

LA INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION EN LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

*(Comentario a las Sentencias del Tribunal de Cuentas 5/1996,
de 26 de febrero, y 11/1997, de 24 de julio)*

Sumario: I. Planteamiento del tema. II. La interrupción de la prescripción en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. A) Las causas de interrupción deben tener por finalidad el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable. B) La paralización de los procedimientos y actuaciones o la terminación sin declaración de responsabilidad hace que la prescripción vuelva a correr nuevamente. III. Necesidad de conocimiento formal del interesado de las causas de interrupción. Interpretación conforme a la Constitución.

I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

Las Sentencias del Tribunal de Cuentas 5/1996, de 26 de febrero, y 11/1997, de 24 de julio, ambas del mismo ponente señor don Paulino MARTÍN MARTÍN, delimitan en todos sus extremos los parámetros jurisprudenciales aplicables en los casos de interrupción de la prescripción en el ámbito de la responsabilidad contable¹. Pero sobre todo, el aspecto más novedoso e innovador que esta doctrina incorpora es la interpretación que se realiza conforme a la Constitución para subsanar un olvido manifiesto del legislador: no incluir en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas el requisito esencial del conocimiento formal por el interesado de las causas interruptivas de la prescripción en la responsabilidad contable. Requisito éste que, por otro lado, y con independencia de su evidente configuración como parte integrante del Principio de Seguridad Jurídica (art. 9.3 CE), viene recogido en otros cuerpos normativos semejantes y ha sido defendido en innumerables ocasiones por la jurisprudencia.

De otra parte, el examen de estas sentencias debe realizarse desde una óptica conjunta, pues la última en el tiempo (STCu 11/1997, de 24 de julio) no es sino la confirmación de la doctrina iniciada ya por la primera de ellas (STCu 5/1996, de 22 de febrero). Si bien es cierto que la que confirma profundiza mucho más que la inicial, y deja definitivamente acotados los criterios del Tribunal sobre los que en

¹ Artículo 72 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

faltas graves, sancionándole por cada una de ellas con seis meses de suspensión. Sin embargo, esta Resolución fue anulada más tarde por la jurisdicción contencioso-administrativa.

II. LA INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION EN LA LEY DE FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

La LFTCu dedica su disposición adicional tercera al instituto de la prescripción en el ámbito específico de la responsabilidad contable. En sus *apartados 1, 2 y 4* se recogen los diferentes plazos de prescripción, mientras que el *apartado 3* regula la interrupción del cómputo de la prescripción.

En cuanto a la duración del plazo de prescripción, es importante advertir de inicio la diversidad temporal que la LFTCu ofrece. Así, en el *apartado 1* de la disposición adicional tercera LFTCu se establece un plazo de cinco años que comenzará a contarse desde la fecha en que hubieren tenido lugar los hechos causantes de la responsabilidad. En cambio, el *apartado 2* fija otro distinto de tres años para aquellas responsabilidades detectadas en un examen y comprobación contable, o en el seno de cualquier procedimiento fiscalizador, o también las así declaradas por sentencia firme. Por último, el *apartado 4* del mismo precepto contempla el supuesto de que los hechos detectados constituyan un tipo de delito. En ese caso, dice la norma que la prescripción se producirá de la misma forma y con los mismos plazos que la prescripción de la responsabilidad civil que también se deriva de esos mismos hechos que se atienden. Consecuentemente, esto no es sino una remisión al Código Civil, y en concreto a su artículo 1.964, el cual prevé un plazo de quince años para la prescripción de las acciones personales.

Por su parte, la propia STCu 11/1997 no es ajena al hecho concreto de la existencia de esta variedad de plazos, más al contrario, también se hace eco de ellos e incluso ofrece una clasificación ⁶. De este modo, los establecidos por los *apartados 2 y 4*, son calificados como «especiales», en contraposición al calificativo de «general» que recibe el plazo de cinco años del *apartado 1*. Y en este sentido, a pesar de que la Sala no profundiza en los motivos que le llevan a esta calificación, parece que la precisión es acertada. En primer lugar, porque al hablar de plazo «general» para el de cinco años, únicamente se está haciendo referencia a la generalidad que supone que este mismo plazo también se encuentre recogido en otros ámbitos materialmente cercanos a la propia contabilidad de caudales o efectos públicos, como por ejemplo en materia tributaria (art. 64 de la LGT ⁷) o presu-puestaria (art. 46.1 del TRLGP).

Mayor detalle precisa en cambio el calificativo de «especiales». El *apartado 2* de la disposición adicional tercera LFTCu, tal y como hemos adelantado anteriormente, engloba dos supuestos prescriptivos por razón del diferente medio en que fue advertida la responsabilidad. Por una parte, el plazo de los tres años se iniciará desde la declaración por sentencia firme de la existencia de responsabilidad. Por otra parte, se afirma que el cómputo comenzará a contar desde que se tuviera

⁶ FJ 3.º STCu 11/1997, de 24 de julio.

⁷ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

posteriores interpretaciones deberá deslizarse la aplicación de los supuestos causantes de interrupción del cómputo prescriptivo. De este modo, en atención a su mayor carga doctrinal, debemos fijar nuestra atención sobre la STCu 11/1997.

Teniendo en cuenta que la mencionada sentencia pone fin a un procedimiento de reintegro por alcance², muy resumidamente, de su propio *factum* extraemos los hechos concretos que se enjuician. El 22 de febrero de 1988 el inculcado, que era Recaudador, entregó a la Delegación de Hacienda el «Resumen financiero de valores, existencias en Bancos y aplicación de las mismas» referido al ejercicio recaudatorio de 1987. Tras la comprobación del mismo, la Comisión Liquidadora realizó un informe en el que se ponía de manifiesto la existencia de varios saldos deudores imputables en principio al Recaudador. Todo ello tuvo dos consecuencias.

Por un lado, se procedió a cumplir el mandato que establece el artículo 146 TRLGP³, el cual obliga a informar al Tribunal de Cuentas en el momento preciso en que se detecte un alcance, como así se hizo. Información que se llevó a cabo a través de escrito de 11 de noviembre de 1988. Ello motivó posteriormente que mediante Auto de 25 de noviembre de 1988 la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas nombrase un Delegado que instruyera el mencionado Procedimiento de Reintegro por Alcance⁴. A partir de ese instante dicho Instructor realizó diferentes actuaciones, todas ellas comprendidas dentro de la labor propia que comporta este tipo de Procedimiento⁵. Sin embargo, ninguna de ellas fue comunicada al inculcado. Y es tan sólo el 10 de junio de 1994, es decir, más de cinco años después, cuando el Recaudador recibe notificación de un proveído del mencionado Instructor. Proveído cuyo objeto es darle vista de lo actuado para que «proceda a presentar cuantas alegaciones y documentos considere pertinentes en defensa de sus derechos para que todo ello sea tenido en cuenta... en el momento de practicar la liquidación provisional». Todo ello terminó con una Sentencia de 12 de julio de 1996 por la que el Recaudador fue declarado responsable directo de una partida de alcance, condenado a su reintegro y a los intereses de demora devengados desde la fecha de comisión del alcance. Notificada la sentencia, fue presentado por escrito de 11 de noviembre de 1996 el Recurso de Apelación que resuelve precisamente la STCu 11/1997, de 24 de julio.

La segunda consecuencia fue la apertura de un expediente disciplinario que finalizó con Resolución de 12 de febrero de 1990, en la que se le declaró autor de dos

² Artículos 141.1.a) y 143 Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (RD-Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre) y artículo 54.1.b) LFTCu.

³ El artículo 146 TRLGP englobado dentro del Título VII, «De las Responsabilidades», dispone lo siguiente: «Tan pronto como se tenga noticia de un alcance, malversación, daño o perjuicio a la Hacienda Pública o hayan transcurrido los plazos señalados en el artículo 79 de la presente Ley sin haber sido justificadas las órdenes de pago a que el mismo se refiere, los jefes de los presuntos responsables y los ordenadores de pagos, respectivamente, instruirán las diligencias previas y adoptarán, con igual carácter, las medidas necesarias para asegurar los derechos de la Hacienda Pública, dando inmediato conocimiento al Tribunal de Cuentas o al Ministro de Economía y Hacienda, en cada caso, para que procedan según sus competencias y conforme a los procedimientos establecidos.»

⁴ Artículo 26 Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y artículo 46.1 LFTCu.

⁵ Todas ellas catalogadas en el artículo 47 LFTCu.

constancia de la existencia de responsabilidades contables mediante examen y comprobación de las cuentas o cualquier procedimiento fiscalizador. Como en todos los casos, con mayor o menor medida, la correspondencia entre este plazo y las causas a partir de las cuales debe empezar a computarse deriva directamente de las exigencias impuestas por el principio de seguridad jurídica⁸. Sin embargo, estas exigencias alcanzan en el campo de la responsabilidad contable cotas significativamente elevadas. Y es precisamente aquí donde radica la «especialidad», pues este último supuesto que atendemos es el mismo que el contemplado para sus respectivos campos en el artículo 64.b) LGT y artículo 46.1.b) TRLGP. En cambio, éstos mantienen el plazo de prescripción en cinco años, sin reducirlo a tres como hace la LFTCu. Por consiguiente, parece lógico pensar que lo que condujo al legislador a este extremo fue una aplicación mucho más firme y decidida del principio de seguridad jurídica, tal vez por las especiales connotaciones que la responsabilidad contable acarrea⁹. Por otra parte, si convenimos que otro de los aspectos característicos de la prescripción es su configuración como «castigo» impuesto a la Administración por su manifiesta inactividad, esta «especialidad» no hace sino precipitar aún más ese «castigo». Si cabe con mayor motivo, pues la Administración era sabedora al menos, por examen o por sentencia firme, de la existencia de una situación contable poco clara. En cualquier caso, esta situación es especial respecto del tratamiento que similares supuestos de hecho reciben en otras legislaciones.

Por su parte, el *apartado 4* de la disposición adicional tercera LFTCu muestra también una manifiesta especialidad, pero atendiendo a motivos bien diferentes. En efecto, en este caso lo que se regula son responsabilidades, que derivadas de unos mismos hechos, tienen cabida dentro de otros órdenes jurídicos distintos, en este caso el penal y civil. El *apartado 4* equipara a los solos efectos de prescripción, la responsabilidad penal con la civil, pues en ambos casos el plazo será el mismo de quince años¹⁰. Sin embargo, el precepto también insinúa otra serie de particularidades. Su contenido es especialmente sintomático de las peculiares características que entraña la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. Por ejemplo, el hecho de que el Tribunal de Cuentas pueda entrar a conocer sobre la responsabilidad civil derivada de un ilícito penal, tal y como prescribe el artículo 18.2 LOTCu¹¹ en relación con el artículo 49.3 LFTCu. De ahí que, aunque el mencionado artículo 18.2 LOTC apostille que el Tribunal de Cuentas determinará la res-

⁸ Así lo tiene dicho el Tribunal Constitucional en varios pronunciamientos: STC 5/1981, de 13 de febrero; STC 10/1985, de 28 de enero; STC 175/1987, de 4 de noviembre; STC 210/1990, de 20 de diciembre; etc.

⁹ Si al principio hemos llamado la atención sobre esta gradación, ahora puede decirse que es lo singular de la responsabilidad contable lo que condiciona la regulación de la prescripción. Sobre todo, cuando se pueden descartar totalmente otras consideraciones, como por ejemplo, la proporcionalidad en la gravedad de la responsabilidad en que se incurre, que sí sirve de criterio en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (art. 132.1), en donde la variedad en los plazos se formula en función de la gravedad de las infracciones. Así, tres años para las muy graves, dos años para las graves y seis meses para las leves. También puede verse así en el Código Penal (arts. 130 a 135).

¹⁰ Artículo 1.964 CC.

¹¹ Artículo 18.2 LOTCu: «Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia».

ponsabilidad civil *en el ámbito de su competencia*, el artículo 18.1 LOTCu tan sólo predique la compatibilidad de la jurisdicción contable respecto de la penal y la potestad disciplinaria Administrativa ¹².

Por su parte, el *apartado 3* de la disposición adicional tercera es el que la LFTCu dedica a la interrupción de la prescripción de la responsabilidad contable y su tenor literal dice así:

«El plazo de prescripción se interrumpirá desde que se hubiere iniciado cualquier actuación fiscalizadora, procedimiento fiscalizador, disciplinario, jurisdiccional o de otra naturaleza que tuviera por finalidad el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable, y volverá a correr de nuevo desde que dichas actuaciones o procedimientos se paralicen o terminen sin declaración de responsabilidad.»

Del contenido de este precepto extraemos los elementos que a continuación se explican.

A) LAS CAUSAS DE INTERRUPTCION DEBEN TENER POR FINALIDAD EL EXAMEN DE LOS HECHOS DETERMINANTES DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

La primera de las condiciones que según el *apartado 3* de la disposición adicional tercera LFTCu debe reunir la actividad administrativa para interrumpir la prescripción es que con ella se busque exclusivamente el estudio de los hechos causantes de la responsabilidad contable. Esta necesidad es otra de las manifestaciones del principio de seguridad jurídica. Principio que exige la predeterminación de las causas potencialmente interruptivas de la prescripción, ya que el ciudadano debe de conocer con antelación todo aquello que le puede privar de un derecho. Y en este sentido, la necesidad fundamental de certeza legal de las causas de interrupción en nada difiere de la exigencia de tipicidad penal, pues ambas entroncan desde la base con el principio de seguridad jurídica. A partir de aquí, todas las garantías y justificaciones que nos ofrece el principio de tipicidad penal son apreciables para la interrupción ¹³. Así las cosas, es menester significar algunos aspectos interesantes.

En primer lugar, hay que tener en cuenta que a tenor del mencionado precepto, el cómputo de la prescripción podrá interrumpirse por *cualquier actuación fiscaliza-*

¹² Por otra parte, el artículo 16.b) LOTCu también excluye de la jurisdicción contable «las cuestiones de índole civil, laboral o de otra naturaleza encomendadas al conocimiento de los órganos del Poder Judicial».

¹³ Sobre este particular, *vid.* STC 62/1982, de 15 de octubre; STC 40/1991, de 25 de febrero; STC 89/1993, de 12 de marzo; STC 131/1993, de 19 de abril; STC 36/1991, de 14 de febrero; STC 219/1989, de 21 de diciembre; STC 207/1990, de 17 de diciembre; STC 157/1990, de 18 de octubre; STC 147/1986, de 25 de noviembre (sobre prescripción de acciones); etc. De entre todas ellas valga este párrafo significativo: «Es cierto que el principio de tipicidad a que responde el precepto está íntimamente conectado con el de seguridad jurídica, y es cierto también que el legislador para conseguir la finalidad protectora que persigue el Derecho penal debe hacer el máximo esfuerzo posible para que la seguridad jurídica quede salvaguardada en la definición de los tipos» (STC 62/1992, de 15 de octubre). Por otra parte, abundantes son también las sentencias en donde se reconoce la aplicabilidad de los principios penales a la potestad sancionadora de la Administración: STC 18/1981, de 8 de junio; STC 93/1992, de 11 de junio, etc.

dora, procedimiento fiscalizador, disciplinario, jurisdiccional o de otra naturaleza, si bien teniendo en cuenta que deben perseguir el objetivo antes descrito. Por otro lado, hay que decir que las causas de interrupción previstas en la LFTCu son semejantes a las recogidas por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (art. 132, *aparts.* 2 y 3). Pero sobre todo a las previstas por la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, cuyo artículo 66.1.a) habla de *cualquier acción administrativa*, matizando que deben tener como objetivo el reconocer, liquidar, recaudar, etc., el impuesto devengado por cada hecho imponible. Ahora bien, el hecho de que la LFTCu y la LGT coincidan en sostener que, atendidos los objetivos fijados, cualquier actividad administrativa tiene entidad suficiente para interrumpir la prescripción, nos permite aplicar a la responsabilidad contable lo que en su día expuso Díez-PICAZO en relación con el artículo 66 LGT. En efecto, para él, «el espíritu de la Ley, coincide en ese punto con el principio general establecido en el artículo 1.973 CC, conforme al cual la prescripción se interrumpe por cualquier reclamación extrajudicial del acreedor»¹⁴. En definitiva, el planteamiento no es otro que la significación de que los actos de la Administración conducentes a hacer efectivo sus derechos sobre la Hacienda Pública son equiparables o asimilables a las reclamaciones extrajudiciales que en Derecho privado dispone el acreedor contra su deudor¹⁵.

Sin embargo, el aspecto más destacable es precisamente la finalidad que deban tener todas estas actuaciones administrativas que paralizan la prescripción. «Existe —cada vez menos— una corruptela práctica, que consiste en que cuando la Administración advierte que está próximo cumplir el plazo de prescripción, envía una comunicación al sujeto pasivo, que se notifica fehacientemente, en la que se le dice que *queda interrumpida la prescripción y nada más*»¹⁶. Con estas contundentes palabras advierte MANTERO SAENZ del peligro que se corre cuando la actividad administrativa no persigue ninguno de los objetivos impuestos por la ley, sino tan sólo el efecto interruptivo. Y de hecho, muchas han sido las sentencias del Tribunal Supremo que han desvirtuado actos potencialmente interruptorios por considerarlos mero artificio, con la única pretensión de paralizar la secuencia del plazo de prescripción¹⁷. De esta forma, la jurisprudencia del Tribunal Supremo en

¹⁴ Díez-PICAZO, L.: *La Extinción de la Deuda Tributaria*, «RDFHP», núm. 54, 1964, pág. 480. Posteriormente, este mismo planteamiento será secundado totalmente por FERREIRO LAPATZA cuando escribe que «todos los actos a los que alude este apartado a) del citado artículo 66 pueden ser incluidos en la rúbrica del artículo 1.973 CC que se refiere a la reclamación extrajudicial del acreedor, entendiendo esta expresión en su sentido más amplio como englobante de todos aquellos actos en que el acreedor hace valer su derecho, afirmándolo o intentando su realización, *directamente* frente al deudor». FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La extinción de la obligación tributaria*, «RDFHP», núm. 77, 1968, pág. 1065.

¹⁵ Por eso dirá Díez-PICAZO que «lo que interrumpe la prescripción... es un acto de ejercicio del derecho que está prescribiendo». Y desde la perspectiva del Poder Público, «la prescripción de los derechos y acciones de la Administración se interrumpe, como es natural, cuando la Administración ejercita sus derechos» (DÍEZ-PICAZO, L.: *La extinción de...*, *ob. cit.*, pág. 480). *Vid.* también MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *Interrupción del plazo de prescripción de los intereses de la deuda pública*, «Rev. Presupuesto y Gasto Público», núm. 1, 1979, pág. 197.

¹⁶ MANTERO SAENZ, A., y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la inspección tributaria*, 4.ª ed., Ed. EDERSA, Madrid, 1990, pág. 213.

¹⁷ Entre otras, STS de 25 de junio de 1987 (Ar. 4925); STS de 31 de enero de 1989 (Ar. 620); etc.

materia tributaria ha ido elaborando una serie de pautas con el único objetivo de establecer criterios que permitiesen averiguar si estábamos o no ante actos que pretendían exclusivamente detener el plazo de prescripción. Su traslado al ámbito de la responsabilidad contable, teniendo en cuenta su origen legislativo, deberá realizarse lógicamente con el cuidado oportuno.

Así las cosas, el Tribunal Supremo viene condicionando la eficacia interruptiva de las actuaciones de la Administración a que supongan un avance en el procedimiento en que se encuentren. Es decir, se trata de que la actividad administrativa esté ordenada en vistas al impulso del procedimiento que se atiende¹⁸. Para ello no cabe más solución que la observación caso por caso en busca de elementos que nos indiquen que ese desarrollo procesal se ha producido. Y tal y como apunta JUAN LOZANO, «esta observación podrá consistir en un examen de cuál ha sido la actuación administrativa subsiguiente a aquella de la que se pretende virtualidad obstativa del plazo de prescripción transcurrido»¹⁹. Sin embargo, hay que matizar que tanto este elemento de progresividad como el teleológico no necesitan de un acto a través del cual se llegue al objetivo marcado de inicio. De tal modo que si no se llegase a alcanzar la finalidad deseada, ello no sería obstáculo para que los actos que la hubieran perseguido tuvieran efectos interruptivos²⁰.

Por otra parte, también conviene puntualizar que el artículo 66 LGT advierte que a efectos de interrupción toda acción administrativa debe tener como único objetivo *el impuesto devengado por cada hecho imponible*. Restricción que no deja de tener también directa vinculación con el principio de seguridad jurídica, pues la actuación administrativa respecto de un hecho imponible concreto no puede ser excusa para interrumpir también de paso la prescripción del impuesto devengado de otro hecho imponible distinto. Pues bien, entre estas mismas coordenadas creo que debe también situarse el *apartado 3* de la disposición adicional tercera LFTCu, ya que si bien no se matiza tanto como en la LGT, la mención *hechos determinantes de la responsabilidad contable*, debe incluir igualmente la presencia de este principio. De tal forma que, si el artículo 27.1 LFTCu extiende la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas a toda la actividad económico-financiera del sector público, las actuaciones que busquen la responsabilidad contable solamente causarán interrupción dentro del sector concreto en que nos encontremos (las cuentas generales del Estado, la de los organismos del sector público, los contratos administrativos, los créditos extraordinarios y suplementarios, etc.), y ya incursos en él, respecto del tipo de contabilidad pública, recaudación, fase de procedimiento, tesorería, etc., que por su naturaleza y características ostente una identidad propia, separable del resto de las actividades.

¹⁸ Vid., GÉNOVA GALVÁN, A.: *La prescripción tributaria*, «REDF», núm. 57, 1988, pág. 50; MARTÍN CÁCERES, A. F.: *Prescripción*, en el libro «Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda», vol II, Ed. IEF, Madrid, 1991, pág. 1030; MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 7.ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 1996, pág. 488.

¹⁹ JUAN LOZANO, A. M.: *La interrupción de la prescripción tributaria*, 1.ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 1993, pág. 39.

²⁰ Así lo dice la STS de 2 de junio de 1987 (Ar. 4715); Sentencia de 27 de enero de 1995 (Ar. 447); etc.

B) LA PARALIZACION DE LOS PROCEDIMIENTOS Y ACTUACIONES
O LA TERMINACION SIN DECLARACION DE RESPONSABILIDAD
HACE QUE LA PRESCRIPCION VUELVA A CORRER NUEVAMENTE

Son también razones de seguridad jurídica²¹ las que precisan que el apartado 3 de la disposición adicional tercera LFTCu concluya afirmando que una vez interrumpida la prescripción el *plazo volverá a correr de nuevo desde que dichas actuaciones o procedimientos se paralizen*, o bien *terminen sin declaración de responsabilidad*. Acerca del primer supuesto, cabe reseñar que el Tribunal Supremo viene manteniendo en su última jurisprudencia que para producirse la paralización de las actuaciones no es necesario que la inactividad sea absoluta, ya que puede ocurrir que se realicen actos de trámite sin la debida comunicación al interesado. En este sentido, la STS de 27 de enero de 1995 (Ar. 447) dispone que *la inactividad administrativa ha de ser total*, pero matiza, *al menos externamente*, dando cabida ampliamente a la existencia de actos de trámite, pero que sin la consabida notificación no producen ningún efecto. Por su parte, el Tribunal de Cuentas sigue este mismo planteamiento. En la STCu 5/1996 comienza mostrándose muy escéptico con el argumento de que la inactividad del procedimiento deba ser únicamente de carácter absoluto y termina decantándose por admitir la tesis propuesta por el Tribunal Supremo, aunque sin llegar a manifestarse en términos rotundos²². En cambio, en la STCu 11/1997 cualquier atisbo de duda desaparece. Su lenguaje es firme y decidido, y al hablar de la paralización del procedimiento concluye:

«no sólo tiene lugar en los supuestos de inactividad absoluta, sino también cuando, transcurrido el plazo de dos meses o de tres con justa causa, a que se refiere el artículo 47.4 de la Ley 7/1988, se dicten actos de trámite sin la necesaria exteriorización»²³.

Es, por tanto, la adquisición por el interesado del conocimiento formal de los supuestos de interrupción el asunto de fondo determinante, pues la inactividad administrativa tan sólo podrá ser alegada cuando la propia Administración no dé signos externos de funcionalidad.

En cuanto al plazo, el artículo 47.4 LFTCu otorga dos meses, o tres meses con justa causa, al Delegado Instructor para que realice las diligencias que el propio artículo 47 le encomienda. Si durante el mismo se produce una situación de inactividad, o no produciéndose, el interesado no tiene constancia de los actos que se lleven a cabo respecto de él, se deberá entender que la paralización se ha consumado, volviendo a correr de nuevo la prescripción.

²¹ Y de hecho, en varios ámbitos aparece marcada referencia de esta vinculación. Así por ejemplo, puede leerse en el apartado III, párrafo 8.º, de la Exposición de Motivos del Reglamento General de Inspección (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril): «... el Reglamento perfila la línea básica de la iniciación de las actuaciones inspectoras y su desarrollo, insistiendo tanto en los trascendentes efectos de aquella iniciación como en las consecuencias que se derivan, en atención a la seguridad jurídica de los interesados, de una injustificada interrupción de las actuaciones de comprobación e investigación». Vid. también la STS de 28 de febrero de 1996 (Ar. 1764).

²² Vid. FJ 4.º STCu 5/1996, de 26 de febrero.

²³ FJ 4.º STCu 11/1997, de 24 de julio.

III. NECESIDAD DE CONOCIMIENTO FORMAL DEL INTERESADO DE LAS CAUSAS DE INTERRUPCION: INTERPRETACION CONFORME A LA CONSTITUCION

Ya hemos dejado sentado anteriormente que la prescripción de la responsabilidad se encuentra directamente vinculada al principio de seguridad jurídica. Sin embargo, hemos visto también cómo es precisamente este mismo principio el que obliga a que se arbitren mecanismos que puedan llegar a evitar que ésta se consume. Y del mismo modo, si se pretende garantizar su eficacia real y sin obstáculos, todas las causas de interrupción han de estar tasadas y predeterminadas por la Ley. Ahora bien, como ya hemos apuntado, no basta tan sólo con conocer previamente cuáles pueden ser estas causas de interrupción, sino que además, como ya hemos apuntado, el interesado debe tener conocimiento formal de las mismas cuando éstas se produzcan. Se trata de una garantía ineludible y sin la cual sería imposible articular ninguna seguridad jurídica frente a la Administración, pues como observa NIETO, «de no ser así le sería muy fácil argumentar, quizás de mala fe, que se habían producido»²⁴. Por ello, afirmar hoy en día lo imprescindible de este requisito parece casi una obviedad. Sobre todo cuando se ha escrito y reconocido su oportunidad tantas veces y desde diferentes ámbitos jurídicos²⁵.

Sin embargo, sorprendentemente la LFTCu se olvida de esta garantía imprescindible. Ni en la disposición adicional tercera, ni en todo su articulado aparece recogido el requisito fundamental de conocimiento formal del interesado de las causas de prescripción. Y ello a pesar de que otros textos normativos materialmente cercanos a la propia LFTCu sí lo prevén de forma fehaciente. Así por ejemplo, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (art. 132, *aparts.* 2 y 3), o la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (art. 66.1)²⁶, o también el Texto Refundido (RD-Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre) de la Ley General Presupuestaria (art. 40.2)²⁷. Y no sólo eso, incluso, la interpretación que de estos

²⁴ NIETO, A.: *Derecho Administrativo Sancionador*, 2.ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 1994, pág. 475.

²⁵ Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 18.ª ed., Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 428; MANTERO SAENZ, A., y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la...*, *ob. cit.*, págs. 209 a 211; CHAPUS, R.: *Droit Administratif Général*, t. I, 4.ª ed., Ed. Montchrestien, París, 1988, págs. 314 y 315; Díez-PICAZO, L.: *La extinción de...*, *ob. cit.*, pág. 481; GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, 4.ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1993, pág. 182; ALLER, C.: *De la prescripción del cobro de las deudas tributarias*, «Crónica Tributaria», núm. 21, 1997, pág. 31; TRAYTER JIMÉNEZ, J. M., y AGUADO I CUDOLA, V.: *Derecho Administrativo Sancionador: Materiales*, 1.ª ed., Ed. Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 119 a 121; MARTÍN CÁCERES, A. F.: *Prescripción*, en el libro «Comentarios a la Ley...», *ob. cit.*, pág. 1031; GÉNOVA GALVÁN, A.: *La prescripción...*, *ob. cit.*, págs. 51 y sigs.; MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho...*, *ob. cit.*, pág. 488; etc.

²⁶ Escribe BENÍTEZ DE LUGO al comentar este artículo 66 LGT que: «Del precepto se deduce que no basta con la simple actuación administrativa. Es preciso —y este requisito es el fundamental— que esas actuaciones se efectúen con *conocimiento formal del sujeto pasivo (...)*». BENÍTEZ DE LUGO y GUILLÉN, F.: *La Prescripción Tributaria*, «Crónica Tributaria», núm. 54, 1985, pág. 28.

²⁷ Que precisamente remite su regulación al artículo 66 de la Ley General Tributaria.

preceptos realiza el Tribunal Supremo en sus respectivas sentencias²⁸ se incardina indefectiblemente hacia la defensa a ultranza de la máxima jurídica que éstos proclaman: para que se interrumpa la prescripción de la responsabilidad, el elemento causante de la misma debe ser conocido por el interesado.

Bajo este nublado horizonte se encuentra la Sala del Tribunal de Cuentas a la hora de resolver los supuestos de interrupción de la prescripción de la responsabilidad contable. La postura silente de la LFTCu le obliga a buscar otros parámetros decisivos. La Sala opta entonces por realizar una interpretación integradora de la Constitución, aplicando directamente el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). Así, la STCu 5/1996, refiriéndose al conocimiento formal del interesado, dice que es

«esencial conforme al principio de que los actos de interrupción de la prescripción precisan para producir efectos normales el conocimiento formal del interesado, como fiel reflejo del principio de seguridad jurídica [hay normas que así lo han exigido de antiguo, art. 796 de la Ley de Régimen Local y art. 66.a) de la Ley General Tributaria, art. 132.2 de la Ley 30/1992, etc.]»²⁹.

Argumento que es ratificado posteriormente por la STCu 11/1997, de 24 de julio, al afirmar claramente que «es regla de nuestro derecho (así, art. 132 de la Ley 30/1992, art. 66 de la LGT) su exigencia»³⁰.

En este sentido, habida cuenta que en la actualidad ya nadie discute el valor normativo de la Constitución y de que sus preceptos están revestidos de una superioridad jerárquica respecto del resto del ordenamiento³¹, la Constitución no puede entenderse tan sólo como una «norma que fundamenta la organización política de la comunidad y el ordenamiento jurídico entero, sino que es también una norma de ejecución y efectos inmediatos»³². De este modo, el Tribunal advierte que el olvido de la LFTCu provoca el menoscabo del principio de seguridad jurídica y, para salvaguardar su postulado axiológico, realiza una interpretación conforme a la Constitución, aplicándolo en toda su extensión.

En el caso concreto que se juzga, el Recaudador no tuvo conocimiento formal de ninguna de las actuaciones que se realizaron contra él: *ni de la iniciación de las pertinentes actuaciones previas a través del auto de la Comisión de Gobierno del Tribunal de 25 de noviembre de 1988, ni de las posteriores resoluciones para su ejecución, ni tampoco de las de trámite dictadas por el Delegado Instructor*³³. Consecuente-

²⁸ Vid. STS de 7 de mayo de 1994 (Ar. 3492), STS de 13 de abril de 1992 (Ar. 3292), STS de 14 de noviembre de 1994 (Ar. 9303), STS de 13 de junio de 1994 (Ar. 4669), STS de 7 de julio de 1995 (Ar. 5800), etc.

²⁹ FJ 4.º STCu 5/1996, de 26 de febrero.

³⁰ FJ 3.º STCu 11/1997, de 24 de julio. Incluso volverá a argüir este razonamiento en el FJ 4.º

³¹ Sobre el valor normativo de la Constitución y su puesto en la cúspide del ordenamiento jurídico, *vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Constitución como norma jurídica y el Tribunal Constitucional*, 1.ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1981, págs. 49 y sigs. *Vid.* también LEGUINA VILLA, J.: *Principios Generales del Derecho y Constitución*, «RAP», núm. 114, 1987, págs. 16 a 18.

³² STC 22/1984, de 17 de febrero. También se puede ver este mismo planteamiento en la STC 9/1981, de 31 de marzo; STC 16/1982, de 28 de abril; STC 101/1983, de 18 de noviembre; etc.

³³ FJ 4.º STCu 11/1997, 24 de julio.

mente, sin conocimiento no podía existir seguridad jurídica y por ello, tal y como ya hemos expuesto, la Sala hace valer este principio constitucionalizado.

Por otra parte, también conviene notar que el hecho de que se citen los artículos 132 LPA y 66 LGT como ejemplo del derecho a conocer formalmente las causas de interrupción, predispone a que se haga extensiva a la responsabilidad contable toda la doctrina jurisprudencial que sobre ellos mismos y su aplicación se ha generado, sobre todo en materia de «notificaciones», pues su vinculación con el conocimiento formal de los supuestos de interrupción es más que manifiesta. Y de hecho, parece no existir inconveniente en que la jurisprudencia elaborada sobre notificaciones en el ámbito de la prescripción de la deuda tributaria (art. 66 LGT), como en la prescripción de infracciones y sanciones administrativas (art. 132 LPA), sean de plena aplicación con respecto a la prescripción de la responsabilidad contable. Y ello porque tanto en materia tributaria como, ni que decir tiene, en el ámbito de las infracciones y sanciones administrativas, la notificación viene regulada por la LPA y la normativa sectorial³⁴. Si a ello añadimos que la disposición adicional primera, apartado 1, de la LFTCu se remite a la LPA para todo aquello no previsto en su texto normativo, podemos concluir que son perfectamente aplicables estos criterios jurisprudenciales a la responsabilidad contable³⁵.

Alberto ITUREN OLIVER

³⁴ Reglamento de los Servicios de Correos (Decreto 1653/1964, de 14 de mayo), y la Orden de 20 de octubre de 1958.

³⁵ La jurisprudencia defiende a ultranza el conocimiento formal del interesado como requisito *sine qua non* para otorgar efecto interruptivo a los supuestos concretos que se estimen. Por ello, en materia de «notificaciones» el Tribunal ha mantenido un criterio muy riguroso, exigiendo el cumplimiento estricto de todas las formalidades. Por citar algunos ejemplos en donde la notificación no ha llegado a alcanzar efectos interruptivos: en la STS de 17 de mayo de 1996 (Ar. 4315) porque en el expediente sancionador no se acredita la notificación mediante acuse de recibo; en la STS de 20 de junio de 1995 (Ar. 4711) la notificación es nula porque la firma del receptor que figura en el acuse de recibo es ilegible y no queda identificado; en la STS de 8 de julio de 1995 (Ar. 5802) porque no consta en el acuse ni el DNI ni el parentesco del que la recibió; en la STS de 20 de enero de 1995 (Ar. 433) porque en el acuse no aparece el segundo apellido del receptor, alegando que solamente con el primero no queda demostrada la capacidad del que recibe y por tanto no se produce el conocimiento formal; en la STS de 15 de marzo de 1994 (Ar. 1941) se dice que una información verbal nunca puede sustituir a la formalmente establecida y por tanto no interrumpe. En similares términos: STS de 23 de marzo de 1992 (Ar. 2321), STS de 10 de marzo de 1990 (Ar. 1845), STS de 13 de noviembre de 1989 (Ar. 8104), STS de 17 de agosto de 1987 (Ar. 5765), STS de 7 de junio de 1996 (Ar. 4941), etc.