

# Prescripción e Impuesto

(Primera parte)

## I

La influencia del tiempo en el orden jurídico es varia y, en muchos casos, decisiva. Un estudio completo de tal factor sería muy dilatado, por serlo el campo de su actuación, aun circunscrito a una rama del Derecho; de ahí que intente ahora discurrir solamente en cuanto a una faceta del mismo: prescripción en el «Impuesto de Derechos reales», regulada en el artículo 26 de la Ley del tributo y en el 143 del Reglamento para su ejecución, limitándome, de momento, a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar antes de la presentación, dejando para mejor ocasión el estudio de las otras dos categorías de la misma, o sea: b) Del derecho a liquidar después de haberse presentado el documento; y c) Del derecho a exigir el pago después de liquidado.

Según dice Fleiner, «una serie de instituciones y formas jurídicas son comunes al Derecho privado y al público», pues si bien «muchas se forman en el Derecho privado, ello no quiere decir que sean exclusivas del mismo». Y el propio autor, acertadamente, cita como ejemplo la prescripción. Indudablemente, toda la teoría del tiempo ha sido elaborada fundamentalmente por los civilistas y regulada por el Ordenamiento de tal carácter, pero fué acogida por el Derecho público también, y es común a ambas ramas. No quiere esto decir que la regulación doctrinal y positiva sea idéntica en las dos disciplinas, pues hallándose cada grupo de relaciones matizado

con especiales características propias, es lógico que lo estén también las normas que las rigen, aunque los conceptos fundamentales y líneas generales de la construcción sean iguales. En más de una ocasión será preciso acudir al Derecho privado para iluminar las oscuridades del público y, más concretamente, del fiscal.

## II

La Ley de Contabilidad del Estado (1-VII-1911) contiene normas sobre la prescripción de créditos en contra y a favor del Estado, entre ellos los procedentes de contribuciones e impuestos, si bien expresamente exceptúa «lo preceptuado en leyes especiales». Entre estas últimas se halla la del 7-XI-1947, del «Impuesto de Derechos reales y sobre la transmisión de bienes» (texto refundido), cuyo artículo 26 dice: «La acción de la Administración para liquidar el Impuesto prescribe a los diez años, contados desde el otorgamiento del documento o la existencia del acto que produzca la exacción. No obstante, en los contratos de trato sucesivo...» (párrafo 2.º). Igual contenido tiene el apartado primero del artículo 143 del Reglamento del mismo tributo, aunque en mi opinión se exprese en términos más precisos técnicamente.

Los antedichos preceptos disponen la extinción del derecho de la Administración a liquidar, por prescripción decenal. Se trata, pues, de una prescripción extintiva, con la correlativa liberación del contribuyente.

Relacionando las predichas normas fiscales con el artículo 1.961 del Código civil (las acciones prescriben por el mero lapso de tiempo fijado por la Ley), cabe preguntar si, efectivamente, es cierto que por el mero transcurso del plazo señalado se opera la extinción; es decir, si por el hecho de que los documentos no se presenten en el término de diez años, fenece el derecho de la Administración a realizar toda actividad liquidatoria..

El propio Código civil —en sus artículos 1.973 y siguientes— nos aclara que el 1.961 es sólo parcialmente exacto, pues si bien el plazo legal es determinante de la prescripción, no lo es menos que para que ésta exista es preciso que concurran, asimismo, otras circunstancias; que integran —según feliz expresión de Alas, De

Buén y Ramos— «el silenciamiento de la relación jurídica», frase acogida por nuestro más alto Tribunal. En efecto, de los aludidos preceptos de nuestro Ordenamiento civil, se deduce la necesidad de una doble inacción durante el plazo prescriptorio: a) Del titular-acredor que no ejercita su derecho. b) Del propio deudor, que omite toda actividad que pueda suponer un reconocimiento expreso o tácito del derecho de aquél. ¿Existe un *paralelismo* —parodiando parcialmente a Gómez Llanos —entre el Ordenamiento fiscal y el civil en este caso? Creemos que sí, pues se trata de una cuestión de concepto fundamental sin otra diferencia de que en un caso se aplica a una relación de igualdad (acredor y deudor) y, en otro caso, de desigualdad (Estado y contribuyente), que no afecta a la esencia de la construcción, ya que en la situación de que se trata —según las propias normas fiscales— el Estado se coloca en el mismo plano que el particular (no otra cosa significa la admisión de la prescripción); es decir, que implícitamente hay un reenvío del Derecho fiscal al civil. No es preciso insistir sobre estos extremos, ni acudir a otros argumentos interpretativos, ya que el Reglamento y la jurisprudencia admiten expresamente la teoría de la *interrupción*, que no es más que el aspecto positivo de la del *silenciamiento*. Certo es que en el cuerpo reglamentario existen ejemplos, al igual que en el Código civil, de plazos de *decadencia* —caducidad, según la Ley de Contabilidad—, pero el caso presente, según las propias normas, es de prescripción, en sentido riguroso.

Según el tan repetido artículo 143, en su párrafo 3.º, «el reconocimiento por el contribuyente de la obligación de satisfacer el Impuesto, y la presentación del documento en una Oficina liquidadora, aunque sea incompetente, interrumpe el plazo de prescripción, que empezará a contarse de nuevo desde que estos hechos se produzcan». Se trata, evidentemente, de un caso de falta de silenciamiento (interrupción) pasivo. Unicamente es de notar que en el caso de que tal interrupción se produzca por presentación del documento, será posible después una prescripción de la clase que antes señalamos con la letra b), pero nunca de la que ahora tratamos. El reconocimiento expreso o tácito deberá realizarse *antes* del vencimiento del plazo, pues si es posterior será irrelevante, por haberse causado la prescripción, si bien puede suponer una renuncia a la misma:

Debe existir también una inactividad de los órganos administrativos, que no ejercitan la facultad de exigir la presentación, supliendo incluso la omisión del contribuyente (acción investigadora). Según el mismo artículo, en su apartado 5.º, a estos efectos debe tenerse en cuenta el 118, 1.º del mismo Reglamento, que ordena: «La liquidación definitiva podrá practicarse aunque hayan transcurrido los plazos señalados en el artículo 115, si el tiempo de la prescripción administrativa para exigir el Impuesto no hubiese pasado aún. En el caso de este artículo, dicho término comenzará a contarse desde la fecha de la última liquidación girada en la sucesión de que se trate, ya tenga carácter de parcial o provisional o de complementaria de ésta.» Suelen los comentaristas considerar esta disposición como una excepción a la doctrina general sobre iniciación de plazo, cuando en verdad no es más que una ampliación de lo expuesto, o sea una interrupción por actividad administrativa promovida por el propio sujeto pasivo, que excluye el requisito del silenciamiento. Aunque referida a la última clase de prescripción fiscal (c), el antedicho párrafo 5.º nos da una muestra más de interrupción activa, al ordenar que en caso de procedimiento de apremio el plazo prescriptorio se contará desde la última diligencia practicada; es decir, que esas diligencias *interrumpen*. Según la sentencia de 22 de septiembre de 1925 —citada por Villamil y Bas—, las diligencias practicadas por un liquidador dentro del plazo de prescripción, si no se modifican al contribuyente o éste no se presenta, no *interrumpe*; lo cual quiere decir que si se notifican *interrumpen*, o sea que el silencio de la Administración existirá en tanto expresamente no requiera o notifique al obligado, lo cual no es contrario a lo dicho.

Se concluye, por tanto, con una afirmación: la teoría civil sobre los requisitos de la prescripción es aplicable al orden fiscal iusrealista

### III

¿Desde cuándo comienza a contarse el plazo de prescripción? «Desde el otorgamiento de documento o la existencia del acto»—dice la Ley—«según sea necesario el primero o baste el segundo para liquidar»—añade el Reglamento—. Prima facie, la inteligencia

de estos preceptos parece clara y sencilla : bastará determinar, con arreglo al propio Reglamento, cuándo es necesario el otorgamiento de documento o baste la existencia del acto, para considerar existente la figura liquidatoria, desde cuyo momento, correlativo a la obligación de presentar, comenzará a correr el tiempo. Si ahondamos en tales reglas y las ponemos en contacto con determinados supuestos jurídicos, con la Vida misma, el contenido puramente literal de la norma o es insuficiente para resolver o nos lleva a deducciones absurdas, notoriamente disconformes con la finalidad que la Ley persigue.

Aunque era mi intención soslayar toda referencia a las teorías sobre interpretación, me veo obligado a estudiarlas, aunque brevemente, y en relación a la materia que nos ocupa, sin ánimo, por tanto, de contestar a los interrogantes que abre Larraz en su prólogo a la obra magistral de Bas.

Decía que la interpretación literal de los preceptos aludidos nos dejaba insatisfechos ; mas si aceptamos la opinión de los que dicen sustentar criterios penales, debemos atenernos a ella y... detenernos. En el orden penal, en efecto, la doctrina de la interpretación de las normas debe conjurarse con el doble principio del *nullum crimen sine lege* —que la esfera de la libertad y los derechos individuales exigen sea aplicado con rigidez— y el pro reo —más sentimental que jurídico—. Evidentemente, ni el contribuyente es un delincuente, ni el impuesto es una pena ; aunque un pequeño grupo de normas pueden, si se quiere, calificarse de penales por referirse a la sanción de violencias fiscales, pero entre las mismas no figura la prescripción. Tal vez los fiscópenalistas —dicho sea sin ánimo de ofensa— sean más bien herederos del odio de los romanos contra sus agentes fiscales, principalmente los publicanos, que plasmó en el principio de Modestino *in dubiis contra Fiscus*, y no siempre los aforismos —aunque en ocasiones les respalde nuestro Tribunal Supremo— son verdaderos axiomas jurídicos.

La interpretación literal, gramatical, constituye el primer estadio o elemento de la actividad del intérprete, según la conocida doctrina de Savigny referente a la determinación de la voluntad negocial —anclada, como indica Manresa, en los artículos 1.281 y siguientes del Código civil— y aplicable a la interpretación le-

gal, según la Dirección de los Registros, pero no es el único medio de que podemos valernos para alcanzar la meta: determinar la verdadera voluntad de la Ley, que puede tener un contenido más amplio —extensiva— o más restringido —restrictiva— de lo que sus palabras expresen; y aun a falta de norma exactamente aplicable al caso concreto, cabe declarar la voluntad de la Ley por lo dispuesto para casos análogos, aunque tal vez esta categoría de interpretación —analógica— sea más bien de integración de norma, como afirma De Ruggiero.

Por los medios a nuestro alcance debemos averiguar la *mens legis*, sin exagerar los procedimientos lógicos y sin olvidar las realizaciones prácticas que la Ley persigue, como indica Castán.

En el Reglamento del Impuesto hallamos reglas que, directa o indirectamente, se refieren a esta cuestión: a) El artículo 42 ordena que en ningún caso —salvo lo dispuesto en las Disposiciones transitorias— se exigirá el Impuesto por otros tipos de liquidación que los señalados en la tarifa adjunta de la Ley. En realidad, no se trata de norma interpretativa, sino de un recordatorio legal de aplicación de tarifa, siendo norma tan lógica —como dice Villamil—, que parece innecesaria. b) El apartado 2.<sup>º</sup> del artículo 44 permite, mediante expediente promovido por el Liquidador y resuelto por la Dirección de lo Contencioso, «declarar sujetos los actos no consignados expresamente en la tarifa» y que en principio deben considerarse exceptuados. En el Reglamento anterior, el procedimiento a seguir era al revés: primero se sujetaban por el propio Liquidador y después se tramitaba el expediente, pero a los efectos que tratamos... ¡tanto monta! Lo cierto es que el Reglamento autoriza una interpretación extensiva, e incluso analógica, importando poco el grado del Órgano que deba realizarla. c) Según el artículo 7.<sup>º</sup>, «en ningún caso; ni a pretexto de ser dudosos; podrán declararse exceptuados otros actos que los enumerados en el artículo anterior»; que se refiere —este último— a exenciones. Las cuestiones que pudieran surgir al relacionar este precepto con el 44, no nos interesan ahora.

La jurisprudencia, con los naturales «altibajos», se inspira en las normas transcriptas: criterio civilista en lo general y restrictivo en las exenciones, o sea que, como dice Larraz, en este último aspecto es antípoda al Penal, y, digo yo: así como del principio *in*

*dubiis contra Fiscus*, aunque lo ignore la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 1931.

Se deduce de lo expuesto que, en principio, es perfectamente aplicable al orden fiscal la doctrina general elaborada por el privado en cuanto a la interpretación, ya que incluso en cuanto a la regla contenida en el artículo 7.<sup>º</sup> se puede afirmar que no pugna con los criterios civiles que también admiten restricciones. Por cierto que si aplicamos el criterio restrictivo en orden a la prescripción, llegaremos a distinto resultado de nuestros adversarios, pues si la prescripción implica una exención debe restringirse su admisión...

Justificada, en este aspecto, nuestra postura, volvamos a reanudar el estudio de la cuestión objeto de este apartado.

Si la prescripción, como decíamos, supone una inacción durante un plazo, se impone la conclusión de que si «actividad» no es legalmente posible, no comienza el término. De ahí que el Código civil, en su artículo 1.969, establezca la disposición general de que «el plazo para la prescripción de acciones comienza desde que puedan ejercitarse, cuando no haya disposición general que otra cosa determine». Nuestro Tribunal Supremo ha interpretado este precepto en el sentido de que haya habido posibilidad legal en el ejercicio, posibilidad que es normalmente objetiva, no influyendo las circunstancias puramente individuales. Y siendo lo dicho mera consecuencia del concepto mismo de la prescripción, es de entera aplicación en el Derecho de imposición iusrealista, aunque tal vez se me diga que soy exageradamente lógico y que, por otra parte, existe esa norma especial de que nos habla el Código civil, pero veremos que no es así.

Ordinariamente, el nacimiento del derecho subjetivo coincide con la existencia del hecho, acto o negocio jurídico que le causa, así como suele también ser su hermano siamés el de su ejercicio; pero tanto en la esfera de lo puramente pensado como en la vida misma, se observan casos de divorcio de los tres fenómenos, o sea que no hay coetaneidad entre los mismos. La norma general se ha dictado en base al supuesto ordinario, siendo inaplicable a los demás; ya que en otro caso la solución de los problemas que se planteasen sería absurda, por partir de una falsedad en relación a la realidad jurídica. Este aserto tiene plena comprobación en el Reglamento y declaraciones jurisprudenciales.

Procedamos sistemáticamente y analicemos las normas que se refieren : a) Coincidencia de los tres momentos. b) El derecho nace con posterioridad al acto. c) Coincidencia de los dos primeros, pero existiendo imposibilidad legal de ejercicio.

A) Es, según indicamos el caso ordinario. No surge problema alguno de aplicación del 143 reglamentario.

B) En esta hipótesis, el momento inicial de la prescripción será el del nacimiento de la relación, no el del acto que le cause. Esta deducción se obtiene relacionando el tan repetido 143 con el 57 del mismo Reglamento, y es conforme con el criterio jurisprudencial. (Sentencias de 5 de enero de 1928 y 15 de noviembre de 1927...)

C) Este supuesto abarca, a su vez, otros dos : a) Imposibilidad del órgano por falta del presupuesto necesario de poder. a') Imposibilidad por falta de conocimiento.

a) La disposición 2.<sup>a</sup> transitoria dice : «Los plazos establecidos en los artículos 141 y 143 del Reglamento, se entenderán interrumpidos entre el 18 de julio de 1936 y el 1.<sup>º</sup> de abril de 1939, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de 13 de julio de 1940.» Si en todo caso el término comenzase a contarse desde la fecha del acto, lo copiado sería un auténtico «pegote» en el bien delineado edificio jurídico-fiscal, pero a la vista de la teoría y conceptos que sostengamos, no es otra cosa que una consecuencia natural. La Administración, como el hombre primitivo, realiza el derecho por sí misma por ello, ante un incumplimiento de la obligación de presentar, ejercita la acción investigadora ; en circunstancias anormales, en las que prácticamente el poder no existe, tampoco podrá la investigación llevarse a cabo por falta de presupuesto necesario. Es de notar que por índole excepcional la declaración de «falta de poder» no podrá realizarse por los órganos de gestión, sino por los supremos de Gobierno del Estado. Ni que decir tiene que tal imposibilidad ha de ser objetiva, no debiendo confundirse con ella la que surja por negligencia de funcionarios o defectos de organización —la falta de Servicio de investigación no ha sido tenida en cuenta, con razón, por nuestra jurisprudencia—, ya que tales omisiones presuponen precisamente el poder del que no se hizo uso.

b) El párrafo 2.<sup>º</sup> del artículo 143 dice : «En los documentos privados, cualesquiera que sea su fecha, el plazo para los efectos

de la prescripción comenzará a contarse desde que la Administración tenga conocimiento de su existencia, desde la incorporación o inscripción en un Registro público o desde que fueran entregados a un funcionario público por razón de su oficio, conforme al artículo 1.227 del Código civil.» La cita del Ordenamiento civil puede inducir a error, pues en el Reglamento se omite «o desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron», dato revelador de que la *ratio* de ambos preceptos no es la misma. El Código regula la fecha de los documentos privados en relación a terceros, mientras que el Reglamento disciplina los requisitos necesarios que aquéllos deben reunir, a efectos de prescripción, inspirándose en la teoría de la posibilidad de conocimiento, sin el cual la Administración no podrá obrar. Cierto es que algunas sentencias parecen admitir «la doctrina de la fecha contra terceros» como determinante de la iniciación de plazo; pero, repito, la lectura del Reglamento nos da completa luz: la omisión referida es harto elocuente. No hay, pues, prescripción en tanto no sea posible un conocimiento del acto; la clandestinidad es irrelevante.

De acuerdo con los criterios interpretativos que sumariamente se examinaron, creo que esta teoría de la anticlandestinidad (digámoslo así) puede y debe aplicarse a otros casos, en los que hay la misma razón de decidir. Veamos.

1) Contratos verbales. Cuestiones graves plantean los contratos verbales en relación a la exención del Impuesto, que no hemos de estudiar, aunque sí hacer constar nuestra conformidad con Bas, el cual, al comentar la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 1950 dice: «que el precepto que declara la exención parte del supuesto de una prueba documental que ponga de manifiesto la existencia del contrato...»; y de ahí que a efectos de prescripción será aplicable lo consignado en el apartado anterior en relación con el dato documental que exteriorice la existencia del contrato verbal.

2) Documentos otorgados en el extranjero. Comprende, a su vez, dos grandes grupos: documentos privados y documentos públicos.

En la primera clase de documentos no concurren circunstancias especiales que puedan originar una situación distinta a la de los otorgados en España, y, por ello, el plazo se inicia en los supuestos previstos en el ya comentado precepto reglamentario.

En cuanto a los documentos públicos será preciso distinguir:  
a) documentos autorizados por funcionarios extranjeros; b) otorgados ante nuestros agentes diplomáticos o consulares.

a) Es ajeno a nuestro estudio el examinar las normas de Derecho Internacional Privado aplicables a esta categoría de documentos, ciñéndonos a recordar la existencia del artículo 11 del Código civil y del 47 del Reglamento Hipotecario —verdadera norma condensadora—, sin referirnos a otros preceptos ni doctrinas. Tales documentos deben presentarse —si implica una atribución patrimonial dentro de la órbita fiscal española— en el plazo que el Reglamento señala, con independencia de toda diligencia de autenticación, que a efectos de liquidación es en principio intranscendente. El plazo de prescripción considero se inicia en el mismo instante que en los privados, ya que existe la misma razón para resolver; es decir, que comenzará a contarse cuando se presenten ante un funcionario público español, tanto porque mientras esto no acaezca carecen de verdadera fe en nuestro territorio, como por la imposibilidad de conocimiento por los Órganos gestores del Impuesto, los cuales, además, carecen en absoluto de facultades para realizar gestión alguna en territorio extranjero.

b) La intervención de funcionarios españoles obliga a equiparar los documentos de esta clase a los públicos otorgados en España. Tal vez se me acuse de falta de lógica, pues se me dirá que en cuarto a los mismos no hay normalmente posibilidad de conocerles, ya que el servicio de investigación no se encuentra organizado. Antes afirmé que la imposibilidad debía de ser objetiva y carece de esta característica la causada por defecto de norma de organización del que pudiéramos denominar servicio investigatorio exterior.

No parece exista motivo para dejar de aplicar la Orden de 13 de julio de 1944 que ordena no se computen a efectos de presentación los días comprendidos entre la fecha de remisión y la de recibo en el territorio nacional de todos los documentos otorgados en el extranjero, ya que tiene el carácter de interpretativa del propio Reglamento, pero limitada al plazo de presentación, supuesto distinto al de prescripción.; es decir, que conforme a todo lo ya expuesto no será posible dejar de computar tales días en el término prescriptorio.

## IV

Tributariamente, las herencias poseen notas peculiares, ya que en ellas la forma documental tiene una influencia casi nula. Según el artículo 31 del Reglamento no es necesario se hayan formalizado inventarios y particiones, siempre que resulte probado el acto en virtud del cual la transmisión se verifica; el artículo 48 contiene el mismo mandato. Ante tan tajantes disposiciones son muchos los que opinan, incluso con base en algunas declaraciones jurisprudenciales, que en la sucesión sólo el hecho del fallecimiento es el determinante de la actividad fiscal, y por ende desde su fecha comenzará a contarse el plazo prescriptorio.

El Código civil dispone que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte (art. 657), lo cual parece corroborar la opinión de los literalistas, pero aun prescindiendo de otras cuestiones no es dable olvidar que el mismo Código dice, en el artículo siguiente, que la sucesión se difiere por la voluntad del hombre manifestada en testamento y en su defecto por la propia Ley. El negocio jurídico testamento puede estructurar la sucesión con las más variadas modalidades que supongan un nacimiento de derechos —haya o no efecto retroactivo— posterior al óbito, o sea que puede ser perfectamente aplicable lo dispuesto en el artículo 57 del Reglamento, y como quiera que también de los mismos preceptos legales pueden derivarse limitaciones que produzcan análoga situación, no hay inconveniente en aceptar en cuanto a las sucesiones lo que dijimos en el apartado B. Un supuesto concreto prevé el párrafo octavo del artículo 109 referente al plazo de presentación, que puede tener repercusiones en cuanto a la prescripción.

La doctrina también expuesta para caso de imposibilidad objetiva de la Administración, por falta del presupuesto necesario de poder, la creemos aplicable al orden sucesorio

¿Y la imposibilidad de ejercicio por falta objetiva de conocimiento? El artículo 327 del Código civil dispone que las actas del Registro darán la prueba del estado civil, la cual sólo podrá ser suplida por otras en el caso de que no hayan existido aquéllas o

hubiesen desaparecido los libros del Registro o cuando ante los Tribunales se suscite contienda. En el caso ordinario de existencia de inscripción, no se plantea problema alguno, pero sí cuando aquélla no existe. En el segundo supuesto, cabe adoptar la postura de entender que tal omisión es causa de una imposibilidad objetiva de conocimiento, al igual que hicieron algunos liquidadores al plantearse, después de nuestra Cruzada, la grave situación de los desaparecidos, más que presuntivamente muertos, pero incurriríamos en un grave error, según puso de relieve la Circular de la Dirección de lo Contencioso de 11 de noviembre de 1939, que ordenó que a efectos del plazo de presentación se tuviese en cuenta la del fallecimiento natural del causante, por diversas razones, principalmente la de que tanto el artículo 31 del Reglamento como el 48 se refieren a que «esté probado el hecho de la transmisión», y no es la única prueba, aunque sea la principal, la inscripción Registral.

¿Bastará cualquier prueba, a efectos de prescripción? A mi juicio existe cierta analogía con lo ya indicado para los contratos verbales, pues en ambos el acto sujeto es independiente de toda forma, pero como quiera que la actividad administrativa no puede realizarse sobre meras hipótesis, sino que ha de ser fundada, será preciso un dato documental que exteriorice el hecho. Ese dato, esa prueba, ha de producirse y reunir condiciones tales que en ella pueda basarse la Administración para el ejercicio de la acción investigadora, lo cual a su vez implica la posibilidad objetiva de conocimiento del mismo que requiere, normalmente, la intervención del funcionario que pueda dar cuenta a la propia Administración.

En el artículo 31 del Reglamento se contiene la regla 18, según la cual cuando se haga la declaración del fallecimiento de un ausente, se exigirá a sus herederos el impuesto correspondiente; y en el 113, párrafo octavo, se dice que conforme a lo establecido en el artículo 193 del Código civil, los plazos para la presentación de documentos referentes a su herencia comenzarán a contarse desde el día siguiente en que sea firme la declaración, con arreglo al artículo 196 del citado Cuerpo legal. Estas normas revelan claramente la mente de la Ley en cuanto a la iniciación de plazo, ya que la misma obligación del contribuyente de presentar no se cuenta, en tal supuesto, desde la muerte, sino desde la declaración judicial que la constate. Y tal criterio, aunque particularizado, demuestra

la admisión de la teoría que hemos llamado del conocimiento. Serrano y Serrano, citado por Bas, dice que el apartado octavo antes relacionado menciona como punto de partida para el plazo de presentación la fecha de la declaración del fallecimiento y no la del momento que en el auto se señale como ocurrida la muerte, y añade: que es porque aquella fecha de declaración equivale a la resolución definitiva, que pone término al litigio, a la que alude el apartado uno del artículo 113 citado; o sea que implica una suspensión; ¿es cierto? Yo, con el máximo respeto para tan eminentes juristas, me permito discrepar de sus opiniones. El precepto que comentamos no encaja exactamente en la teoría de suspensión de plazo, sino que es más bien de la de iniciación del mismo, siendo buena prueba de ello la de que en el mismo artículo, en su párrafo segundo, se dice que si el litigio se promoviera después de terminar los plazos de presentación y las prórrogas, no sólo no impedirá que la Administración exija los documentos, sino que podrá hacer efectivas las responsabilidades oportunas; y ahora piénsese en una declaración de fallecimiento que fija como fecha de este último cinco años, por ejemplo. Sigo creyendo, pues, que la norma de que se trata es una simple consecuencia de la teoría del conocimiento, que tan repetidamente hemos expuesto.

De lo dicho se concluye con la afirmación de ser aplicable, con las naturales diferencias de matiz, la doctrina sobre iniciación de plazo en los actos intervivos.

## V

Era mi propósito el estudiar otras cuestiones, como la de la renuncia a la prescripción, pero la falta de espacio, de un lado, y por otra parte la aridez de la materia que nos ocupa me impelen a hacer punto final, sin perjuicio de que, si Dios me da tiempo y humor, vuelva a poner a prueba la paciencia de los lectores de esta Revista.

LADISLAO G. ARANGO Y CANGA  
Registrador de la Propiedad