

# **COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA**

## **Interrupción de la prescripción y caducidad en el procedimiento iniciado mediante declaración (Comentario al Auto del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2018)**

**VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria



## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los hechos.
- III. Las actuaciones del procedimiento caducado cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparece como consecuencia de la caducidad: ¿también la declaración del obligado tributario mediante la que se inicia el procedimiento?.
  1. Planteamiento de la cuestión suscitada
  2. ¿Es o no la declaración del obligado tributario una actuación realizada en el procedimiento caducado?
    - A. La regulación específica del procedimiento iniciado mediante declaración como punto de partida
    - B. Interpretación sistemática con la regulación de la aplicación de los tributos y de las reclamaciones económico-administrativas
  3. Las actuaciones interruptivas del plazo de prescripción del derecho a liquidar como punto de referencia decisivo: interpretación sistemática con el artículo 68.1 de la Ley General Tributaria
    - A. Planteamiento
    - B. La posición del Tribunal Económico-Administrativo Central y la Audiencia Nacional
    - C. El planteamiento inicial del Tribunal Superior de Justicia de Canarias
  4. La irrelevancia del efecto de la caducidad de la desaparición del efecto de requerimiento previo de las actuaciones (administrativas) del procedimiento caducado
  5. El agravio comparativo de los que han presentado la declaración dentro de plazo frente a los que han declarado extemporáneamente
- IV. A modo de conclusión.
- V. Bibliografía.

## I. INTRODUCCIÓN

Una de las principales novedades de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en adelante), fue la de dar una regulación más amplia y detallada a la gestión tributaria, de la que carecía hasta entonces, a diferencia de lo que ocurría con la inspección y la recaudación tributaria. En este sentido, la Ley General Codificadora reguló con cierto detalle los procedimientos de gestión tributaria más comunes, incluido el que corresponde al sistema de aplicación de los tributos que había sido calificado como clásico o tradicional que giraba en torno a la declaración del obligado tributario (que no autoliquidación) y a la liquidación provisional girada por la Administración Tributaria. Este pasó a ser el llamado procedimiento iniciado mediante declaración de los artículos 128 a 130 de la LGT, que posteriormente fue desarrollado reglamentariamente por los artículos 133 a 135 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

La problemática sobre la que centraremos nuestra atención, respecto de la que el Tribunal Supremo deberá sentar doctrina tras su Auto de 5 de marzo de 2018 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. 6164/2017, ponente D. Emilio Frías Ponce), que admite el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 19 de septiembre de 2017 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Santa Cruz de Tenerife, rec. 192/2016, ponente D. Rafael Alonso Dorronsoro), afecta a uno de los aspectos novedosos que introdujo la regulación de la LGT sobre este procedimiento de gestión tributaria, la caducidad de dicho procedimiento, como consecuencia de no haberse notificado la liquidación provisional en el plazo de seis meses, tal como dispone el artículo 130 b) de la LGT. En concreto, la duda fundamental que se plantea es si dentro de las actuaciones del procedimiento caducado cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparece como consecuencia de dicha caducidad, de acuerdo a lo previsto en el artículo 104.5 de la LGT, incluido en las normas comunes de los procedimientos tributarios, se encuentra la declaración presentada por el obligado tributario. Esto es relevante en aquellos casos en los que al haberse presentado dicha declaración extemporáneamente, el plazo de prescripción, el del llamado derecho a liquidar, ya se había iniciado, desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo para presentar la correspondiente declaración [artículo 67.1, párrafo 1º de la LGT].

En el supuesto enjuiciado que dio lugar a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias recurrida en casación ante el Tribunal Supremo existía una circunstancia adicional, que se deriva de la regulación específica del impuesto que era objeto de aplicación, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: la presentación simultánea a la declaración de unas autoliquidaciones parciales a cuenta en relación con las cuentas bancarias incluidas en el caudal relicto (artículos 35 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y 78 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto). Esta circunstancia, obviada en gran medida por el Tribunal canario, es puesta de relieve por la recurrente en casación y hace que el futuro pronunciamiento del Tribunal Supremo deba resolver una duda adicional: si la autoliquidación parcial a cuenta interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar respecto de la totalidad de la deuda tributaria o solamente respecto a la derivada de la parte del hecho imponible a la que afecta.

No obstante, limitaremos nuestra atención a la primera de las cuestiones planteadas: si dentro de las actuaciones del procedimiento caducado cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparece como consecuencia de la caducidad, se encuentra la declaración presentada por el obligado tributario. Esto lo haremos desde la óptica del Auto del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2018, pero teniendo muy presentes también las argumentaciones que se emplean en la sentencia recurrida, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 19 de septiembre de 2017, en una de las sentencias que se aportan en el recurso de casación como contradictorias, la de la Audiencia Nacional de 1 de diciembre de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. 41/2009, ponente D. Francisco José Navarro Sanchís), así como en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 28 de noviembre de 2008, que fue la recurrida ante la Audiencia Nacional y dio lugar a aquella sentencia.

## II. LOS HECHOS

Tras el fallecimiento de una persona el 15 de noviembre de 2006 y tiempo después de que transcurriera el plazo para presentar de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones seis meses más tarde, el 15 de mayo de 2007 [artículo 67.1 a) de la Ley del ISD], se presenta por sus tres herederos, doña Custodia, don Óscar y don José Ramón, el 9 de junio de 2008, dicha declaración

(en el modelo 660), acompañada de tres autoliquidaciones parciales a cuenta, una de cada uno de ellos (en el modelo 650), en relación con las cuentas bancarias incluidas en el caudal relicto.

Como consecuencia de que se sobrepasara ampliamente el plazo de seis meses desde la presentación de la declaración extemporánea previsto en la LGT para la notificación de la liquidación provisional correspondiente (artículo 129.1), el 12 de marzo de 2012 se dicta una resolución por la Administración Tributaria Canaria que declara la caducidad del procedimiento iniciado mediante aquella declaración, que es notificada los días 19 y 20 de marzo. Unos días más tarde, el 15 de marzo de 2012, se decide iniciar de nuevo el procedimiento después de que el iniciado anteriormente hubiera caducado, de acuerdo a las previsiones de la LGT a este respecto (artículo 128.2), lo que es notificado los días 24, 26 y 27 de marzo, practicándose las liquidaciones provisionales correspondientes, en base a los datos y valores declarados, el día 10 de mayo de 2012, que son notificadas los días 18, 22 y 29 de mayo. Los importes exigidos en estas liquidaciones son ingresados por los sujetos pasivos, que no interponen recurso o reclamación alguna frente a ellas.

Dos años después, el 21 de mayo de 2014, la Administración Tributaria Canaria decide iniciar un procedimiento de comprobación de valores en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de esta sucesión hereditaria, lo que es notificado el día 26 de mayo. Este procedimiento termina en la práctica de unas liquidaciones provisionales dictadas el 8 de agosto de 2014 y notificadas el 1 y 2 de septiembre.

Estas liquidaciones provisionales resultantes del procedimiento de comprobación de valores se recurren ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias (Santa Cruz de Tenerife), que estima las reclamaciones en su Resolución de 29 de julio de 2016. La Administración Tributaria Canaria interpone un recurso contencioso-administrativo frente a dicha resolución, que es desestimado por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en su Sentencia de 19 de septiembre de 2017. De nuevo la Administración Tributaria Canaria interpone un recurso, en este caso, un recurso de casación contra dicha sentencia, que es admitido por el Tribunal Supremo en su Auto de 5 de marzo de 2018.

### **III. LAS ACTUACIONES DEL PROCEDIMIENTO CADUCADO CUYO EFECTO INTERRUPTIVO DE LA PRESCRIPCIÓN DESAPARECE COMO CONSECUENCIA DE LA CADUCIDAD: ¿TAMBIÉN LA DECLARACIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO MEDIANTE LA QUE SE INICIA EL PROCEDIMIENTO?**

#### **1. Planteamiento de la cuestión suscitada**

La primera cuestión sobre la que deberá pronunciarse el Tribunal Supremo a partir de su Auto de 5 de marzo de 2018, a la que se limitará nuestro análisis, es precisamente esta: determinar si la declaración del obligado tributario mediante la que se inicia el procedimiento regulado en los artículos 128 a 130 de la LGT es o no una de las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado cuya interrupción de la prescripción desaparece de forma sobrevenida como consecuencia de la caducidad y a las que se refiere el artículo 104.5 de la LGT. Porque como dispone este precepto, la "caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción (...)". Si bien, como hemos señalado ya, esto es únicamente relevante en los casos en los que la declaración fue presentada transcurrido el plazo para presentar dicha declaración (declaración extemporánea), ya que solo entonces la declaración pudo haber producido inicialmente el efecto de interrupción de la prescripción previsto en el artículo 68.1 c) de la LGT, porque hasta que transcurriera dicho plazo para presentar la declaración no se habría iniciado el plazo de prescripción del derecho a liquidar, de acuerdo a lo previsto en el artículo 67.1, párrafo 1º de la LGT.

El modo en el que enuncia el Tribunal Supremo esta cuestión no es exactamente idéntico, sino que sin hacer referencia expresa alguna a lo dispuesto en el artículo 104.5 de la LGT, tiene en cuenta el impuesto aplicado en el caso objeto de enjuiciamiento al mencionar expresamente el plazo para presentar su declaración (de seis meses, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), los casos en los que la cuestión debatida es relevante (declaración presentada de forma extemporánea), así como también las circunstancias del caso que podrían conducir a dar o no la razón a las partes intervinientes teniendo presente la regulación específica del procedimiento de los artículos 128 a 130 de la LGT (inicio de nuevo del procedimiento tras haber caducado el iniciado en un principio, antes o después del transcurso del plazo de prescripción): "si la posibilidad de reabrir un

expediente iniciado mediante declaración y dentro del plazo de prescripción, ha de entenderse referida al plazo de cuatro años computados desde el día a quo definido por el transcurso de los seis meses habilitados para la presentación de la declaración o, si por el contrario, una declaración extemporánea interrumpe la prescripción y, en consecuencia, el reinicio del expediente puede considerarse efectuado sin haberse cumplido aún el plazo de prescripción”.

Este modo de plantear la cuestión debatida es muy semejante al empleado en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, si bien entonces se introducía una mayor concreción al recogerse las fechas relevantes del caso enjuiciado: “se trata de determinar si la posibilidad de reabrir el expediente iniciado mediante declaración, dentro del plazo de prescripción ha de entenderse en el caso del Impuesto de Sucesiones referida al plazo de 4 años desde el transcurso de plazo de 6 meses de presentación de la declaración, en el presente caso el 15 de mayo de 2011, o si la declaración extemporánea realizada el 9 de junio de 2008 interrumpió la prescripción y por ello el reinicio del expediente acordado en marzo de 2012, se realizó todavía sin haberse cumplido el plazo de prescripción, que se cumpliría el 9 de junio de 2012”.

Era mucho más preciso, en nuestra opinión, el modo de plantear la cuestión suscitada en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de diciembre de 2011, antes citada, que se presenta en el recurso de casación como una de las sentencias de otros tribunales cuya interpretación de normas de Derecho estatal es contradictoria con la sostenida con la Sentencia del Tribunal de Justicia de Canarias recurrida, de acuerdo a lo previsto en el artículo 88.2 a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y que, además, se reproduce parcialmente en esta última. Puesto que entonces se señalaba que el “debate procesal es de interpretación jurídica y se fundamenta, en esencia, en la determinación de cuáles son las actuaciones a las que se refiere el art. 104.5 de la LGT de 2003 , aplicable al caso, a la hora de privarles de forma sobrevenida de efecto interruptivo en caso de procedimientos caducados (...)”.

Esta es precisamente la perspectiva desde la que el Tribunal Supremo debería resolver la cuestión planteada, si se quiere dotar al pronunciamiento del alto tribunal un alcance general, en coherencia con la función de creación de jurisprudencia que le corresponde. Puesto que esta problemática acerca de las actuaciones del procedimiento caducado cuyo efecto interruptivo desaparece de

forma sobrevenida por la caducidad y de si entre ellas debe incluirse la declaración del obligado tributario en el procedimiento regulado en los artículos 128 a 130 de la LGT, no se da únicamente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que es para el que se prevé el plazo de declaración de seis meses al que se refiere el Tribunal Supremo. Por el contrario, se trata esta de una problemática que puede darse en cualquier tributo para el que se prevea el sistema de la declaración simple y posterior liquidación administrativa cuyo procedimiento de gestión tributaria que le corresponde es el que ha pasado a denominarse desde la LGT de 2003 como procedimiento iniciado mediante declaración.

A ello se refería la propia recurrente en el recurso de casación, cuando justificaba la concurrencia de la circunstancia prevista en el artículo 88.2 c) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de que la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones: "porque el régimen de declaración por el obligado tributario y posterior liquidación por parte de la Administración está previsto en el ordenamiento jurídico español, como una posibilidad legal, no únicamente para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino para cualquier otro en que así lo estime conveniente el legislador". Insistiendo en la misma idea, señalaba también que "existen otros tributos que son objeto de declaración y posterior liquidación en el ámbito local, como el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o determinados gravámenes autonómicos en los que se mantiene la opción de la declaración, verbigracia, el Impuesto sobre eliminación de residuos en vertedero de la Comunidad autónoma de Extremadura".

Además, pese a que pudiera parecer otra cosa, a partir de la literalidad del planteamiento de la cuestión por el Tribunal Supremo, de forma casi calcada de la que se emplea por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, no es objeto de discusión si la "declaración extemporánea interrumpe la prescripción". Por el contrario, lo que constituye la duda a resolver es si el efecto interruptivo de la prescripción, la del derecho a liquidar, que efectivamente se produjo en su momento al presentarse la declaración extemporánea y que nadie discute, se mantiene o desaparece al producirse la caducidad del procedimiento que se inició con ella. Aunque en realidad es esto a lo que se refiere el auto por el que se admite el recurso de casación cuando enuncia la cuestión suscitada, más allá de la literalidad empleada, porque la sitúa en relación con "la posibilidad de reabrir un expediente iniciado mediante declaración y dentro del plazo de prescripción", que

es la que se produce cuando el procedimiento iniciado en un primer momento termina por caducidad, de acuerdo a las previsiones de los artículos 128 a 130 de la LGT.

## **2. ¿Es o no la declaración del obligado tributario una actuación realizada en el procedimiento caducado?**

- A. La regulación específica del procedimiento iniciado mediante declaración como punto de partida

El tenor literal del artículo 104.5 de la LGT, que es el principal precepto afectado por la cuestión suscitada, y el básico punto de partida de su interpretación decisiva para resolver la misma, indica que son las "actuaciones realizadas en los procedimientos caducados" aquellas que "no interrumpirán la prescripción" como consecuencia de la caducidad. De modo que lo principalmente dotado de relevancia y que será determinante de la solución a la que se llegue debe ser, en nuestra opinión, algo tan sencillo como determinar si la declaración presentada por el obligado tributario es una de esas actuaciones realizadas en el procedimiento caducado.

La regulación del procedimiento en cuestión en los artículos 128 a 130 de la LGT no deja lugar a dudas, como tampoco lo hace la propia denominación empleada por el legislador para identificarlo: en el procedimiento iniciado mediante declaración, esta última forma parte del procedimiento, se inserta en él como uno de sus actos integrantes, dotado además de una importancia fundamental al haberse configurado como su normal acto de inicio (artículo 128.1 de la LGT). El otro modo de iniciación del procedimiento previsto por la Ley, que es el de inicio de oficio tras producirse la caducidad (artículo 128.2 de la LGT), debe considerarse excepcional. Ello sin perjuicio de los múltiples supuestos en los que se ha producido en la práctica este nuevo inicio posterior del procedimiento ante el general incumplimiento por la Administración Tributaria de su obligación de notificar la liquidación en el plazo de seis meses, especialmente en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por este motivo, en la argumentación del recurrente en el recurso interpuesto ante la Audiencia Nacional que dio lugar a la sentencia mencionada con anterioridad se podía señalar, acertadamente en nuestra opinión, que "la pérdida de efecto

interruptivo de la prescripción del derecho a liquidar que se predica de las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados (...) afecta (...) también a la propia declaración presentada (...) toda vez que (...) dicha declaración constituye el acto inicial del procedimiento de gestión y liquidación (...)."

Es cierto que en la generalidad de los procedimientos tributarios que pueden terminar por caducidad a la que se refiere el artículo 104.3 de la LGT, que es la caducidad por retraso o inactividad de la Administración, las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados suelen ser únicamente actuaciones administrativas, al ser procedimientos iniciados de oficio, de modo que, por tanto, la desaparición del efecto interruptivo derivado de la caducidad a que hace referencia aquel precepto afectará solo a actuaciones administrativas. Sin embargo, si en el procedimiento tributario para el que también se prevé la caducidad como posible forma de terminación por retraso o inactividad de la Administración se realiza, de acuerdo a lo previsto en su regulación normativa, alguna actuación de los obligados tributarios interruptiva del plazo de prescripción del derecho de la Administración que corresponda, utilizando la terminología empleada en la LGT, no hay razón alguna para excluir a la misma del efecto producido por la caducidad de desaparición del efecto interruptivo de la prescripción.

Esto es lo que ocurre con el procedimiento iniciado mediante declaración de los artículos 128 a 130 de la LGT, cuyo carácter ciertamente peculiar, que es destacado por la propia Audiencia Nacional en la sentencia mencionada (desde nuestro punto de vista, es un procedimiento iniciado mediante un acto de colaboración de los obligados tributarios en cumplimiento de una obligación tributaria formal, y no un procedimiento iniciado de oficio, que sin embargo no puede entenderse con carácter general como un procedimiento iniciado a instancia de parte al no estar dirigido a la emanación de un acto administrativo de efectos favorables, que es lo que explica que se prevea como forma de terminación la caducidad por retraso o inactividad de la Administración) no puede traer consigo una inaplicación parcial de lo previsto en el artículo 104.5 de la LGT.

- B. Interpretación sistemática con la regulación de la aplicación de los tributos y de las reclamaciones económico-administrativas

En ocasiones se ha empleado el argumento de que la declaración tributaria no puede considerarse una de las "actuaciones" realizadas en el procedimiento, que es

a las que se refiere el artículo 104.5 como aquellas cuyo efecto interruptivo desaparece como consecuencia de la caducidad, debiendo limitarse este término a las actuaciones administrativas, esto es, a las realizadas por la Administración Tributaria en el procedimiento caducado. En este sentido, es especialmente clara la Audiencia Nacional en la sentencia antes mencionada, cuando señalaba que “el art. 104.5 de la LGT habla de actuaciones como realidad afectada por la privación sobrevinida del efecto de la interrupción por razón de la sustanciación del procedimiento, sustantivo que no es predicable de los actos de los contribuyentes, sino sólo de los actos administrativos de trámite que integran el procedimiento”.

Sin embargo, una interpretación sistemática de este precepto con otros de la LGT que utilizan el mismo término de “actuaciones” nos lleva precisamente a la conclusión contraria. Y es que no puede desconocerse que con independencia de que el término actuaciones se utiliza también para referirse a actos de la Administración Tributaria, entre ellos principalmente a los actos de trámite de los procedimientos tributarios a los que se refiere la Audiencia Nacional, este término “actuaciones” se emplea por la LGT, y con una clara intención al respecto, precisamente para referirse a los actos de los obligados tributarios en la aplicación de los tributos, entre los que se incluye la declaración.

Esto es lo que explica que en la regulación de la LGT sobre la denominada aplicación de los tributos, especialmente en el ámbito de las normas comunes y en el de la gestión tributaria, se haga referencia a una realidad identificada genéricamente como las “actuaciones y procedimientos” tributarios, de aplicación de los tributos o de gestión tributaria (encabezamiento del Capítulo II y del Capítulo III del Título III o artículos 97, 98 y 99), que trata de recoger una peculiaridad que se da en el ámbito tributario frente a lo que ocurre en la normativa del Procedimiento Administrativo Común: existen actos de los particulares en la aplicación de los tributos que no se insertan necesariamente en procedimientos administrativos (el caso de la autoliquidación, cuando no incluye una solicitud de devolución, es el más significativo), aunque esos actos en ocasiones pueden insertarse realmente en uno de ellos, que es lo que ocurre en el caso de la declaración respecto del procedimiento regulado en los artículos 128 a 130 de la LGT.

En este sentido es especialmente claro el artículo 83.1 de la LGT al disponer: “La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas

dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias". Es evidente que la declaración tributaria constituye una de "las actuaciones de los obligados tributarios (...) en cumplimiento de sus obligaciones tributarias", en concreto, en cumplimiento de la obligación tributaria formal "de presentar declaraciones" [artículo 29.2 c) de la LGT], que prevé la normativa de algunos tributos cuando recoge este sistema de gestión tributaria que gira en torno a la declaración del obligado tributario y posterior liquidación de la Administración Tributaria.

Tampoco puede desconocerse que este mismo término de "actuaciones" es el que también emplea la LGT para identificar uno de los posibles objeto de reclamación económico-administrativa, que igualmente es peculiar frente a lo que ocurre en el ámbito general de la revisión de actos en el Derecho administrativo. Porque además de los actos administrativos enumerados en el artículo 227.1 de la LGT, "Serán reclamables, igualmente (...) las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria (...)", recogiendo a continuación, otra vez, determinados actos de colaboración de los particulares en la aplicación de los tributos, si bien aquí se trata de otros distintos, relativos a las obligaciones de repercusión, a las obligaciones a cuenta o a las obligaciones de facturación, fundamentalmente (artículo 227.4 de la LGT).

Con estas regulaciones de la LGT, en las que de forma evidente, rotunda y claramente consciente se emplea el término "actuaciones" para referirse a los actos de colaboración de los particulares en la aplicación de los tributos, dentro de los cuales se incluye indudablemente la declaración tributaria, resulta difícil sostener como hace la Audiencia Nacional, en este caso sin aportar justificación alguna, sin perjuicio de lo que dice después y a lo que iremos haciendo referencia, que no sea predicable de los actos de los contribuyentes el sustantivo "actuaciones" empleado en el artículo 104.5 de la LGT.

Además, el propio artículo 68.1 c) de la LGT, que ocupa un papel relevante en la postura sostenida por la Audiencia Nacional en esa sentencia y en otros pronunciamientos administrativos o jurisdiccionales que defienden la misma tesis sostenida en ella, como veremos de inmediato, utiliza el mismo término "actuación", sin que se niegue, sino más bien todo lo contrario, que la declaración tributaria, que se inserta en el procedimiento regulado en los artículos 128 a 130 de

la LGT, se considere una de esas actuaciones interruptivas de la prescripción del derecho a liquidar en base a lo recogido en aquel precepto.

### **3. Las actuaciones interruptivas del plazo de prescripción del derecho a liquidar como punto de referencia decisivo: interpretación sistemática con el artículo 68.1 de la Ley General Tributaria**

#### A. Planteamiento

Otro de los argumentos que se han empleado a veces para sostener la postura de que no alcanzaría a la declaración del obligado tributario la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones del procedimiento caducado a la que se refiere el artículo 105.4 de la LGT es conectar este precepto con el artículo 68.1 de la misma Ley, que establece las actuaciones interruptivas del "plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley [el del "derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación", el llamado derecho a liquidar]", diferenciando las que corresponden a actuaciones de la Administración Tributaria y las que se refieren a actuaciones del obligado tributario.

Dejando a un lado otras de carácter heterogéneo que se prevén en la letra c) y que no interesan aquí, a las actuaciones interruptivas de la Administración Tributaria se refiere la letra a) del artículo 68.1: "Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria" (en su versión originaria de 2003). A las actuaciones del obligado tributario que interrumpen la prescripción, por su parte, la letra c) del mismo precepto: "Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria".

Pues bien, la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción producida por la caducidad, de acuerdo a lo previsto en el artículo 105.4 de la LGT, según la interpretación sistemática que se ha propuesto en ocasiones, se referiría únicamente a las actuaciones del procedimiento caducado interruptivas de la prescripción del artículo 68.1 de la LGT que son actuaciones de la Administración

Tributaria [las de la letra a)] y no a las actuaciones del obligado tributario [las de la letra c)].

B. La posición del Tribunal Económico-Administrativo Central y la Audiencia Nacional

En este sentido, la Resolución del TEAC de 28 de noviembre de 2008, que fue la impugnada en el recurso que dio lugar a la sentencia de la Audiencia Nacional antes citada, tras aludir a la posibilidad prevista legalmente en el artículo 128 de la LGT de reanudar las actuaciones tras la caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración, "lo cual resulta lógico pues se trata de corregir las consecuencias que de la inactividad de la Administración pudieran redundar en su propio beneficio", señalaba que "el artículo 68 de la Ley, en paralelo, distingue claramente entre los actos interruptivos procedentes de la Administración de aquellas actuaciones fehacientes de los obligados tributarios conducentes a la liquidación; por eso, la caducidad declarada en el expediente administrativo en nada afecta a la fuerza prescriptiva del acto de declaración de los interesados".

En esta misma línea, la propia Audiencia Nacional, ya en su planteamiento de la cuestión debatida acerca de cuáles son las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados a las que se refiere el artículo 104.5 de la LGT, señalaba que es una "cuestión que implica concordar sistemáticamente dicho precepto con el art. 68.1 c) del mismo cuerpo legal". De igual modo, más adelante, después de recoger la postura defendida por la recurrente, afirmaba con rotundidad: "Sin embargo, esa declaración, en tanto que acto de voluntad del sujeto pasivo, posee un efecto interruptivo de la prescripción que la Sala considera que es autónomo respecto de las vicisitudes del procedimiento en que se inserta y al que da inicio, el cual deriva de modo directo de la previsión legal del art. 68.1.c) de la LGT (...)". Lo que junto a otros argumentos le lleva a "concluir que las actuaciones que pierden su eficacia interruptiva de la prescripción a los efectos del art. 104.5 LGT son las realizadas por la Administración dentro del procedimiento de gestión cuya duración preestablece la Ley y cuyo valor interruptivo podría entenderse justificado legalmente, no en el art. 68.1 .c) de la LGT, que se refiere a los actos de los particulares que interrumpen la prescripción, sino en el art. 68.1.a) de la LGT (...)".

Desde nuestro punto de vista, el recurso que se hace en estos pronunciamientos administrativos y jurisdiccionales al artículo 68.1 de la LGT para

realizar una interpretación sistemática del artículo 104.5 de la LGT a la hora de averiguar el sentido de la expresión "actuaciones realizadas en los procedimientos caducados" cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparece como consecuencia de la caducidad es totalmente adecuado y preciso. En definitiva, ambos preceptos normativos, pese a que se encuentren ubicados sistemáticamente en lugares distintos de la LGT y a pesar de que en su texto no se haga referencia o remisión mutua expresa alguna, forman la misma norma jurídica que regula las actuaciones interruptivas de la prescripción. Esto, en efecto, debe llevar a contemplar el artículo 68.1 de la LGT para identificar las actuaciones del procedimiento caducado cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparece como consecuencia de la caducidad, como se hace por el TEAC y la Audiencia Nacional.

Sin embargo, esta necesaria contemplación conjunta de ambos preceptos, en una adecuada y necesaria interpretación sistemática del artículo 104.5 a la luz del artículo 68.1 de la LGT, no conduce a la conclusión a la que se llega en esos pronunciamientos administrativos y jurisdiccionales: la de entender que las actuaciones del procedimiento caducado cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparece como consecuencia de la caducidad son únicamente las de la Administración Tributaria, las de la letra a) del artículo 68.1, y no las del obligado tributario, previstas en la letra c) del artículo 68.1. Lo cual, por otra parte, no parece que se justifique fundamentamente aquí por el TEAC o por la Audiencia Nacional, más allá de la simple mención a la diferenciación legal de ambos grupos de actuaciones interruptivas en las letras a) y c) del artículo 68.1 de la LGT.

Más bien, al contrario, la obligada interpretación sistemática del artículo 104.5 de la LGT con el artículo 68.1 de la misma Ley, a lo que conduce es a entender que las actuaciones del procedimiento caducado cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparece por la caducidad son todas las que siendo actuaciones de dicho procedimiento fueron interruptivas de la prescripción del derecho a liquidar, para lo cual precisamente da luz el artículo 68.1: tanto las actuaciones de la Administración Tributaria, previstas en la letra a); como las actuaciones del obligado tributario, reguladas en la letra c).

A esta conclusión nos llevan fundamentalmente dos ideas.

En primer lugar, las previsiones contenidas en el propio artículo 104.5 de la LGT, que antes de indicar que "las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción", sin limitar en modo alguno dichas actuaciones a las administrativas, establece que la "caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria". Por este motivo, la única delimitación normativa en el artículo 104.5 de la LGT de las actuaciones que no interrumpirán la prescripción como consecuencia de la caducidad, además de por el procedimiento caducado y las actuaciones que en él se insertan a lo que hemos hecho ya mención, viene por la prescripción del derecho de la Administración Tributaria que aquí está en juego, el del derecho a liquidar. Debiendo incluirse, por tanto, todas las actuaciones interruptivas que afectan a esta prescripción, con independencia de que sean realizadas por la Administración Tributaria o por el obligado tributario, siempre que se encuentren dentro de las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado.

Y, en segundo lugar, el dato de que la diferenciación o regulación separada en el artículo 68.1 de la LGT de las actuaciones interruptivas del plazo de prescripción del derecho a liquidar, las realizadas por la Administración Tributaria y las desarrolladas por el obligado tributario, no es nueva en la LGT de 2003, sino que tiene su origen en la LGT de 1963 [artículo 66.1 a) y c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre]. Y en el momento que se elabora la LGT de 1963 no existía una regulación positiva de la caducidad en los procedimientos tributarios que trajera consigo la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones de los procedimientos caducados. De ahí que no tenga justificación alguna excluir las actuaciones del obligado tributario de las actuaciones del procedimiento caducado cuyo efecto interruptivo desaparece por la caducidad a que se refiere el artículo 105.4 de la LGT, incluyendo solo las de la Administración Tributaria, por la simple regulación separada de las mismas en el artículo 68.1 de la LGT.

### C. El planteamiento inicial del Tribunal Superior de Justicia de Canarias

El propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en el planteamiento de la cuestión debatida, parece incurrir en el mismo error de dar un cierto carácter determinante a la regulación separada de las actuaciones interruptivas del plazo de prescripción del derecho a liquidar en las letras a) y c) del artículo 68.1 de la LGT, pese a que finalmente no siga el criterio del TEAC y la Audiencia Nacional en los pronunciamientos citados. Porque en su opinión, el "problema se centra en resolver

la posible contradicción o dicotomía entre dos preceptos, los arts. 68,1 y 104,5 de la LGT". "La contradicción se produciría –señala el Tribunal canario- entre la letra b) del apartado 1 del art. 68 [en realidad quiere referirse a la letra c)] y los dos últimos párrafos del 104,5. Si el efecto de la caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración se extiende a esta última (sin perjuicio de que se puedan salvar las actuaciones y elementos de prueba, que conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios, aparentemente, a estos solos efectos), la misma no se considera como un acto del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda tributaria, sino como parte de las actuaciones administrativas que integran el procedimiento de liquidación iniciado mediante declaración y al haberse producido la caducidad, no interrumpe el plazo de prescripción, por lo que en este caso, los posteriores procedimientos de comprobación de valores estarían prescritos. Si se considera que la declaración tiene un carácter autónomo como acto del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda tributaria, distinto del efecto consistente en dar lugar al inicio del procedimiento de liquidación mediante declaración, se habría producido la interrupción de la prescripción y la ulterior caducidad no implicaría que dicha declaración no produjese efectos interruptivos de la prescripción, lo que en este caso supone la validez de las liquidaciones posteriores dictadas sobre la base de los valores declarados, las cuales produjeron a su vez la interrupción de la prescripción y permitieron el ulterior expediente de comprobación de valores dentro de dicho plazo de prescripción".

Desde nuestro punto de vista, sin embargo, no se trata aquí de resolver una contradicción o dicotomía entre dos preceptos de la LGT, el artículo 68.1 c) y el artículo 104.5, que en realidad no existe. Por el contrario, se trata simplemente de realizar una interpretación sistemática o conjunta de ambos, teniendo en cuenta además el artículo 68.1 en su integridad y no solo su letra c), lo que tiene su total justificación en que ambos conforman, como señalamos con anterioridad, la norma jurídica sobre la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar.

Por este motivo, no podemos compartir la valoración que hace la recurrente en el recurso de casación de que la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias impugnada introduce "restricciones no previstas legalmente a los supuestos de interrupción del plazo de prescripción de que dispone la administración para la determinación de la deuda tributaria", lo que le lleva a sostener que dicha sentencia pueda ser "gravemente dañosa para los intereses generales", de acuerdo a lo previsto en el artículo 88.2 b) de la Ley de la

Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Puesto que la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción producida por la caducidad del procedimiento forma parte también, como un elemento más, del régimen jurídico legal de la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar del artículo 68.1 de la LGT, pese a que se encuentre recogido en otro precepto distinto, el artículo 104.5 de la misma Ley. De igual manera que sostener que la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción como consecuencia de la caducidad, por lo que a las actuaciones administrativas de la letra a) del artículo 68.1 de la LGT se refiere, no es introducir "restricciones no previstas legalmente a los supuestos de interrupción del plazo de prescripción de que dispone la administración para la determinación de la deuda tributaria", tampoco puede decirse que esto ocurra si se entiende que esa consecuencia de la caducidad se produce en relación con las actuaciones interruptivas de la letra c) del artículo 68.1 de la LGT.

Además, volviendo al planteamiento del Tribunal Superior de Justicia de Canarias a modo de dicotomía o contradicción entre dos preceptos normativos, el artículo 68.1 c) y el artículo 104.5 de la LGT, creemos que se hace en unos términos imprecisos. Porque el que se entienda que la declaración del obligado tributario sea una de las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparecería por la caducidad no significa, como dice el Tribunal canario, "que la misma no se considera como un acto del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda tributaria, sino como parte de las actuaciones administrativas que integran el procedimiento de liquidación iniciado mediante declaración". Mientras que si se sigue la posición contraria, considerando que a la declaración no le afecta la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción como consecuencia de la caducidad, es que "se considera que la declaración tiene un carácter autónomo como acto del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda tributaria, distinto del efecto consistente en dar lugar al inicio del procedimiento de liquidación mediante declaración".

El efecto interruptivo de la prescripción de la declaración es, tiene que ser, de acuerdo a la regulación legal, en cuanto "actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria" [artículo 68.1 c) de la LGT]. Y este efecto interruptivo, que tiene su fundamento legal en este precepto, si desaparece como consecuencia de la caducidad, no será porque la declaración forma "parte de las actuaciones administrativas que integran

el procedimiento de liquidación iniciado mediante declaración”, como dice el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sino porque es una de las “actuaciones realizadas en los procedimientos caducados” (artículo 104.5 de la LGT), no administrativas, pues no puede desconocerse que los procedimientos administrativos no se componen única y necesariamente por actos o actuaciones administrativas. Por tanto, si se entiende que desaparece el efecto interruptivo de la prescripción de la declaración es, debe ser, porque desaparece del efecto interruptivo de esta “actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”, que no se niega en estos casos.

Además, cuando se entiende que a la declaración afecta la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones del procedimiento caducado, se considera que dicha declaración tanto es una “actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria” como una actuación con el “efecto consistente en dar lugar al inicio del procedimiento de liquidación mediante declaración”, que es lo que sin embargo señala el Tribunal canario que ocurriría si se defendiera la posición contraria, esto es, cuando se considera que a la declaración no alcanza la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción.

Únicamente podría admitirse lo que señala el Tribunal Superior de Justicia de Canarias y es quizá a lo que se refiere cuando alude a un “carácter autónomo” de la declaración en cuanto actuación interruptiva de la prescripción (también la Audiencia Nacional se había referido con anterioridad, en la sentencia antes mencionada, a un efecto interruptivo de la declaración “autónomo respecto de las vicisitudes del procedimiento en que se inserta y al que da inicio”, aunque lo hacía “en tanto que acto de voluntad del sujeto pasivo”, cuando la declaración, sin embargo, lo que recoge fundamentalmente es una manifestación de conocimiento y sólo eventualmente manifestaciones de voluntad, cuando se ejercitan opciones tributarias o se solicita la aplicación de algún beneficio fiscal), si la declaración no fuera una actuación inserta o incluida en el procedimiento respecto al que se produce la caducidad. Pero esto evidentemente no es lo que ocurre en el caso del procedimiento iniciado mediante declaración, en el que la normativa positiva es bastante clara en incluirla en el procedimiento de los artículos 128 a 130 de la LGT, como se ha señalado ya.

Cosa distinta es la que ocurriría, por ejemplo, en relación con un procedimiento de inspección sobre un determinado concepto tributario y período, tras cuyo inicio se presentara la declaración o autoliquidación por parte del obligado tributario en relación con ese mismo concepto tributario y período (dependiendo del sistema de gestión tributaria que fuera aplicable, de declaración y liquidación administrativa o de autoliquidación), y después se produjera un incumplimiento del plazo máximo del procedimiento: de acuerdo a lo previsto específicamente para este procedimiento en el artículo 150.6 de la LGT (pues no se aplica aquí la caducidad y sus efectos del artículo 104.5 de la LGT), se produciría la desaparición del efecto interruptivo de "las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1" (únicamente administrativas), lo que no afectaría a la declaración o autoliquidación presentada, que en realidad no es un acto de dicho procedimiento, sin perjuicio de su coincidencia temporal con el desarrollo del mismo y "de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones" (artículo 87.5 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria); la declaración o autoliquidación que se presentara sí tendría en este caso un efecto interruptivo autónomo no afectado por las consecuencias del incumplimiento del plazo máximo del procedimiento inspector, si bien esto encontraría su justificación en que este incumplimiento forma parte de las vicisitudes de un procedimiento, el de inspección, en el que ni la declaración o autoliquidación se insertan y al que por supuesto ninguno de estos actos de colaboración de los obligados tributarios da inicio, por emplear los términos utilizados por la Audiencia Nacional.

#### **4. La irrelevancia del efecto de la caducidad de la desaparición del efecto de requerimiento previo de las actuaciones (administrativas) del procedimiento caducado**

La Audiencia Nacional, en la sentencia antes citada, utiliza otro argumento adicional para concluir que las actuaciones del procedimiento caducado cuyo efecto interruptivo desaparece como consecuencia de la caducidad son únicamente las actuaciones administrativas, no las del obligado tributario como es la declaración. Se trata, además, de un argumento que parece ocupar una importancia decisiva para llegar a esta conclusión: el que la otra consecuencia producida por la caducidad a la que se refiere a continuación el artículo 105.4 de la LGT, la de la desaparición del efecto de requerimiento administrativo previo en el sentido del artículo 27 de la LGT, sólo se refiera a las actuaciones administrativas.

En este sentido, la Audiencia Nacional, tras haber señalado que el sustantivo "actuaciones" "no es predicable de los actos de los contribuyentes, sino sólo de los actos administrativos de trámite que integran el procedimiento", añade que "de otra parte, en relación con lo anterior, que dicha restricción gramatical del término actuaciones al que se refiere el indicado art. 104.5 LGT viene avalado por la expresión legal con que continúa dicho apartado, según la cual "...las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del art. 27 de esta ley ", en el sentido de que si unas actuaciones, definidas con un carácter potencialmente abierto, además de no interrumpir el plazo de prescripción, tampoco pueden ser consideradas requerimientos administrativos a los efectos previstos en el art. 27 LGT , que se refiere a los recargos por presentación extemporánea de una autoliquidación o declaración, cabe concluir por fuerza que dichas actuaciones han de ser necesariamente las administrativas, esto es, las subjetivamente realizadas por la Administración, pues no tiene sentido alguno afirmar que los actos de los sujetos pasivos no pueden ser considerados requerimientos a efectos de clase alguna, por ser estos actos de requerimiento actuaciones exclusiva e inequívocamente administrativas, sin que sea preciso mayor razonamiento al respecto".

Está totalmente en lo cierto la Audiencia Nacional cuando pone de relieve que la desaparición del efecto de requerimiento administrativo previo que produce la caducidad de un procedimiento sólo puede afectar a actuaciones administrativas de dicho procedimiento, y no a actos de los obligados tributarios. Pero no puede olvidarse que se trata aquí de otro efecto derivado de la caducidad, que es distinto al de la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción, por lo que esta previsión normativa no puede significar de forma necesaria un total paralelismo a efectos de identificar las actuaciones del procedimiento caducado cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparece.

Desde nuestro punto de vista, es el artículo 27.1, párrafo 2º de la LGT el que sirve para la identificación de las actuaciones del procedimiento caducado cuyo efecto de requerimiento administrativo previo desaparece, de acuerdo a lo previsto en el artículo 104.5 de la LGT, en una interpretación sistemática de ambos preceptos. Y, efectivamente, ello nos lleva a entender que se trata de actuaciones administrativas, puesto que se refiere solo a ellas la previsión legal de "toda

actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria". Pero de igual modo, es el artículo 68.1 de la LGT, como hemos visto ya, el que sirve para identificar las actuaciones del procedimiento caducado cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparece por la caducidad. Y este artículo 68.1 de la LGT nos muestra que no se trata únicamente de actuaciones administrativas [letra a)], sino que también puede referirse actuaciones del obligado tributario [letra c)], en la medida en la cual, como vimos, unas y otras sean actuaciones realizadas en el procedimiento caducado de que se trate.

El mismo sentido amplio del término actuaciones, que puede incluir actuaciones tanto de la Administración Tributaria como del obligado tributario, es el que se emplea en el último párrafo del artículo 104.5 de la LGT, en el que puede también prestarse atención: "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".

Parece claro, en nuestra opinión, que también la declaración del obligado tributario del procedimiento regulado en los artículos 128 a 130 de la LGT, cuando se produce la caducidad del mismo, sería una de "Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado" que "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". Por el contrario, no se puede negar lo anterior, limitando a las actuaciones administrativas lo dispuesto en este último párrafo del artículo 104.5, porque las actuaciones del procedimiento caducado que no se considerarán requerimiento administrativo previo como consecuencia de la caducidad son únicamente actuaciones administrativas.

##### **5. El agravio comparativo de los que han presentado la declaración dentro de plazo frente a los que han declarado extemporáneamente**

Una técnica argumentativa muy empleada en la práctica del Derecho, también en la práctica judicial, es la de encontrar otros sujetos u otras situaciones que

quedarían peor tratadas que aquella cuyo tratamiento favorable o no por una norma se está discutiendo, lo que conduciría a negar el tratamiento favorable al sujeto o situación donde se plantea el debate para que aquellos no sean perjudicados frente a estos que serían beneficiados. También recurre a esta técnica la Audiencia Nacional, en la sentencia mencionada, para confirmar su postura de entender referida únicamente a actuaciones administrativas el término empleado en el artículo 105.4 de la LGT de "actuaciones realizadas en los procedimientos caducados" cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparece por la caducidad.

"La interpretación seguida permite, además –señala la Audiencia Nacional-, que no queda privilegiado el interesado que presenta extemporáneamente su declaración inicial, como es el caso, respecto a aquél otro que la hubiera formulada en el plazo de seis meses a que se refiere el artículo 31 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (...)" . Es decir, de seguirse la tesis de que la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción por la caducidad del procedimiento alcanza también a la declaración presentada por el obligado tributario, según la Audiencia Nacional, quedaría privilegiado el que presenta fuera de plazo su declaración, porque como vimos esta problemática se plantea únicamente en el caso de declaraciones extemporáneas. Y el tratamiento privilegiado de este sujeto, que cumple tardíamente su obligación de declarar, sería respecto del sujeto que presenta su declaración dentro de plazo, que es de seis meses en el caso las transmisiones *mortis causa* gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cumpliendo así tempestivamente su obligación de declarar.

El supuesto tratamiento privilegiado que tendría el reprochable cumplidor tardío de sus obligaciones fiscales frente al loable cumplidor temporáneo de su obligación de declarar, al que se refiere la Audiencia Nacional, aunque no se explicita por esta última, podría estar en que al desaparecer el efecto interruptivo de la prescripción de la declaración extemporánea, como consecuencia de la caducidad, se produciría la extinción de la obligación tributaria por la consumación de la prescripción, como ocurrió en el supuesto enjuiciado. Mientras que en el caso de la declaración presentada dentro de plazo, pese a producirse un eventual incumplimiento del plazo que tiene la Administración Tributaria para notificar la liquidación provisional, normalmente no se llegará a consumir la prescripción.

Sin embargo, el que se produzcan estas diversas consecuencias prácticas en los supuestos en los que se presente la declaración fuera o dentro de plazo es el resultado de unas distintas circunstancias concurrentes en cada caso que generan la aplicación de unos u otros efectos jurídicos que la normativa tributaria asocia a las mismas, que llevan a dichos resultados. Pero esto se debe, en definitiva, a que se está ante situaciones diferentes que, por lo tanto, no pueden compararse entre sí concluyendo la existencia de tratamientos privilegiados, perjudiciales o discriminatorios: si la prescripción de la obligación tributaria gestionada por el sistema de declaración simple y posterior liquidación administrativa se producirá con más facilidad en los casos en los que el obligado tributario presenta su declaración fuera de plazo que cuando lo hace temporáneamente, tras producirse la caducidad del procedimiento de los artículos 128 a 130 de la LGT, se debe simplemente a que al haberse iniciado el procedimiento en un momento más avanzado del transcurso del plazo de prescripción del derecho a liquidar que habría comenzado con la finalización del plazo de declaración, puede ser más frecuente que cuando la Administración Tributaria actúe nuevamente tras la caducidad, iniciando de nuevo el procedimiento según lo previsto en el artículo 128.2 de la LGT, el tributo en cuestión se encuentre ya prescrito. Pero esto no puede llevar a dejar de aplicar una norma, como es el artículo 104.5 de la LGT, cuando de una interpretación adecuada de la misma no se puede deducir fundadamente, tal como hemos justificado ya, que la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción sólo afecte a determinadas actuaciones del procedimiento caducado, las administrativas, excluyendo otras, las que eventualmente pudiera realizar el obligado tributario, como es la declaración en el procedimiento de los artículos 128 a 130 de la LGT.

Si se generalizara este tipo de argumentos podría sostenerse también de igual modo, por ejemplo, algo que consideramos totalmente inadmisibles: la necesaria limitación o exclusión de la consecuencia del incumplimiento del plazo máximo de resolución de los procedimientos de comprobación en general y de inspección en particular de desaparecer el efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones del procedimiento, pese a lo dispuesto claramente por la normativa (artículos 104.5 y 150.6 de la LGT), en aquellos supuestos en que dicho incumplimiento trae consigo la consumación de la prescripción al haberse iniciado dichos procedimientos en fechas cercanas al transcurso de los cuatro años. Porque de lo contrario –podría decirse– se estaría privilegiando al que no presentó la autoliquidación en ningún momento, ni antes ni durante el procedimiento de comprobación (imaginemos que

este fuera el caso), frente al que había presentado una autoliquidación extemporánea, cuyo efecto interruptivo no afectado por el incumplimiento del plazo de resolución del procedimiento de comprobación impide que se hubiera consumado la prescripción cuando la Administración Tributaria decide volver a actuar tras su incumplimiento.

Además, la inconsistencia de la identificación de supuestos agravios comparativos se revela en que siempre pueden encontrarse otros. Y el otro agravio comparativo encontrado podría llevar a una conclusión contraria a la que se llegaría de tener en cuenta el agravio comparativo que se había encontrado inicialmente.

Esto es lo que le ocurre al Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en la sentencia recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, que tras reproducir la argumentación de la Audiencia Nacional y poner de relieve el esfuerzo y calidad argumentativos contenidos en ella, se separa finalmente de la misma precisamente por no compartir el argumento del agravio comparativo empleado.

“El criterio podrá o no compartirse –afirma el Tribunal canario–, pero desde luego es lógico, está razonado y analiza muchos aspectos relacionados. Hay sin embargo un punto que no podemos en compartir, el contenido del último párrafo sobre la situación de privilegio en que se vería quién presenta extemporáneamente la declaración, frente a quién la presenta en plazo. Para resolver esta situación ya existen los recargos por presentación extemporánea o las sanciones, no se crea una situación de privilegio y, en cambio, si se produce un agravio comparativo entre quienes presentan su declaración extemporáneamente y quienes no presentan declaración alguna, en el primer caso se interrumpe por la presentación extemporánea la prescripción que reinicia su cómputo desde la fecha de esa presentación, mientras que en el segundo nunca se interrumpe el cómputo del plazo de prescripción, por lo que el inicio del cómputo de la fecha de prescripción queda referido al día en que se cumplen los 6 meses desde el fallecimiento.

Teniendo en cuenta este último posible agravio comparativo –añade el Tribunal Superior de Justicia de Canarias–, el hecho de que, cuando se reinicia el procedimiento inicialmente iniciado, valga la redundancia, por declaración después de la caducidad, el acto que lo inicia ya no es la declaración, sino un acuerdo expreso dictado por la Administración Tributaria, que, aunque la declaración sea un acto realizado a instancia de parte, no es un acto voluntario, sino que responde al

cumplimiento de un deber, y la vigencia del principio de seguridad jurídica, de forma que no puede extenderse de forma ilimitada en el tiempo el derecho a liquidar, máxime cuando ha existido una clara inactividad por parte de la Administración Tributaria a la hora de proceder a la liquidación de la deuda tributaria, determinan que se considere más razonable incluir la declaración realizada como parte del expediente cuya caducidad se declaró, lo que implica considerar que la misma no ha producido efectos interruptivos de la prescripción, por lo que procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración Tributaria Canaria”.

Creemos, además, que el recurso a ese otro agravio comparativo por parte del Tribunal canario constituye un simple argumento dialéctico para rebatir el que había empleado por la Audiencia Nacional que le lleva a recurrir a otro agravio comparativo, pero que adolece de la misma inconsistencia. Así se puso de relieve en su momento cuando se cuestionaba por algunos que una declaración o autoliquidación extemporánea interrumpiera el plazo de prescripción del derecho a liquidar, con la consecuencia de reinicio de su cómputo desde cero, porque entonces estaría mejor tratado el que no presenta nunca la declaración o la autoliquidación, respecto al cual el plazo de prescripción comenzaría desde un tiempo más atrás, desde el fin del plazo para su presentación. Sin embargo, el que una declaración o autoliquidación presentada fuera de plazo interrumpa el plazo de prescripción del derecho a liquidar, lo que no sucede si no se presenta la declaración o autoliquidación debida por el obligado tributario, tiene total justificación desde la perspectiva del fundamento al que responde la interrupción de la prescripción, que es la ruptura del silencio de la relación jurídica, que se da en el primer caso y no en el otro, en conexión con el principio de seguridad jurídica que informa toda la regulación de la prescripción, que no persigue hacer realidad consideraciones generales de justicia o de igualdad.

Por el contrario, lo que ocupa un papel decisivo en la posición que defiende finalmente el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, además de la regulación positiva actual que está implícita, es el principio de seguridad jurídica y las consideraciones derivadas del mismo en este ámbito de la caducidad y la interrupción de la prescripción. Porque lo que le va a llevar fundamentalmente a concluir “que se considere más razonable incluir la declaración realizada como parte del expediente cuya caducidad se declaró” es “la vigencia del principio de seguridad jurídica, de forma que no puede extenderse de forma ilimitada en el tiempo el

derecho a liquidar, máxime cuando ha existido una clara inactividad por parte de la Administración Tributaria a la hora de proceder a la liquidación de la deuda tributaria”.

Contrasta esta motivada y ponderada posición, que no olvida la causa que en realidad generó la problemática suscitada, “una clara inactividad por parte de la Administración Tributaria a la hora de proceder a la liquidación de la deuda tributaria”, con lo que señala al final de su argumentación la Audiencia Nacional, que no parece dar mucha importancia al amplio retraso de la actuación administrativa porque al menos, en su opinión, la Administración Tributaria habría actuado, lo que desde nuestro punto de vista es cuestionable porque parece eliminar toda relevancia a los incumplimientos temporales de la Administración. Puesto que la interpretación seguida, entendía la Audiencia Nacional, “impide que la Administración padezca una prescripción por el efecto sobrevenido que sobre dicha institución sustantiva provoca la caducidad del procedimiento, cuando ha actuado, aun cuando lo hubiera efectuado con superación del plazo legalmente conferido, respecto del caso en que aquélla no hubiera seguido procedimiento alguno, siempre que liquidase dentro del plazo de prescripción”.

En definitiva, no se puede minusvalorar o suprimir la relevancia del debido cumplimiento del plazo máximo de resolución por parte de la Administración Tributaria, cuando la nueva LGT decidió fijar para estos supuestos un plazo máximo de seis meses para notificar la liquidación provisional, previendo la caducidad como consecuencia principal de su incumplimiento.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, además, pone de relieve que las declaraciones extemporáneas, que recibirían un trato privilegiado en la opinión de la Audiencia Nacional que llevaría a mantener su efecto interruptivo de la prescripción en una interpretación correctiva del artículo 104.5 de la LGT, ya tienen sus consecuencias jurídicas desfavorables para el obligado tributario a través de las normas reguladoras de los recargos por declaración extemporánea y de las sanciones. A ello podemos añadir aquí que en la propia regulación del procedimiento iniciado mediante declaración se recoge una previsión específica para el caso de las declaraciones extemporáneas, con lo que con más razón no cabe encontrar agravio comparativo alguno. Puesto que en estos casos de declaración extemporánea el cómputo del plazo de seis meses para notificar la liquidación comienza “desde el día siguiente a la presentación de la declaración”, a diferencia

de lo que ocurre cuando las declaraciones se presentan dentro de plazo, en cuyo caso el cómputo de ese plazo de seis meses comienza “desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración” (artículo 129.1).

#### **IV. A MODO DE CONCLUSIÓN**

Cuando el procedimiento iniciado mediante declaración de los artículos 128 a 130 de la LGT se produce la caducidad por no haber notificado la Administración Tributaria la liquidación provisional en el plazo de seis meses [artículos 129.1 y 130 b) de la LGT], desaparece el efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado, de acuerdo a lo previsto en el artículo 104.5 de la LGT. Y dentro de estas actuaciones cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparece por la caducidad se incluye la declaración del obligado tributario en aquellos casos en los que inicialmente produjo ese efecto interruptivo al haberse presentado extemporáneamente, a partir de las previsiones generales sobre la prescripción del derecho a liquidar de los artículos 66, 67 y 68 de la LGT.

Este es, desde nuestro punto de vista, el modo de responder adecuado a la cuestión planteada por el Auto del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2018. Y son diversas las razones que conducen a esta conclusión. Aquí se pueden mencionar algunas.

El artículo 104.5 de la LGT prevé que son las “actuaciones realizadas en los procedimientos caducados”, sin referirse solo a las actuaciones administrativas, aquellas cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparece con la caducidad. Y la declaración del obligado tributario es una actuación realizada en el procedimiento regulado en los artículos 128 a 130 de la LGT, concretamente el acto de inicio normal de dicho procedimiento.

Dentro de las “actuaciones realizadas en los procedimientos caducados” a las que se refiere el artículo 104.5 de la LGT, pueden incluirse también actuaciones del obligado tributario puesto que la LGT utiliza el término “actuaciones” de modo consciente para referirse a actos de colaboración de los obligados tributarios en la aplicación de los tributos: cuando se refiere a las “actuaciones y procedimientos” tributarios, de aplicación de los tributos o de gestión (encabezamiento del Capítulo II y del Capítulo III del Título III o artículos 97, 98 y 99), a las “actuaciones de los obligados tributarios (...) en cumplimiento de sus obligaciones tributarias” (artículo

83.1), a las “actuaciones” reclamables en vía económico-administrativa (artículo 227.4) o a “cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria” [artículo 68.1 c)].

El artículo 104.5 de la LGT, a la hora de precisar el sentido de la expresión “actuaciones realizadas en los procedimientos caducados” cuyo efecto interruptivo de la prescripción desaparece, debe ser interpretado sistemáticamente con el artículo 68.1 de la LGT que regula qué actuaciones son interruptivas del plazo de prescripción del derecho a liquidar. Y dentro de ellas incluye tanto actuaciones de la Administración Tributaria [letra a)] como actuaciones del obligado tributario [letra c)], por lo que a ambas puede afectar la consecuencia de desaparecer el efecto interruptivo de la prescripción, si se trata de actuaciones realizadas en el procedimiento caducado, que es lo que ocurre con la declaración en el procedimiento regulado en los artículos 128 a 130 de la LGT. No puede suponer obstáculo alguno a tal conclusión el que las actuaciones cuyo efecto de requerimiento previo del artículo 27 de la LGT se ven afectadas por la caducidad sean solo actuaciones administrativas, porque se trata de otra consecuencia diferente de la caducidad.

## V. BIBLIOGRAFÍA

CÁRDENAS ORTIZ, R. M., *La gestión tributaria: especial referencia los procedimientos que la integran. Análisis de la nueva Ley 58/2003, General Tributaria, en relación a la Ley 230/1963*, Universidad de Jaén, Jaén, 2004, págs. 59 y ss; CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. y otros, *Guía de la Ley General Tributaria*, Ciss, Bilbao, 2004, págs. 272 y ss; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., en CALVO ORTEGA, R. (Dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Civitas-Thomson Reuters, Madrid, 2004, págs. 450 y ss; HUESCA BOADILLA, R., en HUESCA BOADILLA, R. (Coord.), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004, págs. 849 y ss; LAFUENTE MOLINERO, F., en AAVV, *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2004, págs. 146 y ss; Profesores del CEF, *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, REAF-CEF, Madrid, 2004, págs. 557 y ss; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Gestión tributaria”, en PALAO TABOADA, C. (Coord.), *Comentario sistemático a la Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, págs. 386 y ss; CLEMENTE CLEMENTE, V., en MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, Asociación de Abogados

especializados en Derecho Tributario-AEDAF, Madrid, 2005, págs. 598 y ss; JUAN LOZANO, A., GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria", en AAVV, *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria. XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros*, IEF, Madrid, 2005, págs. 41 y ss; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades", en AAVV, *La reforma de la Ley General Tributaria*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2005, págs. 207 y ss.; MONREAL LASHERAS, A. y JUAN LOZANO, A. M., "Las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria en la LGT y a la vista del proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos", *Fiscal Mes a Mes*, núm. 127, 2007, págs. 15 y ss; ALCALÁ SACRISTÁN, C., "Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (artículos 122 a 125 RGAT)", en ALCALÁ SACRISTÁN, C. (Dir.), *Manual de Aplicación de los tributos*, IEF, Madrid, 2008, págs. 653 y ss; COTO DEL VALLE, C., en HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. (Coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, I, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, págs. 908 y ss; JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., en *El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2008, págs. 193 y ss; RUIZ GARCÍA, J.R., "Procedimiento iniciado mediante declaración", en AAVV, *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova-PricewaterhouseCoopers, Valladolid, 2010, pp. 103 y ss; DELGADO PACHECO, A., "Procedimiento iniciado mediante declaración", en DELGADO PACHECO, A. (Coord.), *El Reglamento de Gestión e Inspección de los Tributos comentado (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que regula el desarrollo de los procedimientos de gestión e inspección de los tributos)*, La Ley-Garrigues, Madrid, 2011, págs. 883 y ss; MANZANO SILVA, E., "La desnaturalización de los procedimientos de gestión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 395, 2016, págs. 19 y ss.