

OBLIGACIÓN DE RESOLVER Y DURACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

GERARDO MENÉNDEZ GARCÍA*

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN.-2. OBLIGACIÓN DE RESOLVER.-2.1. Alcance del deber de resolver expresamente y de motivar la resolución.-2.1.1. Deber de resolver expresamente «todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos».-2.1.2. Deber de motivación de los actos.-2.2. supuestos en que no existe obligación de resolver expresamente.-3. PLAZOS DE RESOLUCIÓN.-3.1. Cómputo del plazo.-3.1.1. *Dies a quo*.-3.1.2. *Dies ad quem*.-3.1.3. No se computan los períodos de interrupción justificada, ni las dilaciones por causa no imputable a la Administración.-3.2. Duración del plazo.-3.2.1. Regla general.-3.2.2. Inexistencia de un plazo máximo para resolver en el procedimiento de apremio.-4. EFECTOS DE LA FALTA DE RESOLUCIÓN EXPRESA EN PLAZO.-4.1. Consecuencias que se producirán en ausencia de regulación específica.-4.1.1. Procedimientos iniciados a instancia de parte.-4.1.2. Procedimientos iniciados de oficio.-4.2. Consecuencias previstas en la normativa específica del procedimiento.-4.2.1. Procedimientos iniciados a instancia de parte.-4.2.2. Procedimientos iniciados de oficio.-5. EFECTOS DE LA PARALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INICIADO A INSTANCIA DE PARTE POR CAUSA IMPUTABLE AL OBLIGADO TRIBUTARIO.

* Titular E. U. de Derecho Financiero y Tributario - UNED. Doctor en Derecho.

1. INTRODUCCIÓN

La regulación de la obligación de resolver, de los plazos en que debe resolverse y de los efectos de la falta de resolución en plazo constituye una de las novedades más relevantes en materia procedimental introducidas por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Esa regulación se lleva a cabo en los arts. 103 y 104 de la citada Ley, preceptos que integran la subsección 3.^a («Obligación de resolver y plazos de resolución») de la sección 1.^a («Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria») del capítulo II («Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios») del título III («La aplicación de los tributos»). En el momento en que redactamos estas páginas (febrero de 2005) aún no se ha hecho público el borrador del Reglamento que desarrollará los capítulos I a IV del citado título III¹.

Como se pone de manifiesto en su Exposición de Motivos, el legislador ha procurado en la nueva LGT aproximarse a las normas generales del Derecho administrativo, fundamentalmente a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC). En materia procedimental, la LGT recuerda el carácter supletorio de las «disposiciones generales sobre procedimientos administrativos» [art. 97.b)²] y se limita, por lo general, a recoger las especialidades propias de los procedimientos tributarios.

En el tema que nos ocupa se observa también esa aproximación, como veremos a lo largo del trabajo. No obstante, los arts. 103 y 104 no se limitan a establecer las especialidades propias de los procedimientos tributarios, sino que reiteran en no pocas ocasiones mandatos ya establecidos en la LRJ-PAC (que regula las cuestiones objeto de nuestro análisis en los arts. 42 a 44 y 87 a 92 fundamentalmente).

Según algunos autores, al reiterar preceptos incluidos en la LRJ-PAC, el legislador tributario estaba teniendo en cuenta el contenido del segundo párrafo del primer apartado de la disposición adicional quinta de la LRJ-PAC, que confiere mayor autonomía al Derecho

¹ No se conoce ni siquiera el título que tendrá este Reglamento. Al parecer, se barajan dos posibilidades: «Reglamento General de Gestión e Inspección» y «Reglamento General de Aplicación de los tributos».

² El carácter supletorio de las «disposiciones generales del derecho administrativo» en general es reconocido en el art. 7.2 LGT. En relación con los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos, el carácter supletorio de la LRJ-PAC en concreto está previsto en la disposición adicional quinta de esta LRJ-PAC.

tributario en lo que se refiere a «los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución»³. Esta observación parte de la base de que ese segundo párrafo no se ha visto afectado por la aprobación de la nueva LGT⁴, tesis que en nuestra opinión no es correcta. Como se ha señalado por otros autores, la redacción del art. 97 LGT provoca la derogación tácita de ese segundo párrafo, eliminando esa suerte de reserva de norma tributaria⁵. De hecho, como veremos en este trabajo, será necesario acudir a la citada LRJ-PAC para completar el régimen configurado por la LGT en no pocas cuestio-

³ Cfr. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. y otros: *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, 2004, pp. 220 y 235. En esta última página esos autores llegan a sostener que «la actual redacción de la disposición adicional quinta obliga a establecer una regulación específica de esta materia dado que parece excluir la aplicación supletoria» de la LRJ-PAC.

El apartado 1 de esta disposición adicional quinta de la LRJ-PAC dice así: «Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley./ En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria». Esta redacción es fruto de la modificación introducida por la Ley 4/1999, de 13 de enero. En su redacción original, ese apartado 1 sólo constaba de un párrafo con el siguiente contenido: «Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley». Según la Exposición de Motivos de la citada Ley 4/1999, esta modificación tenía como fin «reforzar la especificidad de los procedimientos tributarios dentro de la necesaria armonía con los principios comunes al régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones públicas». Según HUESCA BOADILLA, la Ley pretendía así salir al paso de ciertos pronunciamientos jurisprudenciales como el de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997 (JT 148/1997), según la cual la inactividad demostrada de la Administración durante más de seis meses debe producir, «como garantía irrenunciable del interesado», la caducidad de la instancia. Cfr. HUESCA BOADILLA, R. «Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa», en la obra por él coordinada *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 740.

⁴ Según los autores antes citados, «la mencionada disposición adicional quinta no sufre variación alguna en esta reforma» (CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO y otros: *Guía de la Ley General Tributaria*, cit., p. 220).

⁵ En este sentido, MARTÍN DÍAZ, E.: «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», en AA.VV.: *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2004, p. 434; y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Normas comunes a los procedimientos tributarios», en PALAO TABOADA, C. (coord.): *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, p. 318.

nes, al menos mientras no se apruebe y entre en vigor el Reglamento de desarrollo, que podría acometer la regulación detallada de algunas de esas cuestiones.

En realidad, la regulación en los arts. 103 y 104 LGT de aspectos ya tratados en la LRJ-PAC responde a la finalidad de ofrecer un panorama completo del régimen en la materia. Se ha seguido así la recomendación formulada por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, en gran medida como consecuencia de la confusión provocada por la normativa anteriormente vigente⁶.

2. OBLIGACIÓN DE RESOLVER

«Artículo 103. Obligación de resolver. 1. La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa.

2. No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

No obstante, cuando el interesado solicite expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a contestar a su petición.

⁶ De acuerdo con la Comisión, en lo que se refiere al régimen de actos presuntos y silencio administrativo, «Aún en el caso de que la solución por la que se opte coincida con el régimen común administrativo, parece conveniente, a efectos de clarificar la normativa aplicable, que se recoja, de forma expresa, en los preceptos de la LGT dedicados a esta cuestión, ofreciéndose de este modo un panorama completo del régimen del deber de resolver temporáneamente por lo que respecta a los actos presuntos». En lo que se refiere en particular a la caducidad como forma de terminación del procedimiento, «por las mismas razones comentadas al respecto del régimen de actos presuntos, tanto si el legislador se decide por mantener el régimen actualmente vigente o por homogeneizarlo con la LRJ-PAC, deberá incluirse el mandato correspondiente en el precepto, o preceptos dedicados a la resolución de los procedimientos de aplicación de los tributos». Cfr. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, IEF, 2001, pp. 135 y 139.

Para una concisa descripción de la confusión normativa existente con anterioridad, puede verse, además de las consideraciones efectuadas en el Informe recién citado, TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Algunas reflexiones sobre la reforma de la aplicación de los tributos», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 60, enero-marzo 2003, pp. 73 y 74.

3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho.»

2.1. ALCANCE DEL DEBER DE RESOLVER EXPRESAMENTE Y DE MOTIVAR LA RESOLUCIÓN

2.1.1. Deber de resolver expresamente «todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos»

De acuerdo con el art. 103.1 LGT, la Administración tributaria debe resolver expresamente «todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos».

La expresión «procedimientos de aplicación de los tributos», interpretada con arreglo a lo previsto en los apartados 1 y 3 del art. 83 LGT, hace referencia a todos aquellos procedimientos a través de los cuales se desarrollan las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación. No obstante, debe señalarse que tanto este art. 103 LGT, como el art. 104 LGT, contienen disposiciones relativas a procedimientos ajenos a la «aplicación de los tributos», en particular, a procedimientos de revisión en vía administrativa regulados en el título V de la LGT (así, en el art. 103.3 y en el segundo párrafo del art. 104.3), lo que suscita dudas sobre su verdadero ámbito objetivo de aplicación.

La referencia a «todas las cuestiones que se planteen» en esos procedimientos debe entenderse en sus justos términos. Como pone de relieve HUESCA BOADILLA, el deber que analizamos se cumplirá no sólo cuando se dicte una resolución expresa sobre el fondo de las cuestiones planteadas, sino también cuando se ponga fin al procedimiento declarando, por ejemplo, la inadmisibilidad o extemporaneidad de la solicitud⁷. Fuera de estos casos, la resolución deberá resolver todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del mismo, en los términos previstos en las normas aplicables al procedimiento y, en su defecto, en el art. 89 LRJ-PAC⁸.

⁷ Vid. HUESCA BOADILLA: «Artículo 103. Obligación de resolver», en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, cit., pp. 725-726.

⁸ Cfr. MARTÍN DÍAZ: «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», cit., pp. 473-474.

2.1.2. Deber de motivación de los actos

De acuerdo con el art. 103.3 LGT, la resolución debe estar motivada en determinados casos.

Entre los actos que deben estar motivados, ese precepto cita los «actos de liquidación», sin efectuar especificación alguna. En realidad, la motivación sólo es precisa cuando la liquidación no se ajuste «a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo», de acuerdo con lo previsto en el art. 102.2 LGT con carácter general y en el segundo párrafo del art. 129.3 LGT en relación con el procedimiento iniciado mediante declaración.

El art. 103.3 LGT se cierra con una referencia a otros supuestos previstos en la normativa. Al no restringir la remisión a la normativa tributaria, debe entenderse aplicable a este respecto lo previsto en el art. 54.1 LRJ-PAC, con las adaptaciones que resulten necesarias⁹.

2.2. SUPUESTOS EN QUE NO EXISTE OBLIGACIÓN DE RESOLVER EXPRESAMENTE

De acuerdo con el art. 103.2 LGT, salvo que el interesado lo solicite expresamente, no existe obligación de dictar resolución expresa en los siguientes procedimientos¹⁰:

- Procedimientos «relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario». Se trata de supuestos en que la necesidad de poner en conocimiento de la Administración el ejercicio del derecho de que se trate persigue una finalidad de mera información o de ulterior

⁹ Cfr. HUESCA BOADILLA: «Artículo 103. Obligación de resolver», cit., pp. 729-730 y 732.

¹⁰ Como señala GARCÍA DEL RÍO, la defectuosa redacción del precepto podría llevar a pensar que se refiere únicamente a los procedimientos en que concurren las dos circunstancias señaladas, esto es, a los procedimientos que, siendo relativos al ejercicio de derechos que sólo deben ser objeto de comunicación, terminen por caducidad, pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, renuncia o desistimiento. Es evidente, no obstante, que esta interpretación puramente literal no puede ser correcta. Cfr. GARCÍA DEL RÍO, L.: «El procedimiento tributario: la declaración de caducidad», en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004, p. 544.

control¹¹, como por ejemplo la comunicación de la opción por la aplicación del régimen tributario especial de las operaciones de reestructuración societaria (último párrafo del art. 96.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

- Procedimientos en que la terminación se haya producido por otras causas distintas de la resolución expresa: caducidad, pérdida sobrevenida del objeto (así, la desaparición, destrucción o pérdida de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico español en el procedimiento de aceptación de esos bienes en pago de deudas tributarias), renuncia del derecho o desistimiento de la solicitud.

En relación con los procedimientos en que se produzca la caducidad, debe hacerse una matización. La inexistencia del deber de resolver (salvo solicitud del interesado) en caso de caducidad sólo es predicable de los procedimientos iniciados de oficio. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, es necesario que la Administración dicte una resolución declarando expresamente la caducidad y acordando el archivo de las actuaciones¹². Hasta la notificación de esa resolución, el interesado podrá realizar los trámites omitidos¹³.

Se observa aquí una notable diferencia respecto del régimen administrativo común. De acuerdo con el tercer párrafo del art. 42.1 LRJ-PAC, sólo se exceptúan de la obligación de dictar resolución expresa «los supuestos de terminación del procedimiento por pacto o convenio, así como los procedimientos relativos al ejercicio de derechos sometidos únicamente al deber de comunicación previa a la Administración». En el ámbito administrativo, en los casos de caducidad, renuncia del derecho o desistimiento de la solicitud, y desaparición sobrevenida del objeto del procedimiento, existe siempre obligación de resolver expresamente, consistiendo la resolución en la «declaración de la circunstancia que concurra en cada caso, con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables», de acuerdo con el tercer párrafo del citado art. 42.1 LRJ-PAC. Como hemos visto, en el ámbito tributario, con la salvedad realizada en relación con la caducidad en los procedimientos iniciados a instancia de

¹¹ Cfr. HUESCA BOADILLA: «Artículo 103. Obligación de resolver», cit., p. 728 y los autores allí citados.

¹² Cfr. MARTÍN DÍAZ: «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», cit., p. 487.

¹³ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ: «Normas comunes a los procedimientos tributarios», cit., p. 330.

parte, sólo existe obligación de declarar expresamente tales causas de terminación si el interesado lo solicita expresamente. Esta divergencia respecto del régimen administrativo común se ha querido justificar por el carácter masivo de los procedimientos tributarios¹⁴.

3. PLAZOS DE RESOLUCIÓN

«Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa. 1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de Ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.»

Como se pone de relieve en la propia Exposición de Motivos de la LGT, la regulación de los efectos del incumplimiento de los plazos de resolución se aproxima al régimen de la LRJ-PAC, persistiendo sin embargo diferencias en lo que se refiere al cómputo de los plazos, por razón de la especificidad de la materia tributaria. Analicemos el

¹⁴ CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. y otros: *Guía de la Ley General Tributaria*, cit., p. 235. Critica la inexistencia de obligación de resolver en caso de caducidad HUESCA BOADILLA, al entender que puede generar una situación de inseguridad («Artículo 103. Obligación de resolver», cit., pp. 728-729).

cómputo y duración de los plazos a que se refieren los dos primeros apartados del art. 104 recién transcritos.

3.1. CÓMPUTO DEL PLAZO

3.1.1. *Dies a quo*

De acuerdo con el art. 104.1 LGT, el *dies a quo* en el cómputo de los plazos será el siguiente:

- La fecha de notificación del acuerdo de inicio, si éste se produce de oficio. En el ámbito administrativo, sin embargo, el plazo se computa desde la fecha de adopción del acuerdo de iniciación [art. 42.3.a) LRJ-PAC]. Señala GARCÍA DEL RÍO que aquella regla, unido al reforzamiento de los medios de notificación articulado por la LGT, permitirá desincentivar prácticas habituales de elusión o impedimento de las notificaciones en los procedimientos tributarios¹⁵.

En algunos casos, el procedimiento puede iniciarse mediante la notificación de una propuesta de resolución. Sucede, así, por ejemplo, en los procedimientos de gestión de verificación de datos, de comprobación de valores y de comprobación limitada, cuando se cuente con datos suficientes (arts. 132.1, 134.1 y 137.1 LGT, respectivamente). En estos casos, como es natural, el cómputo del plazo se inicia desde la fecha de notificación de esa propuesta de resolución.

- Fecha en que el documento (autoliquidación, declaración, solicitud) tiene entrada en el registro del órgano competente para su tramitación, si el procedimiento se inicia a instancia del interesado. Esta misma regla es prevista en el art. 42.3.b) LRJ-PAC. De acuerdo con la disposición adicional decimoquinta de esta última Ley, «En el ámbito de la Administración General del Estado, y a los efectos del artículo 42.3.b) de esta Ley, se entiende por registro del órgano competente para la tramitación de una solicitud, cualquiera de los registros del Ministerio competente para iniciar la tramitación de la misma». De acuerdo con esta última norma, HUESCA BOADILLA sostiene que, en los casos en que la competencia para la tramitación corres-

¹⁵ GARCÍA DEL RÍO: «El procedimiento tributario: la declaración de caducidad», cit., p. 545.

ponda a los órganos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (lo que en el ámbito estatal ocurrirá prácticamente en todos los procedimientos de aplicación de los tributos), el cómputo del plazo se iniciará con la entrada del documento en cualquiera de los registros de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente para iniciar la tramitación de la solicitud formulada¹⁶.

En la propia LGT hay algunas reglas especiales en relación con el inicio del cómputo. Así, por ejemplo, en el caso del procedimiento de gestión iniciado mediante declaración, el plazo para notificar la liquidación se computará «desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración», de acuerdo con el art. 129.1 LGT¹⁷.

3.1.2. *Dies ad quem*

De acuerdo con el art. 104.1 LGT, en el plazo que estamos analizando debe tener lugar la notificación de la resolución. Como pone de relieve FALCÓN Y TELLA, si fuera suficiente que el acto se dictase dentro del plazo, aunque se notificase después, se colocaría al administrado en una situación de indefensión, «con riesgo incluso de antedataciones, que a veces se han producido»¹⁸.

De acuerdo con el art. 104.2 LGT, a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro de plazo, «será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución», aunque este intento sea infructuoso. Es la misma regla que la prevista en el art. 58.4 LRJ-PAC. En la interpretación del art. 104.2 LGT deberá tenerse presente la doctrina sentada en la STS de 17 de noviembre de 2003 en relación con este precepto de la LRJ-PAC¹⁹.

¹⁶ Cfr. HUESCA BOADILLA: «Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa», cit., p.747.

¹⁷ Como se puede observar, el plazo no se inicia ni por la presentación de una solicitud por el interesado (salvo en el caso de presentación de declaración extemporánea), ni por la notificación del acuerdo de inicio (salvo en el caso de iniciación por la Administración en virtud de lo previsto en el art. 128.2 LGT).

¹⁸ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: «Editorial. Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT», en *Quincena Fiscal*, núm. 11, junio 2003, p. 5.

¹⁹ Cfr. MARTÍN DÍAZ: «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», cit., pp. 500-501.

En determinados supuestos se admite la notificación tácita. Así sucede, por ejemplo, en el procedimiento de inspección en relación con la notificación de la liquidación y, cuando proceda, de la sanción en caso de acta con acuerdo, cuando se dé la circunstancia prevista en el art. 155.5 LGT; y en relación con la notificación de la liquidación en caso de acta de conformidad cuando concurra la circunstancia prevista en el art. 156.3 LGT.

Fuera del ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos, se prevé una regla diversa en relación con el *dies ad quem* en los casos del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y del recurso extraordinario para la unificación de la doctrina: de acuerdo con los arts. 242.3 y 243.4 LGT, se tendrá en cuenta a esos efectos la fecha en que se dicta la resolución, y no la fecha en que se notifica.

3.1.3. No se computan los períodos de interrupción justificada, ni las dilaciones por causa no imputable a la Administración

De acuerdo con el art. 104.2 LGT, no se incluirán en el cómputo los «períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente». En ausencia de este Reglamento, HUESCA BOADILLA entiende aplicables las causas de posible suspensión previstas en el art. 42.5 LRJ-PAC, con las adaptaciones pertinentes. Se trata de evitar que una circunstancia ajena a la voluntad del órgano administrativo encargado de resolver, como es la realización por otros sujetos de ciertas actuaciones necesarias, puedan incidir negativamente en el transcurso del plazo²⁰.

Tampoco se incluirán en el cómputo, de acuerdo con el citado art. 104.2 LGT, las «dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria». La expresión entrecomillada abarca tanto dilaciones imputables al interesado, como dilaciones imputables a órganos no incluidos en la Administración tributaria. En relación con las primeras, no puede afirmarse su existencia en cualquier supuesto de retraso o demora de escasa trascendencia (así, en caso de solicitud defectuosa que requiera subsanación o en casos en que es necesario acreditar la representación), sino que será necesaria cierta voluntad dilatoria u obstructora del interesado (mani-

²⁰ Cfr. HUESCA BOADILLA: «Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa», cit., p. 748.

festada, por ejemplo, en la falta de cumplimentación de requerimientos de personación o de información, sin que exista una justificación razonable), como pone de manifiesto HUESCA BOADILLA²¹. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, las dilaciones imputables al interesado, además de no incluirse en el cómputo del plazo máximo de resolución, pueden provocar las consecuencias previstas en el último párrafo del art. 104.3 LGT, a las que haremos referencia en el último punto de este trabajo.

3.2. DURACIÓN DEL PLAZO

3.2.1. Regla general

a) Plazo fijado en la normativa reguladora del correspondiente procedimiento

De acuerdo con el art. 104.1 LGT, el plazo máximo para notificar la resolución será el previsto en la norma reguladora del correspondiente procedimiento. Este plazo no podrá exceder de seis meses, salvo que esa norma tenga rango de ley o se trate de una norma comunitaria europea. Se trata de la misma limitación prevista en el art. 42.2 LRJ-PAC. En ambos preceptos sólo se puede entender ampliado el plazo por una «normativa comunitaria europea» cuando se trate de una norma (como, por ejemplo, un Reglamento) que establezca directamente un plazo concreto²².

Esa regla general permite de momento mantener la vigencia de los plazos de resolución máximos previstos en el art. 1 del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, respecto de los procedimientos a que se refieren los anexos 1 (procedimientos que deben resolverse en el plazo de un mes) y 2 (procedimientos que deben resolverse en el plazo de seis meses).

Uno de los supuestos más significativos en que se excede el plazo de seis meses es el relativo al procedimiento de inspección. De acuerdo con el art. 150.1 LGT, el plazo será de doce meses y podrá am-

²¹ *Ibidem*, pp. 748-749.

²² Como dice FALCÓN Y TELLA: «si una Directiva se limita a prever un plazo máximo dentro del cual han de moverse los Estados miembros, no puede entenderse por ello ampliado el plazo de seis meses» («Editorial. Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT», cit., p. 5).

pliarse en determinadas circunstancias por otro período que no excederá de doce meses.

En el ámbito de la revisión en vía administrativa (regulado en el título V de la LGT), se prevé igualmente un plazo superior a seis meses, en concreto de un año, en el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho (art. 217.6 LGT), en el procedimiento general económico-administrativo en primera o única instancia (art. 240.1 LGT), en el recurso de alzada ordinario (art. 241.4 LGT) y en el recurso extraordinario de revisión (art. 244.6 LGT). Se prevé un plazo inferior a seis meses en el procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables (plazo de tres meses, según el art. 218.3 LGT), y en el recurso de reposición (plazo de un mes con las matizaciones previstas en el art. 225.3 LGT).

b) Plazo subsidiario

De acuerdo con el citado art. 104.1 LGT, si la normativa reguladora del procedimiento no fija un plazo máximo, éste será de seis meses. Diverge aquí la normativa tributaria de lo previsto en el art. 42.3 LRJ-PAC, que establece un plazo subsidiario de tres meses²³.

3.2.2. Inexistencia de un plazo máximo para resolver en el procedimiento de apremio

De acuerdo con el último párrafo del art. 104.1 LGT, en el procedimiento de apremio o de ejecución forzosa sobre el patrimonio del obligado no existe plazo máximo de resolución, de tal forma que sus actuaciones podrán extenderse «hasta el plazo de prescripción del derecho al cobro».

Esta excepción se ha entendido justificada por las múltiples incidencias que pueden surgir en el procedimiento de apremio, por la existencia de trámites (embargos, subastas, etc.), cuya realización depende en buena parte de terceros y que requieren de un lapso de

²³ TEJERIZO LÓPEZ critica esta mayor duración del plazo previsto en el ámbito tributario: «Ni la importancia de los fines perseguidos en los diversos procedimientos tributarios, que pueden ser muy variados (y en alguna ocasión nimios), ni la gran cantidad de actuaciones a realizar (algunas inútiles y reiterativas), argumentos que se han esgrimido como pretexto en algunas ocasiones, bastan para justificar la ampliación del plazo general» («Algunas reflexiones sobre la reforma de la aplicación de los tributos», cit., p. 74).

tiempo considerable, y por la imposibilidad de proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme (art. 172.3 LGT)²⁴.

No obstante, la solución normativa no parece satisfactoria, pues abre la posibilidad de que el procedimiento se prolongue indefinidamente por razón de la realización de actos singulares que interrumpen el plazo de prescripción. Se ganaría en seguridad jurídica si se estableciera un plazo de resolución definido. Las circunstancias antes mencionadas se podrían tener en cuenta a través de la fijación de un plazo más amplio del general de seis meses y a través de la previsión de los correspondientes supuestos de interrupción justificada. Téngase presente, en favor de esta solución, que las dilaciones imputables a terceros no se computarían a esos efectos, de acuerdo con la regla general del segundo párrafo del art. 104.2 LGT. En cualquier caso, con independencia de la fijación de un plazo de duración del procedimiento independiente del plazo de prescripción, debería darse relevancia a las dilaciones injustificadas de la Administración en la tramitación del expediente, como ha señalado GARCÍA BERRO. Así, por ejemplo, se podría atribuir a la interrupción injustificada del procedimiento los efectos previstos en relación con el procedimiento inspector en el art. 150.2 LGT, propuesta realizada por HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN²⁵.

4. EFECTOS DE LA FALTA DE RESOLUCIÓN EXPRESA EN PLAZO

«Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa. (...) 3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas

²⁴ Cfr. HUESCA BOADILLA, «Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa», cit., p. 751 y los autores y jurisprudencia allí citados. *Vid.*, además, los argumentos a favor del «no-plazo» en el procedimiento de apremio expuestos en MARTÍNEZ GINER, L.A.: «La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 11, junio 2004, pp. 25-26.

²⁵ *Vid.* HUESCA BOADILLA: «Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa», cit., y los autores allí citados.

en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

(...)

4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

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

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 nueva LGT pone fin a la confusión existente con anterioridad en relación con las consecuencias del incumplimiento por la Administración del deber de resolver en el plazo máximo establecido. En los apartados 3 a 5 del art. 104 se efectúa una remisión a lo previsto en la normativa reguladora de cada procedimiento y se establecen los efectos que se producirán en defecto de esa regulación.

En principio, dada su ubicación, estos preceptos resultan aplicables únicamente a los «procedimientos de aplicación de los tributos» a que se refiere el título III de la LGT y no a los procedimientos sancionador y de revisión (regulados en los títulos IV y V de la LGT). No obstante, como ya hemos puesto de manifiesto, la referencia que el segundo párrafo del art. 104.3 LGT hace a los procedimientos «de impugnación de actos y disposiciones» suscita dudas sobre esta cuestión.

4.1. CONSECUENCIAS QUE SE PRODUCIRÁN EN AUSENCIA DE REGULACIÓN ESPECÍFICA

Los apartados 3, 4 y 5 del art. 104 LGT establecen las consecuencias que se derivan de la falta de resolución en plazo cuando no existe una previsión expresa en la normativa reguladora del correspondiente procedimiento. Se distingue a estos efectos entre los procedimientos iniciados a instancia de parte (apartado 3) y los iniciados de oficio (apartados 4 y 5).

Con carácter previo al estudio de esos preceptos, debe señalarse que el art. 26.4 LGT excluye, con carácter general, la exigencia de intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumple alguno de los «plazos fijados en esta Ley» para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta²⁶. Se excluye de esta regla el incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago.

4.1.1. Procedimientos iniciados a instancia de parte

Dentro de los procedimientos iniciados a instancia de parte, el art. 104.3 LGT establece una regla particular para los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el art. 29 de la Constitución y de impugnación de actos o disposiciones, y una regla general para los demás procedimientos.

En caso de solicitudes formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición y en los de impugnación de actos o disposiciones, el silencio de la Administración tiene efecto desestimatorio. Lo mismo sucede en el ámbito administrativo general, de acuerdo con el art. 43.2 LRJ-PAC, aunque, como excepción, éste prevé la solución contraria respecto de la falta de resolución en caso de recurso de alzada interpuesto contra la desestimación por silencio administrativo de una solicitud²⁷.

²⁶ Según el inciso segundo del primer párrafo de este art. 26.4 LGT, no se exigirán intereses de demora, entre otros supuestos, «a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido». Esta regla es confirmada en otros preceptos relativos al recurso de reposición (art. 225.3, último párrafo, LGT) y a la reclamación económico-administrativa (arts. 240.2, 241.4 y 247.4 LGT).

²⁷ De acuerdo con el segundo párrafo del art. 43.2 LGT, «cuando el recurso de alzada se haya interpuesto contra la desestimación por silencio administrativo de una

En los demás casos, los interesados pueden entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo. Ésta es también la regla general en el ámbito administrativo, de acuerdo con el citado art. 43.2 LRJ-PAC.

4.1.2. Procedimientos iniciados de oficio

En relación con los procedimientos iniciados de oficio, la regulación en la nueva LGT es similar a la prevista en el art. 44 LRJ-PAC y permite superar la confusión existente con anterioridad. De acuerdo con el art. 104.4 LGT, debe distinguirse entre los procedimientos de los que puede derivarse el reconocimiento o constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas y los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen.

En el caso de los procedimientos citados en primer lugar, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento, de acuerdo con la letra a) del segundo párrafo del art. 104.4 LGT.

En el caso de los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá la caducidad del procedimiento o perención²⁸. De acuerdo con el art. 104.5 LGT, los efectos de la caducidad son los siguientes:

solicitud por el transcurso del plazo, se entenderá estimado el mismo si, llegado el plazo de resolución, el órgano administrativo competente no dictase resolución expresa sobre el mismo». En cambio, en el ámbito tributario, la falta de resolución en los procedimientos administrativos de impugnación de actos y disposiciones tiene efecto desestimatorio, sin que se prevea una excepción similar a la citada. Así se deduce del segundo párrafo del art. 104.3 LGT y de las normas específicas del título V de la LGT. Véanse en relación con la revisión de actos nulos de pleno derecho, la letra b) del segundo párrafo del art. 217.6 LGT; en relación con la rectificación de errores, la letra b) del segundo párrafo del art. 220.2 LGT; en relación con el recurso de reposición, el art. 225.4 LGT; en relación con el procedimiento general de las reclamaciones económico-administrativas, el art. 240.1 LGT, aplicable no sólo al procedimiento en única o primera instancia, sino también al recurso de alzada ordinario (art. 241.4 LGT) y al recurso extraordinario de revisión (art. 244.6 LGT); y en relación con el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, el art. 247.3 LGT.

²⁸ Ante la falta de una regulación específica, esta será la consecuencia que se deriva de la falta de notificación en plazo en el procedimiento de comprobación de valores regulado en el art. 134 LGT. Más problemática es la aplicación de la caducidad en los procedimientos de recaudación frente a responsables y sucesores, regulados en los arts. 174 a 177 LGT. A este respecto, *vid.* MARTÍN DÍAZ: «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», cit., pp. 491-492.

- La caducidad provoca el archivo de las actuaciones (primer párrafo del art. 104.5 LGT). La caducidad del procedimiento constituye una forma anormal de terminación del procedimiento (como prevé el art. 100.1 LGT) que, a diferencia del silencio, no presenta vinculación alguna con el contenido del derecho sustantivo objeto del procedimiento²⁹. De este modo, podrá iniciarse un nuevo procedimiento siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción del correspondiente derecho de la Administración.
- La caducidad no produce por sí sola la prescripción de los derechos de la Administración, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción (segundo párrafo del art. 104.5 LGT). Como veremos más adelante, las actuaciones realizadas y los documentos o elementos de prueba obtenidos conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos, pero exclusivamente «a efectos probatorios». Por lo tanto, ni siquiera en el caso de conservación de esas actuaciones y elementos de prueba podrá atribuirse efecto interruptivo del plazo de prescripción a las actuaciones del procedimiento caducado³⁰.
- Las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no se consideran requerimientos a los efectos previstos en el art. 27.1 LGT (segundo párrafo del art. 104.5 LGT). El art. 27.1 LGT establece un régimen incentivador de la presentación espontánea (esto es, sin requerimiento administrativo previo) de declaraciones y autoliquidaciones fuera de plazo, mediante la exclusión de las sanciones que pudieran proceder y, en caso de demora igual o inferior a doce meses, de los intereses de demora, cantidades que son sustituidas por unos recargos. En caso de caducidad del procedimiento, la presentación de declaraciones y autoliquidaciones realizada o que se realice antes de iniciarse un nuevo procedimiento se considerarán efectuadas espontáneamente a esos efectos.
- Las actuaciones realizadas, así como los elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado conservarán su vali-

²⁹ Cfr. GARCÍA DEL RÍO, «El procedimiento tributario: la declaración de caducidad», cit., p. 548.

³⁰ De este modo, como señala GARCÍA DEL RÍO, se despeja la posible duda que respecto de la carencia de efectos interruptivos de la prescripción podría suponer la conservación de los actos del procedimiento caducado («El procedimiento tributario: la declaración de caducidad», cit., p. 548).

dez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario (último párrafo del art. 104.5 LGT), de acuerdo con el principio general de conservación de los actos administrativos recogido en el art. 66 LRJ-PAC³¹.

¿Qué sucederá en los procedimientos iniciados de oficio que puedan tener efectos tanto desfavorables como favorables? Como señala FALCÓN Y TELLA, en estos supuestos el interesado puede ampararse en el silencio negativo para reclamar su derecho y, al mismo tiempo, el procedimiento se entenderá caducado en cuanto a los posibles efectos desfavorables³².

4.2. CONSECUENCIAS PREVISTAS EN LA NORMATIVA ESPECÍFICA DEL PROCEDIMIENTO

El vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, tanto si se trata de procedimientos iniciados a instancia de parte (art. 104.3, primer párrafo, LGT), como si se trata de procedimientos iniciados de oficio (art. 104.4, primer párrafo, LGT). Las consecuencias examinadas en el apartado anterior sólo entrarán en juego en defecto de regulación específica. Hagamos referencia a algunos supuestos en que la normativa específica dispone unos efectos diversos de los previstos en las reglas generales subsidiarias, distinguiendo una vez más entre procedimientos iniciados a instancia de parte y procedimientos iniciados de oficio.

³¹ Esta previsión legal de conservación de la validez y eficacia de las actuaciones realizadas en un procedimiento caducado ha merecido valoraciones dispares en la doctrina. *Vid.*, a este respecto, MARTÍNEZ GINER, «La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», cit., pp. 20-21.

³² Por lo tanto, dice el autor citado, «el procedimiento puede y debe seguir en estos casos, pero sólo en cuanto termine con una resolución favorable»; si se entiende que ésta no procede, debe declararse la caducidad. La situación a que hemos hecho referencia es frecuente: a menudo un mismo procedimiento puede dar lugar tanto a un requerimiento de ingreso como al reconocimiento de un derecho a la devolución. Cfr. FALCÓN Y TELLA: «Editorial. Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT», cit., p. 6.

4.2.1. Procedimientos iniciados a instancia de parte

En el caso de los procedimientos iniciados a instancia de parte, deberá estarse en primer lugar, de acuerdo con el citado art. 104.3 LGT, a lo previsto en las normas aplicables al correspondiente procedimiento, sin que se introduzca exigencia alguna en relación con el rango de estas normas. Se produce aquí una notable diferencia respecto de lo que sucede en el ámbito del Derecho administrativo general. Como hemos visto, tanto en el ámbito tributario como en el ámbito administrativo el silencio en los procedimientos iniciados a instancia de parte tiene, como regla general, carácter positivo. En el ámbito del Derecho administrativo común ese efecto positivo sólo puede ser salvado por una norma con rango de Ley o por una norma de Derecho Comunitario Europeo, de acuerdo con el art. 43.2 LRJ-PAC. En el ámbito tributario, en cambio, este carácter positivo puede ser excluido, según acabamos de ver, por una norma con rango reglamentario.

Así, en relación con los procedimientos iniciados a instancia de parte a que se refiere el anexo 4 del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, deberá tenerse presente, cuando no exista otra disposición aplicable, el art. 2.1 de ese Real Decreto, según el cual «las solicitudes formuladas por los interesados se entenderán desestimadas cuando no haya recaído resolución en plazo». El art. 2.2 del mismo Real Decreto establece igualmente el carácter negativo del silencio en relación con los procedimientos aduaneros iniciados a instancia de parte y regulados por disposiciones de la Comunidad Europea, «salvo que la disposición comunitaria, que sea de aplicación, disponga la estimación».

Otra excepción a los efectos derivados de las reglas generales subsidiarias está prevista en la propia LGT en relación con el procedimiento de gestión iniciado mediante declaración. Pese a tratarse de un procedimiento iniciado a instancia de parte, se dispone la caducidad como efecto del transcurso del plazo sin haberse notificado la liquidación [art. 130.b) LGT]. Resulta lógica esta previsión, dado que en estos casos la iniciativa del contribuyente responde a un deber tributario que la ley le impone³³.

4.2.2. Procedimientos iniciados de oficio

En el procedimiento de inspección, el incumplimiento del plazo de duración provocará las consecuencias previstas en el art. 150.2

³³ Cfr. MARTÍNEZ GINER, «La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», cit., pp. 21 y 23.

LGT. De acuerdo con este precepto, ese incumplimiento «no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación». Si se producirán consecuencias similares a las previstas en el segundo párrafo del art. 104.5 LGT: no se considerará interrumpida la prescripción durante el plazo de duración sobrepasado (aunque sí provocará esa interrupción, adviértase, la realización de nuevas actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo), y tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del art. 27 LGT los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento (siempre que sean realizados, adviértase, antes de la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración). Además, de acuerdo con el art. 150.3 LGT, no se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento, en la línea de lo previsto en el ya citado art. 26.4 LGT³⁴.

Fuera del ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos y, por lo tanto, fuera en apariencia del ámbito de aplicación del art. 104 LGT³⁵, se disponen también consecuencias diversas de las previstas en ese artículo en ciertos preceptos de la propia LGT. Así, en el procedimiento sancionador la caducidad derivada de la superación del plazo máximo sin que se haya notificado la resolución impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador, de acuerdo con el art. 211.4 LGT³⁶; en el procedimiento de revocación que, recuérdese, sólo se puede llevar a cabo «en beneficio de los interesados», la consecuencia prevista en el art. 219.4 LGT para la falta de notificación en plazo es la caducidad; en los procedimientos de rectificación de errores y de devolución de ingresos indebidos iniciados de oficio, con independencia de los efectos favorables o desfavorables que puedan producirse, la consecuencia prevista para la falta de notificación en plazo es también la caducidad [letra a) del segundo párrafo del art. 220.2 LGT, aplicable al procedimiento de devolución por la remisión del último párrafo del art. 221.1 LGT].

³⁴ Sobre los problemas de seguridad jurídica que puede suscitar esta regulación del incumplimiento del plazo en los procedimientos de inspección, *vid.* FALCÓN Y TELLA, «Editorial. Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT», *cit.*, p. 7.

³⁵ Sobre las dudas relativas al ámbito de aplicación de esta norma, véanse las consideraciones antes expuestas.

³⁶ Véase una valoración crítica de esta solución en MARTÍNEZ GINER, «La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», *cit.*, pp. 26 a 28.

5. EFECTOS DE LA PARALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INICIADO A INSTANCIA DE PARTE POR CAUSA IMPUTABLE AL OBLIGADO TRIBUTARIO

«Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa. (...) 3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte... (...)

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.»

Como ya hemos visto, las dilaciones imputables al interesado no se incluyen en el cómputo del plazo máximo de notificación de la resolución, tanto en el caso de los procedimientos iniciados de oficio como en el caso de los procedimientos iniciados a instancia de parte.

En el caso de los procedimientos iniciados a instancia de parte, además, el último párrafo del art. 104.3 LGT dispone, en términos similares a los del art. 92.1 LRJ-PAC, que cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado «la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo».

En relación con el supuesto de hecho de esta norma, debe subrayarse que se está contemplando el caso de paralización del procedimiento. Como dice el art. 92.2 LRJ-PAC, la simple inactividad del interesado en la cumplimentación de trámites que no sean indispensables para dictar la resolución sólo provocará la pérdida del derecho al referido trámite (preclusión).

En lo que se refiere a las consecuencias previstas, son varias las cuestiones a las que debemos hacer referencia. En primer lugar, conviene recordar que la Administración está obligada en este supuesto a declarar la caducidad del procedimiento.

En segundo lugar, debe ponerse de manifiesto que, de acuerdo con lo previsto en el art. 92.4 LRJ-PAC, podrá no resultar aplicable la caducidad «en el supuesto de que la cuestión suscitada afecte al interés general, o fuera conveniente suscitarla para su definición y esclarecimiento»³⁷.

En tercer lugar, debemos analizar las consecuencias derivadas de la caducidad en los procedimientos iniciados a instancia de parte.

³⁷ En contra, GARCÍA DEL RÍO, «El procedimiento tributario: la declaración de caducidad», cit., pp. 546-547.

El art. 104.5 LGT regula los efectos de la caducidad aparentemente en términos generales, pero la lectura de su segundo párrafo lleva a pensar que en realidad se refiere exclusivamente a la caducidad producida en procedimientos iniciados de oficio. Siendo esto así, deberá tenerse en cuenta lo previsto en los apartados 1 y 3 del art. 92 LRJ-PAC. De acuerdo con estos preceptos, se producirán las siguientes consecuencias:

- La Administración acordará el archivo de las actuaciones.
- La caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.

Por lo demás, por razones de conservación de los actos administrativos y en general de economía procedimental, deberá entenderse aplicable la solución prevista en el último párrafo del art. 104.5 LGT en relación con las actuaciones realizadas y con los elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado: esos elementos de prueba y esas actuaciones «conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios» en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad.