la circunstancia de que desaparezca el efecto de la interrupción como consecuencia de su inicio, determinará que en muchos casos la Administración no pueda iniciar un nuevo procedimiento por los mismos hechos y contra los mismos sujetos, porque su derecho ya habrá prescrito.»

<sup>39</sup> GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., págs. 340.

el cómputo del plazo de resolución. Parece lógico que los supuestos de interrupción justificada del plazo máximo para resolver sean especificados por la normativa reguladora de cada procedimiento, atendiendo a la naturaleza y características del mismo <sup>40</sup>. Sin embargo, ello no excluye la posibilidad de tipificar en una norma con un ámbito objetivo de aplicación más general determinados supuestos de interrupción justificada del plazo para resolver que, por sus características, puedan encontrar una aplicación común en los procedimientos tributarios, a modo como el artículo 42.5 de la LRJPAC prevé una serie de causas de suspensión del plazo para resolver aplicables con carácter general en los procedimientos administrativos <sup>41</sup>.

Las dilaciones en el procedimiento tienen que ser imputables a la propia Administración competente para tramitar y resolver el procedimiento en cuestión. Cabe plantear si ello excluye del cómputo del plazo máximo de resolución las dilaciones producidas por caso fortuito o por fuerza mayor <sup>42</sup>. La imputabilidad a la Administración de la inactividad causante del transcurso del plazo para resolver y notificar la resolución apunta, en principio, a una respuesta afirmativa. Sin embargo, no puede desconocerse que en algunos supuestos el caso fortuito o la fuerza mayor pueden dar lugar a una pérdida del objeto del procedimiento o a una imposibilidad de continuación o conclusión del mismo, por lo que la Administración, en estos casos, puede poner fin al procedimiento declarando la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, contemplada expresamente en el artículo 100.1 de la LGT como una forma de terminación de los procedimientos tributarios y regulada, asimismo, en el artículo 87.2 de la LRJPAC <sup>43</sup>. Por ello, entendemos que solo cuando el caso fortuito o la causa de fuerza mayor representen una dilación del procedimiento que no suponga pérdida de su objeto y que no impida su posterior continuación y resolución en un plazo razonable, tal dilación podrá considerarse como una interrupción justificada del plazo para resolver, en otro caso, la Administración vendrá obligada a dictar resolución declarando la imposibilidad material de continuar el procedimiento por causas sobrevenidas y, de no hacerlo, al cabo se producirá la caducidad del procedimiento por incumplimiento del plazo máximo para resolver, pues cabría ya apreciar una inactividad imputable a la Administración.

También se excluyen del cómputo del plazo máximo para dictar resolución aquellas dilaciones provocadas por otras Administraciones que deban evacuar un trámite o emitir algún informe <sup>44</sup>. Cabe plantearse si deben excluirse también del plazo máximo para resolver las dilaciones de otras Administraciones que realizan actuaciones sustantivas de colaboración en la gestión tributaria <sup>45</sup>.

<sup>40</sup> Considera, en este sentido, GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 341, que «la llamada al reglamento no parece que sea a un reglamento genérico sobre la materia, sino a las disposiciones reglamentarias concretas de cada procedimiento administrativo».

<sup>41</sup> Entiende DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 16, que en tanto en cuanto no se produzca el desarrollo reglamentario de dichas causas de suspensión en el ámbito tributario, serían aplicables las causas de suspensión del plazo previstas en el artículo 42.5 de la LRJPAC.

<sup>42</sup> Tal y como, en el supuesto de la caducidad de la instancia por paralización del procedimiento imputable al interesado, admite la STS de 15 de julio de 2001 (rec. 8007/1990).

<sup>43</sup> Considera, al respecto, GÓMEZ PUENTE, M., «Prescripción, caducidad y perención administrativas», *Justicia Administrativa. Revista de Derecho Administrativo*, núm. 4/1999, pág. 38, que la perención «tendrá lugar, aunque la paralización obedezca a causas de fuerza mayor (para eso está el art. 87.2 LRJPAC, que permite poner fin al expediente "declarando la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas")», pues es suficiente que la paralización no sea imputable al interesado aunque tampoco lo sea a la Administración.»

<sup>44</sup> Cfr., DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 16.

<sup>45</sup> Para DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 16, también este supuesto quedaría excluido del cómputo del plazo máximo para resolver.

La duda surge por la existencia en nuestro sistema tributario de impuestos de *gestión compartida* en los que, pese a la existencia de dos Administraciones distintas con competencias en la aplicación de los mismos, existe una unidad funcional en el desarrollo de los distintos procedimientos de aplicación de los tributos en virtud tanto de la distribución del ejercicio competencial entre ambas Administraciones como de la inserción en tales procedimientos de los precisos mecanismos de colaboración, cooperación y coordinación interadministrativa<sup>46</sup>. En estos casos entendemos que la colaboración de una de las Administraciones en la aplicación del tributo correspondiente a otra Administración no es esporádica o puntual, sino que forma parte necesaria e ineludible del desarrollo del propio procedimiento de aplicación del tributo en cuestión, por lo que las dilaciones de una u otra Administración en el desarrollo del procedimiento han de computarse a efectos de determinar el posible incumplimiento del plazo máximo para resolver. Por lo tanto, solo aquellas dilaciones de otra Administración en la realización de actuaciones de colaboración en la gestión tributaria que tengan un carácter puntual, en aplicación del deber general de colaboración o de una específica concreción del mismo, deberían quedar excluidas del cómputo del plazo máximo para resolver, pero no aquellas actuaciones incardinadas en la normal aplicación de un tributo, en los casos en los que, desde un punto de vista funcional, se produce una auténtica gestión compartida del mismo entre dos Administraciones<sup>47</sup>.

Finalmente, deben excluirse del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento las dilaciones imputables al obligado tributario. En el caso de que en los procedimientos iniciados de oficio se produzca la inactividad del obligado tributario, la consecuencia habitual será que se produzca la preclusión del trámite, por ejemplo, cuando el obligado tributario deje transcurrir el plazo otorgado para presentar alegaciones sin cumplir el trámite, sin que ello impida la continuación del procedimiento, impulsado de oficio, hasta la notificación de la resolución expresa.

Cabe plantearse si en estos procedimientos de revisión iniciados de oficio podría tener virtualidad la caducidad de la instancia por inactividad del obligado tributario, dando lugar con ello a la terminación del procedimiento. El artículo 104 de la LGT regula la caducidad de la instancia en el apartado 3, dedicado a los procedimientos iniciados a instancia de parte, lo que parece apuntar a su exclusión en los procedimientos iniciados de oficio. Esto encuentra pleno sentido respecto a los procedimientos iniciados de oficio de los que pudieran derivarse efectos desfavorables o de gravamen para el obligado tributario, por cuanto admitir la caducidad del procedimiento por la inactividad del propio obligado tributario en el cumplimiento de un trámite esencial supondría dejar en manos del mismo la suerte del procedimiento, esto es, que la Administración pueda o no llegar finalmente a

<sup>46</sup> Sobre ello nos remitimos a lo que hemos expuesto en GARCÍA MARTÍNEZ, A., *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid, 2000, págs. 145 y ss.

<sup>47</sup> Así lo ha entendido el Tribunal Supremo respecto al instituto de la prescripción tributaria. Como señala la STS de 20 de diciembre de 2001 [rec. 6495/1996 (NFJ011815)], dictada en un recurso de casación para unificación de doctrina, «*la existencia de diferentes planos administrativos, estatal, autonómico y local (que tradicionalmente comprende Provincias y Municipios) es fruto de la decisión política que establece un reparto de competencias, que aunque se llegue a calificar en la más reciente legislación con el plural (Administraciones Públicas), no puede alterar la relación esencialmente unívoca entre el ciudadano y el Poder y menos justificar la pérdida de derecho alguno por el administrado, que no puede terminar sufriendo el perjuicio de inactividades de otros y de retrasos que le sean ajenos*». Sobre esta doctrina y sus consecuencias tanto en las relaciones entre el contribuyente y la Administración, como en las existentes entre las Administraciones implicadas nos remitimos a lo que hemos expuesto en GARCÍA MARTÍNEZ, A., «Prescripción de tributos de otras Administraciones...», cit.

dictar resolución sobre el fondo del asunto. De ahí que el artículo 44.2 *in fine* de la LRJPAC prevea para estos casos que la paralización del procedimiento por causa imputable al interesado tendrá la consecuencia de interrumpir el cómputo del plazo para resolver y notificar la resolución. Quizá esta deba ser la consecuencia lógica en todo procedimiento iniciado de oficio, por el interés de la Administración en dictar resolución sobre el fondo del asunto y por el impulso de oficio de tales procedimientos. Sin embargo, hemos visto cómo respecto a determinados procedimientos especiales de revisión iniciados de oficio, cual el procedimiento de revocación de actos o el de devolución de ingresos indebidos, la LGT establece la consecuencia de la caducidad por inactividad de la Administración, pese a los indiscutibles efectos favorables que la resolución de los mismos produce al obligado tributario. Pues bien, si en uno de estos procedimientos susceptibles de producir efectos favorables al obligado tributario se produce la paralización por causas imputables al propio obligado, ¿acaso no podría deducirse de ello el desinterés del mismo en la continuación del procedimiento y, por tanto, en la defensa de sus derechos e intereses, a fin de fundamentar la caducidad de tal procedimiento por inactividad del interesado?<sup>48</sup> La no previsión de la caducidad de este tipo de procedimientos por causas imputables al obligado tributario pone de manifiesto, una vez más, la incongruente regulación en los mismos de las consecuencias derivadas de la inactividad de las partes<sup>49</sup>.

### 3.4.3. El carácter declarativo del acto formal que declara caducado el procedimiento en los casos de inactividad de la Administración.

La caducidad del procedimiento por inactividad de la Administración se produce de forma automática, una vez verificado el presupuesto del transcurso del plazo de tramitación del correspondiente procedimiento debido a la paralización del mismo por causas imputables a la Administración. Ello implica que tal caducidad ha de apreciarse de oficio, sin necesidad de que el obligado tributario advierta de tal circunstancia a la Administración<sup>50</sup>. Con lo cual, el acto formal dictado por la Administración en el que se declara caducado el procedimiento y se ordena el archivo de las actuaciones no es un acto que tenga carácter constitutivo respecto a la caducidad, sino declarativo de la misma<sup>51</sup>.

<sup>48</sup> GÓMEZ PUENTE, M., «Prescripción...», cit., págs. 31 y 32, propone que en los casos de procedimientos iniciados de oficio que sean de carácter favorable para el interesado, la paralización de los mismos por causas imputables al propio interesado dé lugar a la caducidad de la instancia por aplicación analógica de lo previsto en el artículo 92 de la LRJPAC para los procedimientos iniciados a solicitud del interesado en que se produce tal circunstancia.

<sup>49</sup> Con un alcance incluso más general, entiende BAYONA GIMÉNEZ, J.J., *La caducidad...*, cit., pág. 176, que el legislador ha limitado inadecuadamente los procedimientos susceptibles de caducar por la inactividad del interesado a aquellos que él mismo haya iniciado, pues, en su opinión, «la inactividad del administrado, si produce una paralización del procedimiento no susceptible de ser resuelta mediante el impulso de oficio del mismo, supone una agresión a la seguridad jurídica de la Administración que bien podría ser resuelta mediante la aplicación del instituto perentorio, sin perjuicio de que, atendiendo a otros posibles intereses distintos del amparo de su seguridad, la Administración decidiera renunciar a la caducidad». Comparte esta tesis, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 33.

<sup>50</sup> Como explica VEGA BORREGO, F. A., «Procedimiento de inspección y caducidad...», cit., pág. 125, «la caducidad-perención pivota sobre el dato objetivo del tiempo, sin necesidad de calibrar si hay incumplimiento de una obligación, por lo que no es necesario dar valor constitutivo a su declaración». En el mismo sentido, GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., págs. 296 y ss.

<sup>51</sup> Cfr., VEGA BORREGO, F. A., «Procedimiento de inspección y caducidad...», cit., pág. 125; GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 297.

## 4. LA CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS POR INACTIVIDAD DEL INTERESADO

### 4.1. El régimen general de la caducidad de la instancia.

La caducidad del procedimiento por la inactividad del obligado tributario se circunscribe por el artículo 104.3 *in fine* de la LGT a los procedimientos tributarios iniciados a instancia de parte. En el ámbito del procedimiento administrativo común, el artículo 92 de la LRJPAC prevé la caducidad por inactividad del interesado para los procedimientos iniciados a solicitud del mismo.

Señala, al respecto, el artículo 104.3 de la LGT que cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

La primera idea que debe quedar clara es que esta caducidad del procedimiento debida a la inactividad del obligado tributario, que tradicionalmente ha recibido el nombre de *caducidad de la instancia*, no se produce por el transcurso del plazo máximo para dictar y notificar la correspondiente resolución administrativa, sino por la paralización del procedimiento motivada por causas imputables al obligado tributario y el caso omiso del mismo al requerimiento administrativo para que cumplimente el trámite correspondiente en un plazo máximo de tres meses.

El transcurso del plazo máximo para resolver en los procedimientos de revisión iniciados a instancia del interesado conlleva otra consecuencia jurídica, el que el mismo pueda considerar desestimada su pretensión por silencio administrativo a fin de poder dirigirse a otra instancia administrativa o, en su caso, jurisdiccional para hacer valer sus derechos. Claro que esta constituye una opción para el obligado tributario, dado que este puede continuar esperando la resolución expresa de la Administración más allá del plazo legalmente establecido para la tramitación del procedimiento. Si elige esta segunda opción, la paralización del procedimiento por causas imputables a la Administración puede dar lugar a la prescripción de la correspondiente obligación tributaria<sup>52</sup>.

### 4.2. La caducidad de la instancia en los procedimientos de revisión.

Ni la LGT ni el RGRVA en la regulación específica que efectúan de los procedimientos de revisión que pueden iniciarse a instancia de parte han llevado a cabo la configuración de la caducidad de los mismos por inactividad del propio interesado o caducidad de la instancia. A lo más que ha llegado la LGT, en el artículo 238.1, es a establecer la *caducidad de la instancia* como una forma de terminación del procedimiento económico-administrativo que se sigue en única o primera instancia. De lo cual se deduce ineludiblemente la aplicación de la caducidad como forma de terminación motivada por la inactividad del interesado en el procedimiento económico-administrativo. Ante el silen-

<sup>52</sup> Sobre ello, nos remitimos a lo que hemos expuesto en GARCÍA MARTÍNEZ, A., «Prescripción de tributos...», cit.

cio del RGRVA, que no lleva a cabo una regulación específica de la caducidad de la instancia, se plantea la cuestión de si a estos procedimientos de revisión resulta aplicable el régimen general relativo a este supuesto de caducidad del procedimiento previsto en el artículo 104.3 de la LGT y, como ya hemos analizado anteriormente con carácter general, la respuesta ha de ser positiva.

### 4.3. Ámbito objetivo de la caducidad de la instancia en los procedimientos de revisión.

El ámbito objetivo de la caducidad de la instancia en el orden de revisión administrativa de los actos tributarios está constituido por aquellos procedimientos iniciados a instancia de parte. Entre estos se cuentan los procedimientos especiales de revisión de actos nulos de pleno derecho, de rectificación de errores y de devolución de ingresos indebidos cuando hubiesen sido iniciados a instancia del interesado y los procedimientos ordinarios de revisión, esto es, el recurso de reposición y el procedimiento económico-administrativo.

A continuación nos centraremos en el análisis de los presupuestos que dan lugar a este supuesto de caducidad del procedimiento, para concluir nuestro estudio con los efectos jurídicos que produce la caducidad del procedimiento, sea esta motivada por la inactividad de la Administración o por la del interesado.

### 4.4. Configuración general de la caducidad de la instancia.

#### 4.4.1. La paralización del procedimiento iniciado a instancia de parte por causas imputables al interesado.

El primer presupuesto procedimental de la caducidad de la instancia consiste en la paralización del procedimiento imputable al interesado respecto a un trámite esencial del mismo, que impida su continuación en tanto en cuanto no sea cumplimentado por el interesado. En efecto, no toda dilación procedimental debida al interesado es susceptible de producir la caducidad de la instancia, sino únicamente aquella que afecte a un trámite relevante, indispensable, para dictar la resolución<sup>53</sup>.

La jurisprudencia muestra distintos supuestos de trámites esenciales cuyo incumplimiento por parte del interesado da lugar a la caducidad de la instancia. Se trata, en la mayoría de los casos, de la falta de acreditación o del bastanteo de la representación<sup>54</sup>. Aunque también se contemplan otros

<sup>53</sup> En este sentido, DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., págs. 17.

<sup>54</sup> Así, por ejemplo, en el caso planteado en la SAN de 13 de octubre de 2003 (rec. 945/2001), se señala que «consta en autos que, en efecto, por Providencia de la Secretaría del TEAR de Valencia de 11 de febrero de 1997, la cual fue notificada a la hoy actora el día 7 de marzo siguiente mediante correo certificado con acuse de recibo, el citado Tribunal le requirió para que en el plazo de diez días acreditase la representación de quien reclamaba en su nombre, sin que aque-

casos en los que la ausencia de cumplimentación por el interesado del trámite requerido impide al órgano de revisión continuar con el procedimiento <sup>55</sup>.

Dado el carácter esencial e indispensable de los trámites cuyo incumplimiento impide la tramitación del procedimiento y la consecuente resolución del mismo, la jurisprudencia ha resaltado que el cumplimiento por el interesado de trámites posteriores no equivale a una subsanación de esos trámites esenciales, especialmente en el caso de que el trámite esencial incumplido se refiera a la falta de acreditación o al bastanteo de la representación, que suele ser el trámite cuyo incumplimiento con mayor frecuencia da lugar a la caducidad de la instancia en el procedimiento económico-administrativo <sup>56</sup>.

El carácter de esencial e ineludible para la continuación o resolución del procedimiento que ha de tener el trámite incumplido por el interesado permite establecer la distinción entre la caducidad del procedimiento o caducidad de la instancia y la *preclusión del trámite* o pérdida del derecho al mismo. Solo cuando el trámite incumplido tenga ese carácter esencial e ineludible se producirá la caducidad del procedimiento. Cuando el trámite no tenga tal carácter y, en consecuencia, no impida al órgano de revisión continuar la tramitación del procedimiento en virtud del principio de impulso de oficio del mismo, el incumplimiento por parte del interesado da lugar a una pérdida del derecho de este al trámite en cuestión o, lo que es lo mismo, a la preclusión de tal trámite <sup>57</sup>.

*lla contestase en forma alguna, por lo que el Tribunal Regional dictó Diligencia de fecha 6 de septiembre de 1997, haciendo constar que habían transcurrido más de tres meses desde el citado requerimiento sin que el mismo fuese cumplimentado, y por Resolución de 30 de octubre de 1997, declaró caducada la reclamación y ordenaba el archivo del expediente sin más trámite, en estricto cumplimiento del art. 108, en relación con el 34, del Reglamento Procedimental, [RD 391/1996, de 1 de marzo, que aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas] antes transcritos, por lo que es claro que la Administración ha actuado en este caso con perfecta sujeción a derecho». Un caso similar se observa en la STSJ de Asturias de 8 de noviembre de 2002 (rec. 2986/1998).*

<sup>55</sup> Como sucede, por ejemplo, en el caso de la SAN de 14 de junio de 2001 (rec. 691/1998), en el que el requerimiento de subsanación de defectos señalaba que «con el fin de proceder a la reglamentaria tramitación de la reclamación económico-administrativa de referencia interpuesta por usted ante este Tribunal Regional, deberá, remitir la cédula de notificación del acto administrativo impugnado, necesario para tomar los datos exactos que permitan tramitar la reclamación, bajo apercibimiento de que en caso de no aportarlo se declarará la caducidad del expediente, una vez transcurridos tres meses desde la fecha de notificación, conforme al art. 112 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas.»

<sup>56</sup> Como señala la STSJ de Asturias de 23 de octubre de 2002 (rec. 2983/1998), en un caso en el que sin haber acreditado la representación en el económico-administrativo se procede a presentar las alegaciones, que «la norma reguladora al hablar de paralización implica que las causas que la motivan y a partir del momento en que se dan como la omisión o el incumplimiento de un trámite debido, tienen que considerarse en el tiempo y forma en que tuvieron que cumplirse sin que se pueda obviar mediante el cumplimiento de otro trámite posterior; dado el carácter de orden público que tal exigencia conlleva y porque con ello no se puede subsanar el defecto de origen, y ello sin olvidar, que de admitirse tal proceder se podría llegar al absurdo de prescindir de un trámite esencial por el mero hecho de realizar otro posterior; que por otra parte, supondría que el cumplimiento del trámite posterior se llevaría a cabo por quien no tiene capacidad para hacerlo por no haberse cumplido o subsanado en el momento procesal oportuno, lo que conduciría a que el trámite realizado apareciera viciado de nulidad». En el mismo sentido, STSJ de Asturias de 8 de noviembre de 2002 (rec. 2986/1998).

<sup>57</sup> Como señala la STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de noviembre de 2002 [rec. 734/1999 (NFJ013520)], «ello no significa que cualquier inactividad del interesado dé lugar a la caducidad de la instancia y consecuente archivo de las actuaciones. Eso solo pasará cuando la inactividad del interesado no pueda ser suplida por el impulso de oficio del procedimiento. Por eso, la consecuencia normal de la inactividad del interesado será la caducidad de su derecho al trámite; es decir, la preclusión respecto de ese trámite en cuestión, pero no el archivo de las actuaciones.»

La jurisprudencia y la doctrina del TEAC muestran ejemplos en los que la consecuencia del incumplimiento del trámite por el interesado no es la caducidad del procedimiento sino la preclusión de aquel, referidos, en la mayoría de los casos, al trámite de alegaciones <sup>58</sup>.

La paralización del procedimiento tiene que ser imputable al interesado, por lo que no darían lugar a la caducidad de la instancia los casos en los que la paralización es motivada por caso fortuito o fuerza mayor ni aquellos imputables a la propia Administración <sup>59</sup>.

Además, la paralización procedimental debe ser imputable al interesado a cuya solicitud se inició el procedimiento y no a cualesquiera otras personas que puedan tenerse por interesadas en el procedimiento <sup>60</sup>.

Especial relevancia adquiere la inactividad del órgano que dictó el acto impugnado en remitir el expediente al órgano económico-administrativo, pues en este caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 52.5 del RGRVA, el Tribunal reclamará su envío, sin perjuicio de poder continuar con la tramitación correspondiente con los antecedentes conocidos por el Tribunal y, en su caso, con los que el interesado aporte o haya aportado. Como muestra la jurisprudencia, en algún caso los órganos económico-administrativos han realizado un uso viciado de la caducidad de la instancia en el supuesto de que se produjera un retraso o inactividad del órgano que dictó el acto en remitir el expediente al órgano económico-administrativo, por cuanto, en vez de apercibir a dicho órgano de las consecuencias que su incumplimiento podría acarrear, se han dirigido al interesado para que sea él el que aporte los antecedentes, apercibiéndole de la caducidad de la instancia en caso de incumplimiento cuando, en definitiva, la situación ha sido originada por un funcionamiento anormal de la propia Administración <sup>61</sup>.

<sup>58</sup> Señala, en este sentido, la Resolución del TEAC de 9 de octubre de 2002 [rec. 1122/2000 (NFJ013515)], que «*la falta de presentación en plazo de escrito de alegaciones en el recurso ordinario de alzada solo produce la pérdida del derecho a dicho trámite pero no la caducidad del procedimiento (art. 108.2 del Real Decreto 391/1996)*». En la misma línea y bajo la vigencia ya de la nueva LGT, destaca la Resolución del TEAC de 27 de octubre de 2005 [rec. 3064/2005 (NFJ021660)], que «*es criterio de este Tribunal que la falta de presentación de escrito de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo, no determina por sí sola la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, lo cual obliga a entrar en el examen del expediente y a decidir, haciendo uso de las facultades revisoras que a esta vía atribuye el artículo 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, acerca de todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.*»

<sup>59</sup> Como ejemplifica la STS de 15 de julio de 2001 (rec. 8007/1990), «*en el caso de autos la inactividad se produjo por un supuesto de caso fortuito excepcional, como fue el extravío de los autos como consecuencia de la reordenación de los archivos, causa no imputable en absoluto a la entidad recurrente*». En la Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 1995 (rec. 5542/1994), el Tribunal revoca la declaración de caducidad de la instancia realizada por el TEAR de Andalucía al no ser imputable la paralización procedimental al interesado, pues, «*en esta segunda instancia ha quedado demostrado que ..., en 31 de enero de 1991, presentó los documentos que le habían sido requeridos cinco días antes por el Tribunal Regional de Andalucía, si bien estos documentos no llegaron a incorporarse al expediente debido, al parecer, a un error en el número de identificación de la reclamación. Siendo así, en virtud del principio "pro actione", debe revocarse la declaración de caducidad y reanudarse el curso de la reclamación, tarea que, por economía procesal, asume este Tribunal Central.*»

<sup>60</sup> Cfr., GÓMEZ PUENTE, M., «Prescripción...», cit., págs. 32.

<sup>61</sup> Esto es lo que sucede, por ejemplo, en el caso planteado en la STS de 1 de abril de 2002 [rec. 6614/1996 (NFJ012136)], señalando el Tribunal que «*en la providencia dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, se invoca el art. 93 del Reglamento de las Reclamaciones Económico-Administrativas [RD 1999/1981, de 20 de agosto]*

#### 4.4.2. El requerimiento administrativo.

El segundo presupuesto procedimental de la caducidad de la instancia es la existencia de un requerimiento dirigido por el órgano que está sustanciando el procedimiento al interesado para que active el procedimiento paralizado por su causa con el apercibimiento de que, si no lo hace en el plazo de tres meses, se podrá declarar la caducidad de dicho procedimiento. Se trata, por lo tanto, de una advertencia formal de la posible caducidad del procedimiento, que funciona como una auténtica intimación cautelar dirigida al interesado para que active el procedimiento, so pena de incurrir en causa legal de caducidad <sup>62</sup>.

Para que este requerimiento administrativo cumpla efectivamente su función tiene que ser válidamente notificado al interesado. Ello implica, en primer lugar, que la notificación se efectúa de acuerdo con las formalidades requeridas por el procedimiento utilizado para materializar el acto de comunicación <sup>63</sup>. En segundo lugar, que el acto notificado contiene los elementos sustantivos necesarios para cumplir su función, especialmente, la advertencia al interesado de que se producirá la caducidad del procedimiento si en el plazo de tres meses no cumple con lo requerido <sup>64</sup>.

*pero, olvidando que su finalidad es la de asegurar la resolución de la reclamación aunque no se remita el expediente, sin que conste que se hubieran iniciado actuaciones disciplinarias contra el funcionario responsable de dicha falta de remisión de los antecedentes y sin que conste que al reclamarlos por segunda vez se formulara al Jefe de la dependencia la advertencia antes descrita sobre la posibilidad de resolver sin expediente, a quien se dirige la advertencia es al interesado y para anunciar que si no reitera su interés en que continúe la tramitación y aporta él antecedentes, en tres meses se producirá la caducidad de la instancia, con lo que se convierte una garantía en una carga. Trasladando en perjuicio del administrado, lo que solo era fruto de un funcionamiento anormal de la propia Administración y actuando como si el trámite se paralizara "por causa imputable al interesado", al citar el art. 112 del Reglamento.»*

<sup>62</sup> En este sentido, DDE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 17, para el que con este requerimiento se trata de poner fin a la situación de pendencia que soporta la Administración, en aras de la seguridad jurídica.

<sup>63</sup> En este sentido, la STS de 12 de julio de 1995 (rec. 76-M/1991), considera incorrecto el archivo de las actuaciones llevado a cabo por el TEAR de Madrid al entender caducado el procedimiento por inactividad del interesado, porque «no cabe considerar que se haya producido tal paralización imputable al contribuyente puesto que la notificación [del requerimiento del TEAR para la presentación de la documentación necesaria para la resolución de la cuestión] no reúne los requisitos exigidos por la doctrina de la Sala que en relación a las notificaciones por correo con acuse de recibo, ha declarado (...), es la Orden del Ministerio de Gobernación de 20 de octubre de 1958, sobre aplicación por el Servicio de Correos de los artículos 66 y 80 de la Ley de Procedimiento Administrativo, la que establece que de no hacerse la entrega al propio destinatario se hará constar en la libreta de entrega la condición del firmante que reciba la notificación, constando tan solo, en el caso examinado, el sello de un gestor administrativo». En la misma línea, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de febrero de 2001 (rec. 782/1997), considera que «no cabe entender válidamente practicada la notificación de la providencia del TEAR de 22 de febrero de 1996 por la que se requería la acreditación de la representación con que actuaba el reclamante, y en consecuencia resulta contraria a derecho la resolución del TEAR declarando la caducidad del expediente y el archivo de las actuaciones», toda vez que en el expediente obra tal providencia de 22 de febrero de 1996 y «junto a ella un acuse de recibo de correos en el que se refleja la fecha de 14 de marzo de 1996 y una firma ilegible, sin indicación alguna acerca de la identidad del firmante».

<sup>64</sup> Ilustra de ello la STSJ de Cataluña de 9 de marzo de 1999 (rec. 680/1995), cuando señala que «en el caso que nos ocupa en el acuerdo de la oficina gestora de fecha 15 de octubre de 1993 notificado al interesado, se le requirió para que en el plazo de 10 días acreditara el nombramiento de representante, pero en dicho acuerdo no solo no se advirtió al recurrente que se produciría la caducidad del expediente si en tres meses no cumplía con el requerimiento tal como taxativamente ordena el artículo 92 de la Ley 30/1992, sino que justamente se le advierte expresamente de todo lo contrario y es que las consecuencias de su inactividad, incumpliendo con lo solicitado por la oficina gestora, determinaría que esta procediera "a resolver conforme a los antecedentes obrantes en el expediente"». En vista de ello, entiende el Tribunal que la Administración ha colocado en indefensión al interesado y «ello determina que no pueda declararse la caducidad y sí,

#### 4.4.3. La inactividad del interesado durante tres meses.

El tercer presupuesto procedimental para que se pueda declarar la caducidad de la instancia es que el interesado desatienda el requerimiento administrativo en el plazo señalado de tres meses, o en un momento posterior en tanto no haya recaído la resolución expresa de la Administración declarando caducado el procedimiento <sup>65</sup>.

Dicho plazo se computará desde la fecha de notificación del requerimiento administrativo, siendo irrelevante a efectos de declarar la caducidad el tiempo que haya transcurrido de paralización del procedimiento con anterioridad a dicha notificación <sup>66</sup>.

El plazo de tres meses para que el interesado desbloquee la paralización del procedimiento y realice la actividad requerida por la Administración a tal fin puede ser objeto de suspensión por causa de fuerza mayor o por cualquier otra causa independiente de la voluntad del interesado <sup>67</sup>.

La Administración goza de un cierto margen de discrecionalidad para declarar la caducidad del procedimiento cuando la paralización del mismo es imputable al interesado, a diferencia de lo que ocurre cuando tal paralización es causada por la inactividad de la Administración <sup>68</sup>. La literalidad del

*en cambio, y conforme a lo previsto por el artículo 63 de la Ley 30/1992 que prevé la anulabilidad de los actos por defecto de forma al carecer de los requisitos indispensables para alcanzar su fin al haberse dado lugar a indefensión del interesado y puesto que este la primera noticia sobre caducidad del expediente la tiene cuando ya nada podía hacer para evitarla, procede ordenar se retrotraigan las actuaciones al momento del incumplimiento por la Administración de los trámites legalmente establecidos que, en el caso de autos, se refiere al momento de la notificación defectuosa provocadora de indefensión del Acuerdo de fecha 15 de octubre de 1993 que debe ser nuevamente notificado, con las menciones legales previstas al efecto, es decir, con la advertencia de que pasados tres meses sin cumplimentar lo solicitado se producirá la caducidad del mismo.»*

<sup>65</sup> En este sentido, entiende MENÉNDEZ REXACH, A., «Procedimientos administrativos: finalización y ejecución», en AA.VV, *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Común*, (dirigida por LEGUINA VILLA y SÁNCHEZ MORÓN), Tecnos, Madrid, 1993, pág. 261, que en el período que va entre la concurrencia de la caducidad y la declaración fomal de la misma el interesado puede desbloquear la paralización del procedimiento, y cumplir con lo requerido por la Administración. Más aún, considera, al respecto, TARDÍO PATO, J. A., «Consideraciones sobre la caducidad del procedimiento administrativo», *REALA*, núms. 298-299, 2005, pág. 23, que «no solo entre la concurrencia del plazo de caducidad y su declaración expresa, sino también entre la declaración expresa y la notificación de la misma, el interesado puede todavía reaccionar frente a su inactividad desbloqueando la paralización del procedimiento, al remover el obstáculo que se lo impedia».

<sup>66</sup> Cfr., TARDÍO PATO, J. A., «Consideraciones sobre la caducidad...», cit., pág. 22.

<sup>67</sup> Al respecto, considera GÓMEZ PUENTE, M., «Prescripción...», cit., pág. 33, que aunque nada se haya previsto en la LRJPAC, ante situaciones de fuerza mayor, auténtica y debidamente acreditada, los Tribunales suelen acomodar la legalidad a exigencias de equidad o justicia material en las que podría sustentarse la posibilidad de suspensión del referido plazo de tres meses. TARDÍO PATO, J. A., «Consideraciones sobre la caducidad...», cit., pág. 22, efectivamente, señala que la suspensión de tal plazo es posible y recoge jurisprudencia del Tribunal Supremo, por ejemplo, la STS de 20 de julio de 1998, referida a actas de notoriedad notariales sobre aprovechamiento de aguas cuya expedición se dilata en el tiempo por causa ajena al interesado, en la que el Tribunal admite la suspensión del referido plazo.

<sup>68</sup> En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 154 y 155, y DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 18. También admite la existencia de ese ámbito discrecional MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 32, aunque este autor critica que la regulación del artículo 104.3 de la LGT se haya apartado en este punto de la dicción del artículo 92 de la LRJPAC, dando pábulo a ese ámbito discrecional, que en su opinión no ofrece la necesaria garantía de la seguridad jurídica que el instituto de la caducidad persigue. En

artículo 104.3 de la LGT parece no admitir dudas al respecto, al señalar que transcurridos los tres meses sin que el requerimiento haya sido atendido, la Administración «podrá declarar la caducidad del mismo». El artículo 92.1 de la LRJPAC, en cambio, utiliza en este caso la expresión «se producirá la caducidad del mismo», lo que parece apuntar a una operatividad automática de la misma. No obstante, el apartado 4 del artículo 92 de la LRJPAC señala que «podrá no ser aplicable la caducidad en el supuesto de que la cuestión suscitada afecte al interés general, o fuera conveniente sustanciarla para su definición o esclarecimiento». Lo cual, desde mi punto de vista, supone también la constitución de un ámbito de discrecionalidad administrativa que apela a razones de interés general o de conveniencia en la aplicación o no de la caducidad del procedimiento producida por la inactividad del interesado <sup>69</sup>. Interpretado en su conjunto, no parece que exista tanta distancia en este punto entre la regulación contenida en el artículo 104.3 de la LGT y la contenida en el artículo 92 de la LRJPAC <sup>70</sup>.

Consecuencia de ello es que el acto que declara la caducidad del procedimiento en los casos de inactividad del interesado tiene naturaleza constitutiva, a diferencia del acto que declara la caducidad por inactividad de la Administración que, como vimos, tiene naturaleza declarativa <sup>71</sup>.

Esta diferencia en uno y otro caso encuentra su razón de ser en la distinta posición que en el procedimiento ocupa el órgano de la Administración competente para su tramitación y resolución y el interesado. Enfocado el problema desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, que se encuentra en la base del instituto de la caducidad, resulta evidente que la agresión a la seguridad jurí-

---

contra de esta tesis se pronuncia claramente GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., págs. 345 y 346, para el que la caducidad del procedimiento por causas imputables al interesado se produce de forma automática por el transcurso del plazo de los tres meses sin que se haya atendido el requerimiento.

<sup>69</sup> Como ha destacado GÓMEZ PUENTE, M., «Prescripción...», cit., pág. 34, el artículo 92.4 de la LRJPAC «evidencia la voluntad legislativa de otorgar a la Administración una cierta capacidad o margen de decisión para declarar (mejor dicho, para decidir o constituir) la caducidad.»

<sup>70</sup> Se lamenta, al respecto, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 32, de la separación de la redacción del artículo 104.3 de la LGT de la contenida en el artículo 92.1 de la LRJPAC, considerando que «hubiera sido más correcto y más conveniente, si eso es lo que el legislador ha querido regular, que la caducidad operara de manera inmediata –por su propia naturaleza– y que en casos excepcionales, tal y como regula el artículo 92.4 LRJPAC, se pudiera renunciar a la caducidad por parte de la Administración cuando la cuestión en concreto afectara al interés general.»

<sup>71</sup> Como señala DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 18, en los casos de perención del procedimiento por inactividad imputable al administrado «la perención no se produce *ope legis*, sino que es necesario un acto administrativo formal que, con carácter constitutivo, declare perimido el procedimiento. En tanto no medie este acto administrativo, de eficacia constitutiva, el obligado tributario puede cumplimentar el trámite que bloqueaba la continuación del procedimiento. Declaración de perención que habrá que notificar al obligado tributario». En contra de esta tesis se ha manifestado GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 346, para el que la declaración de la caducidad del procedimiento tanto cuando esta es debida a la inactividad de la Administración como cuando lo es a la inactividad del interesado tiene carácter declarativo, dado que la caducidad se produce de forma automática por el transcurso del plazo establecido. En coherencia con su tesis que otorga carácter declarativo y no constitutivo a la declaración de caducidad por inactividad del interesado, este último autor interpreta el «podrá declarar» del artículo 104.3 de la LGT en el sentido de que ello «es consecuencia de lo establecido en el artículo 103.2 de la LGT, que exime a la Administración de resolver de manera expresa en los procedimientos en que se produzca la caducidad, salvo "cuando el interesado solicite expresamente" que sea declarada. En este supuesto se le impone la obligación a la Administración de contestar a su petición». De ahí que concluya señalando que «la posibilidad de que la Administración pueda o no pronunciarse de manera expresa sobre el concurso de la caducidad, no significa que la institución en los procedimientos iniciados a instancia de parte tenga carácter constitutivo. Siempre es declarativa la resolución de la Administración en que se reconoce la caducidad del procedimiento con independencia de su origen inicial.»

dica de la Administración que supone el depender de la voluntad del interesado en la realización del correspondiente trámite procedimental se ve conjurada con el instituto de la caducidad del procedimiento por causas imputables al interesado. Y ello no se ve en entredicho por el carácter constitutivo del acto de declaración de caducidad en estos casos, pues tal acto, cuando se den los presupuestos legales para ello, corresponde dictarlo a la propia Administración, por lo que el carácter constitutivo de la declaración de caducidad no menoscaba la garantía de la seguridad jurídica de la Administración, pues esta no tiene más que dictar el correspondiente acto administrativo declarando caducado el procedimiento para verse libre de la pendencia en el procedimiento del actuar del interesado.

Antes bien, al tener carácter constitutivo el acto que declare la caducidad del procedimiento, la Administración puede hacer entrar en juego una ponderación entre la seguridad jurídica y otros valores e intereses, igualmente dignos de protección, perseguidos por la Administración en el concreto procedimiento, a fin de poder «conceder más tiempo» al interesado para que cumplimente los trámites requeridos, con el objetivo de que el procedimiento pueda continuar hasta su resolución. Y ello, sin necesidad de introducir *a posteriori* una especie de posibilidad de renuncia a la caducidad ganada, que parece avenirse mal con la operatividad y efectos propios de la caducidad.

Además, la Administración debe constatar que, efectivamente, el interesado no ha cumplido, en los términos y plazos contemplados en el preceptivo requerimiento, con lo solicitado, por lo que la declaración formal y expresa de la caducidad del procedimiento no debe quedar al arbitrio de la Administración en el sentido de que esta pueda dictarla o no dado su pretendido carácter declarativo, sino que, antes bien, constituye una exigencia tanto desde el punto de vista de la seguridad jurídica del interesado, que ha de tener constancia fehaciente de la caducidad del procedimiento, como desde el punto de vista del derecho del interesado a recurrir en vía administrativa o jurisdiccional contra tal declaración de caducidad <sup>72</sup>.

Finalmente, puesto que nos acabamos de colocar en la posición del interesado, desde esta perspectiva hemos señalado que el fundamento de la caducidad de la instancia, debida a la inactividad del propio interesado, estriba en la decadencia del interés del mismo en que se llegue al pronunciamiento administrativo. Resulta evidente que si el interesado cumplimenta el trámite requerido una vez transcurrido el plazo de tres meses, pero antes de que la Administración emita el acto declarando caducado el procedimiento, ha desaparecido de escena esa decadencia del interés del interesado en la continuación del procedimiento.

<sup>72</sup> Como ha destacado la STS de 15 de junio de 1983, «para que se produzca la terminación del proceso por caducidad no basta que se den los requisitos anteriores, ya que el quedar el expediente incurso en caducidad no es idéntico a estar caducado, situación esta que requiere una expresa declaración y subsiguiente notificación al interesado, a fin de que si no la encuentra conforme a Derecho pueda utilizar los recursos que sean procedentes». En la misma línea, razona la STS de 29 de enero de 1994 (rec. 2341/1992), que «al afectar indudablemente la extinción o terminación del procedimiento a los derechos o intereses del administrado, ha de dársele la oportunidad de recurrir, y, para ello, no basta con requerirle, en su momento, sino que es necesario notificarle la resolución y, previamente, dictarla (haciendo la expresa y constitutiva declaración de la caducidad)». En aplicación de esta doctrina, la STSJ de Andalucía (Granada), de 17 de febrero de 1997 [rec. 312/1994 (NFJ005557)], ante la cuestión planteada en el caso enjuiciado de «*si la falta de notificación de la Providencia de 27 de enero de 1993 declarando la caducidad de la instancia, que consta como no notificada a la interesada, provoca tal grado de indefensión que debe conducirnos a la anulación de la reclamación económico-administrativa que más tarde condujo al archivo de actuaciones*», concluye que «*para que la caducidad se entienda producida se requiere una expresa declaración del órgano competente en tal sentido*». En la doctrina administrativista, postulan el carácter constitutivo del acto formal que acuerda la caducidad de la instancia, prevista en el artículo 92 de la LRJPAC, entre otros, GÓMEZ PUENTE, M., «Prescripción...», cit., págs. 35 y ss., y TARDÍO PATO, J.A., «Consideraciones...», cit., pág. 23.

La necesidad de que se produzca la declaración expresa de caducidad del procedimiento y la consiguiente notificación de la misma al interesado permite residenciar en el ámbito del procedimiento económico-administrativo en los Secretarios de estos Tribunales la competencia para notificar la declaración de caducidad y, por tanto, dar por caducado el procedimiento con el subsiguiente archivo de las actuaciones, en atención a las funciones que a los Secretarios atribuye el artículo 30.9 del RGRVA, que expresamente menciona, entre otras funciones, la dirección y coordinación de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, el impulso de oficio del procedimiento y la de notificación de actos <sup>73</sup>.

El acuerdo que adopte la caducidad de la instancia debe ser motivado. De conformidad con lo señalado en el artículo 238.2 de la LGT, cuando se produzca la caducidad de la instancia en el procedimiento económico-administrativo el Tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones <sup>74</sup>. Este acuerdo ordenando el archivo de las actuaciones en dicho procedimiento puede ser objeto de revisión en vía administrativa a través del recurso de anulación contemplado en el artículo 239.6 c) de la LGT.

## 5. LOS EFECTOS DE LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO

### 5.1. La terminación del procedimiento.

La caducidad del procedimiento, sea debida a la inactividad de la Administración o lo sea a la inactividad del interesado, produce un efecto jurídico directo sobre el procedimiento, cual es su terminación. Así lo contempla expresamente el artículo 100.1 de la LGT al mencionar la caducidad entre las formas de terminación de los procedimientos tributarios. El procedimiento termina en este caso sin una resolución sobre el fondo del asunto. El órgano correspondiente, declarada la caducidad del procedimiento, tiene que acordar u ordenar el archivo de las actuaciones, tal como preceptúa el artículo 104.5 de la LGT <sup>75</sup>.

El procedimiento se extingue en su totalidad, quedando la cuestión de fondo imprejuizada. Lo cual no impide que la Administración o, en su caso, el interesado puedan iniciar un nuevo procedi-

<sup>73</sup> En la STSJ de Andalucía (Granada), de 17 de febrero de 1997 [rec. 312/1994 (NFJ005557)], se plantea, entre otras, la cuestión de la nulidad radical de la declaración de caducidad del procedimiento al haber sido adoptado el acuerdo de caducidad por el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo. El Tribunal niega que el acto haya emanado de un órgano incompetente, precisamente en atención al carácter constitutivo de la declaración de la caducidad de la instancia y consiguiente notificación al interesado. Como señala el Tribunal, «*como quiera que la caducidad señalada sobrevino en el momento en que fue notificada la Resolución adoptada por el TEAR en 27 de octubre de 1993 y dado que la Providencia de 27 de enero de ese mismo año, se limitaba a declarar que el procedimiento se hallaba incurso en caducidad, la efectiva paralización del expediente sobrevino con la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional aquí recurrida que se notifica por su Secretario, función que sí tiene expresamente atribuida por el citado art. 19 y por ello, la entendemos ajustada a Derecho sin que quepa apreciar causa de nulidad que vicie su contenido.*»

<sup>74</sup> Considera DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 18, que la caducidad del procedimiento deberá motivarse en todo caso.

<sup>75</sup> Como señala la STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de noviembre de 2002 (rec. 734/1999), «*la caducidad de la instancia es una causa de archivo de las actuaciones, de finalización del procedimiento sin resolución sobre el fondo, que se da cuando el procedimiento queda paralizado como consecuencia de una falta de actividad imputable al interesado.*»

miento por los mismos hechos y con identidad de partes, siempre y cuando no haya prescrito el correspondiente derecho a hacerlo o, en su caso, no haya transcurrido el plazo de caducidad al que queda sometido el ejercicio del derecho o acción <sup>76</sup>.

La caducidad afecta, por lo tanto, de una forma directa al procedimiento, sin que los derechos y obligaciones de carácter sustantivo encauzados a través de ese procedimiento se vean afectados directamente por esta caducidad. En tanto en cuanto no haya concurrido la prescripción sobre los mismos, pueden hacerse valer en un nuevo procedimiento de idéntica naturaleza y configuración subjetiva que el procedimiento caducado <sup>77</sup>.

En materia de revisión tributaria, la posibilidad de iniciación de los diferentes procedimientos está sometida a un plazo que, como hemos explicado, en muchos casos es de caducidad, por lo que la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento tras el declarado caducado va a depender de que haya transcurrido o no este plazo de caducidad del ejercicio del derecho o acción. Significativo, en este sentido, resulta el plazo de caducidad al que queda sometida la posibilidad de iniciar los recursos y reclamaciones, que es de un mes. Por lo tanto, caducado un procedimiento seguido a raíz del recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa ya habrá transcurrido en la normalidad de los casos el plazo de un mes para interponer tales recursos y reclamaciones contra el acto que fue objeto de impugnación en el procedimiento caducado, que habrá adquirido firmeza, por lo que difícilmente podrá ya el interesado entablar un nuevo procedimiento de similares características <sup>78</sup>.

A tal efecto, señala el artículo 104.5 *in fine* de la LGT que las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

La caducidad del procedimiento, por lo tanto, entraña la pérdida de efectos formales de las actuaciones practicadas, pero no la nulidad de sus efectos materiales. Con lo cual, aunque la Administración, en el nuevo procedimiento que inicie no podrá dar por cumplidos los trámites que se realizaron en el procedimiento caducado, tales como alegaciones, prueba, audiencia, etc., en cambio sí podrá utilizar informes o pruebas practicadas válidamente durante el procedimiento caducado <sup>79</sup>.

<sup>76</sup> Cfr. VEGA BORRERO, F. A., «Procedimiento de inspección y caducidad...», cit., pág. 125.

<sup>77</sup> BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad...*, cit., pág. 132, considera que en los procedimientos iniciados de oficio cuya caducidad se produce por la inactividad de la Administración no es suficiente para garantizar la seguridad jurídica del obligado tributario la limitación que supone el plazo de prescripción para que la Administración pueda iniciar un nuevo procedimiento similar al caducado sobre los mismos hechos, proponiendo en estos casos que se limite el número de procedimientos que puede iniciar la Administración. A mi modo de ver, esta limitación en cuanto a los procedimientos que puede iniciar la Administración tras la declaración de caducidad de un procedimiento puede desvirtuar la operatividad y función del instituto de la caducidad, desbordando el margen de los efectos sobre el procedimiento para inmiscuirse de una forma intensa en el ámbito sustantivo de los derechos y obligaciones que son objeto del correspondiente procedimiento tributario.

<sup>78</sup> Como destaca TARDÍO PATO, J. A., «Consideraciones...», cit., pág. 26, en relación con los recursos administrativos, «en principio, la caducidad del procedimiento no supondrá la prescripción de la acción ni la caducidad del recurso y podría intentarse un nuevo recurso, pero, cuando esto ocurra, ya habrán transcurrido los plazos correspondientes y el recurso será inadmisibile, no por el juego de la caducidad, sino por el de firmeza del acto impugnado.»

<sup>79</sup> Cfr. GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 299.

## 5.2. La enervación del efecto interruptivo de la prescripción que se produjo con el inicio del procedimiento caducado.

El segundo párrafo del artículo 104.5 de la LGT señala que, aunque la caducidad del procedimiento no producirá por sí sola la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el artículo 27.1 de la LGT.

La caducidad del procedimiento es susceptible de producir, por lo tanto, de forma indirecta efectos materiales sobre los derechos y obligaciones que se sustancian a través del mismo. Y ello porque a resultas de la declaración de caducidad del procedimiento, al borrarse el efecto interruptivo de la prescripción que se produjo con el inicio del mismo y con los demás trámites de dicho procedimiento de los que haya tenido conocimiento formal el interesado, es posible que haya transcurrido el plazo determinante de la prescripción del correspondiente derecho u obligación<sup>80</sup>. Con lo cual, a raíz de la prescripción de la correspondiente obligación tributaria, ni Administración ni interesado podrán ya actuar sus derechos y acciones sobre la misma, por lo que no será posible ya, en aras de la seguridad jurídica, iniciar un nuevo procedimiento.

La doctrina ha mostrado su perplejidad ante este efecto enervador de la interrupción de la prescripción anudado a la caducidad del procedimiento cuando la misma tiene lugar por la inactividad del obligado tributario. En concreto, respecto a la prescripción de la obligación tributaria, bien sea del derecho a liquidar, bien del derecho a recaudar que ostenta la Administración, entiende la doctrina que resulta absurdo que en el seno de una reclamación económico-administrativa el interesado pueda provocar con su inactividad la caducidad del procedimiento y que la misma conduzca a enervar el efecto interruptivo de la prescripción que tuvo la interposición de dicha reclamación<sup>81</sup>.

Para evitar ese «presunto absurdo», FALCÓN ha propuesto una interpretación de esta proposición normativa en el sentido de que la declaración de caducidad de la instancia no borra el efecto interruptivo de la prescripción de la obligación tributaria provocado por la reclamación interpuesta, sino que habrá de comenzar a computarse un nuevo plazo desde el momento de dicha declaración<sup>82</sup>. Otros autores que se han ocupado de la cuestión, aun admitiendo con FALCÓN el «presunto absurdo», no consideran correcta esa interpretación propuesta por el mismo, porque una declaración de caducidad del procedimiento no constituye acto alguno de ejercicio o reconocimiento de un derecho o acción y, por lo tanto, no puede establecerse el inicio del cómputo de un nuevo plazo de prescripción en ese momento<sup>83</sup>. Con lo cual, estos autores van más allá y consideran que la interpretación correcta para

<sup>80</sup> Como destaca VEGA BORREGO, F. A., «Procedimiento de inspección y caducidad...», cit., pág. 126, «la caducidad del procedimiento determina la obligación de computar el tiempo transcurrido antes y durante su tramitación a efectos de determinar la prescripción del derecho o la acción».

<sup>81</sup> Señala FALCÓN y TELLA, R., *La prescripción...*, cit., pág. 156, que resulta absurdo que la conducta posterior del particular pueda excluir el efecto interruptivo de la prescripción de la obligación tributaria que se produce con la interposición de la reclamación económico-administrativa. Siguen esta opinión, BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad...*, cit., págs. 181 y 182 y MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 33.

<sup>82</sup> Cfr. FALCÓN y TELLA, R., *La prescripción...*, cit., págs. 157.

<sup>83</sup> En este sentido, BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad...*, cit., págs. 182; MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 33.

salvar la racionalidad de la norma consiste en, efectivamente, considerar que la caducidad del procedimiento debida a la inactividad del interesado no borra el efecto interruptivo de la prescripción que se produjo con la interposición de la reclamación económico-administrativa, pero –y he aquí la novedad–, el cómputo de un nuevo plazo de prescripción ha de comenzar a realizarse desde la fecha de interposición de la reclamación o desde aquella del último trámite realizado en el procedimiento con conocimiento formal del interesado antes de la declaración de caducidad del mismo<sup>84</sup>.

A mi modo de ver, el razonamiento de estos autores parte de una premisa incorrecta si atendemos al fundamento tanto de la prescripción como de la caducidad, pues ambos institutos se encuentran interrelacionados en este caso y ambos han de ser tenidos en cuenta, pues si solo nos fijamos en el fundamento de la prescripción y nos olvidamos del de la caducidad, puede que nuestro razonamiento discurra por unos caminos que nos lleven, efectivamente, al absurdo. La premisa irrenunciable de la que parte la tesis de estos autores es que la interrupción de la prescripción que se produce con la interposición de la reclamación económico-administrativa no puede verse eliminada con la inactividad posterior en dicho procedimiento del interesado. Dicho en otros términos, esa interrupción de la prescripción no puede quedar ya al arbitrio de la voluntad del interesado. La razón de ello se encuentra en el fundamento de la prescripción, esto es, en que la interposición de la reclamación económico-administrativa ha roto el silencio de la relación jurídico-tributaria.

Pues bien, la primera cuestión a tener presente es que no toda inactividad del interesado da lugar a la caducidad de la instancia. Como hemos visto, solo aquella inactividad que afecte al cumplimiento de trámites esenciales que no permitan la continuación del procedimiento en virtud del principio de impulso de oficio. En estos casos el fundamento de la caducidad se apoya en el decaimiento del interés del interesado en la continuación y resolución del procedimiento. La caducidad, por lo tanto, elimina del mundo jurídico el procedimiento en sí en cuanto conjunto de actuaciones de la Administración y del particular ordenadas a un determinado fin. Con lo cual, la interposición y tramitación de una reclamación económico-administrativa es un acto o conjunto de actos susceptibles de interrumpir la prescripción en tanto en cuanto dicho procedimiento cumpla con el fin propio al que está ordenado, pues es entonces cuando tales actos implican una activación de la relación jurídico-tributaria. Si, justamente, con la caducidad de la instancia lo que se produce es una especie de renuncia del interesado al procedimiento que él mismo ha iniciado, esto es, un decaimiento del concreto interés perseguido con el mismo, no parece descabellado pensar que en virtud de esa caducidad nada se ha avanzado en el desenvolvimiento de la relación jurídica, que a efectos de apreciar la prescripción, ha permanecido inactiva.

Sería, desde esta perspectiva, equivalente la actitud del contribuyente que deja transcurrir el tiempo sin interponer la reclamación económico-administrativa contra un acto de liquidación que la del contribuyente que, interponiendo en plazo la reclamación contra la liquidación, incumple poste-

<sup>84</sup> Señala, en este sentido, BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad...*, cit., pág. 182, que «entendiendo que el efecto interruptivo provocado por la iniciación del procedimiento económico-administrativo no puede ser eliminado por la mera voluntad del interesado, provocando con su inactividad la caducidad del mencionado procedimiento, creemos que la solución más acertada sería la de privar a la caducidad, en este concreto supuesto, del efecto enervante de la interrupción de la prescripción que generalmente la acompaña. Es decir, considerar el cómputo de un nuevo plazo de prescripción desde la iniciación del procedimiento de reclamación económico-administrativa o, alternativamente, desde la última actuación realizada en el mencionado procedimiento». En parecidos términos, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 33.

riormente trámites esenciales en el procedimiento determinantes de la imposibilidad de su continuación y resolución y, por ello, de la caducidad del mismo.

Ello conduce a pensar que el artículo 104.5 de la LGT se ha preocupado de que el procedimiento no despliegue en sentido activo efectos indirectos sobre los derechos y obligaciones sustanciados a través del mismo, garantizando con ello la desaparición jurídica del procedimiento y de los efectos que le son inherentes. Con lo cual, despojado el procedimiento caducado de la eficacia interruptiva de la prescripción, la interrupción de la prescripción y el inicio del cómputo de un nuevo plazo se producirá, en su caso, con el inicio del nuevo procedimiento <sup>85</sup>.

Sin embargo, ello deja subsistente el problema de que en algunos supuestos la inactividad del interesado en el procedimiento económico-administrativo, con la mediación de la caducidad de la instancia, podría dar lugar a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y de su derecho a recaudar. Lo cual cobra importancia desde el punto de vista de la Administración en aquellos casos en los que el obligado tributario haya logrado la suspensión de la ejecución del acto de liquidación impugnado, esto es, en aquellos casos en los que la Administración aún no ha percibido la deuda tributaria. Resulta claro que en estos casos la paralización del procedimiento económico-administrativo por la inactividad del obligado tributario, aun tratándose de un procedimiento que ha sido instado por este, no resulta indiferente desde el punto de vista de los intereses de la Administración acreedora del tributo correspondiente, en la medida en que dicha inactividad pueda determinar la caducidad de la instancia y, con ello, que resulte sobrevenida la prescripción de la obligación tributaria, con lo que no sería posible ya para la Administración el ejercicio de su derecho a determinar la deuda tributaria ni a recaudar. El interés de la Administración acreedora puede verse salvaguardado, en los casos en los que efectivamente de la declaración de la caducidad de la instancia sobreviniese sin solución de continuidad la prescripción, estimando que en ese supuesto en concreto y para evitar la prescripción del crédito tributario, no resulta conveniente declarar la caducidad de la instancia y, por tanto, esperar a que el interesado realice el trámite requerido que permita la finalización del procedimiento. Ello constituiría un legítimo ejercicio del ámbito discrecional que la norma otorga a la Administración a la hora de declarar la caducidad de la instancia.

Pero no debemos olvidar que la prescripción es cosa de dos. Esto es, que el silencio de la relación jurídica debe obedecer a la conducta de las dos partes que la integran, o lo que es lo mismo, que tal silencio puede ser roto tanto por el obligado tributario como por la Administración. Desde esta perspectiva, un requerimiento dirigido por la Administración al obligado tributario que mantiene paralizado con su inactividad el procedimiento económico-administrativo instándole a que active dicho procedimiento por el interés de la Administración en no ver prescrita la correspondiente obligación tributaria tiene eficacia interruptiva de la prescripción. Cabe preguntarse, entonces, si el requerimiento administrativo que el órgano económico-administrativo ha de dirigir necesariamente al interesado instándole a la realización del correspondiente trámite o actuación que mantiene paralizado el procedimiento bajo apercibimiento de caducidad de la instancia en caso contrario puede desplegar en el plano sustantivo del objeto del procedimiento el efecto interruptivo de la prescripción por lo que representa de prueba del interés de la Administración en hacer avanzar el procedimiento

<sup>85</sup> En este sentido, DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 19.

y en que, consecuentemente, no prescriba la correspondiente obligación tributaria. Si admitimos que pueda ser así, la caducidad de la instancia habrá, efectivamente, como preceptúa la norma, enervado el efecto interruptivo de la prescripción que se produjo con el inicio del procedimiento económico-administrativo y con otros actos de la tramitación del mismo notificados al interesado, pero no habrá eliminado el efecto interruptivo de la prescripción que se produce con el requerimiento que una vez constatada la paralización del procedimiento por la inactividad del interesado la Administración dirige al mismo instándole a la actividad del procedimiento. La interpretación puede resultar algo forzada por cuanto ese requerimiento administrativo obedece a la propia mecánica de la tramitación del procedimiento económico-administrativo y constituye presupuesto inexcusable para la declaración de la caducidad de la instancia. Pero si a ese requerimiento o a cualquier otro que la Administración realice *ad hoc* en este sentido se une la mención expresa del interés de la Administración en la continuación del procedimiento paralizado por causa del interesado a fin de enervar la posibilidad de una prescripción sobrevinida por la subsiguiente declaración de caducidad, entendemos que tal requerimiento conserva su eficacia interruptiva de la prescripción aunque el procedimiento económico-administrativo en cuestión sea declarado caducado. Ello implicaría que habría de computar un nuevo plazo de prescripción desde la fecha de notificación del requerimiento de la Administración al interesado para que active el procedimiento paralizado por su causa, siempre que, como hemos señalado, tal requerimiento contenga la mención expresa del interés de la Administración en la interrupción de la prescripción de la correspondiente obligación tributaria.

Con ello se puede evitar, también, que la prescripción de la obligación tributaria pueda depender de la voluntad del interesado en el procedimiento económico-administrativo, cuando la Administración ostente un claro interés en que tal prescripción no se produzca por el evidente perjuicio que ello le supone.

### 5.3. Los pagos efectuados una vez iniciado el procedimiento caducado se considerarán voluntarios.

Finalmente, el otro efecto de la caducidad que contempla el segundo párrafo del artículo 104.5 de la LGT es la posibilidad de realizar pagos voluntarios extemporáneos en los términos del artículo 27.1 de la LGT, esto es, con exclusión del interés de demora y de las sanciones. Lo cual se incardina en la línea de eliminar cualquier efecto colateral activo derivado del procedimiento que es declarado caducado, en este caso, considerando que la iniciación del mismo no representa un requerimiento al obligado tributario dirigido a la exacción del tributo <sup>86</sup>.

<sup>86</sup> Considera DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 20, que el legislador se ha quedado corto en el diseño específico del régimen de la caducidad por lo que atañe a la eliminación de los efectos activos derivados del procedimiento caducado, al no haber incluido una norma que expresamente excluyese los intereses devengados durante el tiempo de tramitación de un procedimiento caducado. Esta hipotética norma entendemos que podría tener alguna virtualidad respecto a los procedimientos caducados por la inactividad de la Administración, pero no respecto a los caducados por inactividad del obligado tributario.