

**COMENTARIOS DE DOCTRINA  
ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA**



# **EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL PEQUEÑO EMPRESARIO O PROFESIONAL EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO**

**ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de La Laguna

## **SUMARIO**

Introducción.

- I. **Ámbito de aplicación del régimen especial del pequeño empresario o profesional.**
  - 1.1 Los sujetos pasivos que pueden acogerse al régimen especial del pequeño empresario o profesional
  - 1.2 El concepto de volumen de operaciones en el régimen especial del pequeño empresario o profesional
  - 1.3 El requisito formal para la inclusión en el régimen especial del pequeño empresario o profesional: la declaración censal
- II. **Funcionamiento. Relación con otros regímenes especiales.**
- III. **Contenido del Régimen especial del pequeño empresario o profesional.**
- IV. **Las obligaciones específicas del régimen especial del pequeño empresario o profesional.**

## INTRODUCCIÓN

Con efectos a partir del 1 de enero de 2018, la Disposición final Primera. Once de Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018, ha introducido el nuevo régimen especial del pequeño empresario y profesional (en adelante, REPEP), añadiendo a tal efecto un Capítulo, el noveno del Título V que la Ley 4/2012 de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dedica a los regímenes especiales del IGIC. La regulación, contenida en los artículos 109 a 111 de la citada ley, es heredera de la "franquicia Fiscal sobre el volumen de negocios", establecida por la Ley 20/1991 de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante LIGIC) desde su redacción original, en su artículo 10.1 28), hasta la derogación de este precepto por la mencionada Ley 4/2012<sup>1</sup>. Interesa subrayar la justificación de la derogación de dicha exención contenida en el apartado IV del preámbulo de Ley 4/2012. Se afirmaba entonces:

*Se suprime la denominada "franquicia fiscal por volumen de negocios" regulada en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Se trata de una exención limitada, por lo que las cuotas del impuesto soportadas con destino a la actividad realizada no pueden ser deducidas por el empresario, y por tanto las cuotas del impuesto se convierten en uno más de los costes que el empresario o profesional tendrá en cuenta para fijar el precio de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios, quedando así afectada la neutralidad que ha de predicarse de los impuestos indirectos. La existencia de esta exención en nada beneficia al adquirente de los bienes y servicios pues él no soporta la repercusión jurídica y formal del tributo porque la operación está considerada exenta, pero sí resulta incidido*

---

<sup>1</sup> En la redacción inmediatamente anterior a su derogación, el artículo 10.1 28) de la LIGIC regulaba esta exención en los siguientes términos: "Están exentas de este Impuesto: ...28) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior no hubiera excedido de 28.000 euros. Este límite se revisará automáticamente cada año por la variación del índice de precios al consumo en Canarias.

A los efectos de este apartado, se considerará volumen de operaciones el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, con independencia del régimen tributario o territorio donde se entreguen o presten.

Esta exención podrá ser objeto de renuncia en los términos y requisitos que establezca el Gobierno de Canarias. La renuncia a la exención operará respecto a la totalidad de sus actividades empresariales o profesionales".

*económicamente por el tributo, que en la misma medida se le traslada económicamente vía incremento de precio”.*

Tales consideraciones contrastan con la escueta fundamentación contenida en el preámbulo de la Ley 7/2017, en la que se presenta la creación del régimen especial del pequeño empresario o profesional como una medida dirigida a reducir la carga tributaria de los autónomos y pymes.

En la presente colaboración se analizan los aspectos más destacables del nuevo régimen especial al hilo de las contestaciones a las consultas vinculantes nº 1869, de 29 de enero de 2018, y la nº 1872, de 23 de febrero de 2018.

En la primera de ellas se consulta si el sujeto pasivo del IGIC acogido al REPEP que vende un local afecto a su actividad empresarial a una entidad mercantil con derecho a deducción puede renunciar a la exención del impuesto, por tratarse de una segunda transmisión de edificación. Se plantea en este caso la aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno 22º de la Ley 4/2012 y la posibilidad de renuncia a la misma contemplada en el apartado Cinco del mencionado artículo. La contestación del centro directivo es que, por aplicación del principio de especialidad, el régimen especial del pequeño empresario o profesional prevalece sobre el régimen general del impuesto; régimen especial en cuya virtud el conjunto de las operaciones realizadas en Canarias, sin excepción, resultan exentas del impuesto sin posibilidad de renuncia.

En la segunda se plantea si la consultante, casada en régimen de gananciales y propietaria, junto con su cónyuge de un local comercial explotado en régimen de arrendamiento, se encuentra incluida en el REPEP teniendo en cuenta que los contratos de arrendamiento son suscritos por ella y que su volumen de operaciones en el año 2017 fue inferior a 30.000 euros. En la mencionada contestación, el centro directivo ha considerado que si la persona física consultante es la que ejerce de forma personal y directa la actividad de arrendamiento, asumiendo los riesgos de esta y sin el concurso de su cónyuge, es en ella en quien recae la condición de sujeto pasivo del IGIC y no en la comunidad de bienes derivada de la propiedad indivisa del citado inmueble adquirido en régimen de gananciales. Así se concluye partiendo de la siguiente consideración: “...para que la sociedad legal de gananciales, como cualquier otra comunidad de bienes y demás entes sin personalidad jurídica, tenga la consideración de sujeto pasivo del IGIC es preciso

que realice operaciones sujetas al Impuesto, tal y como establece el artículo 19.2º de la Ley 20/1991 *in fine*. Siendo precisamente el ejercicio de una actividad empresarial o profesional de forma diferenciada de sus miembros o componentes, lo que le confiere el carácter de sujeto pasivo, quedando la sociedad de gananciales obligada al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del tributo. Lo que ocurre, a nuestro criterio, siempre que existe por parte de los cónyuges una ordenación conjunta de medios y una asunción, igualmente conjunta, del riesgo y ventura de las operaciones”.

## **I. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL PEQUEÑO EMPRESARIO O PROFESIONAL**

El artículo 109.1 de la ley 4/2012 delimita el ámbito subjetivo de aplicación del REPEP incluyendo en el mismo a las personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales y profesionales, no hubiera excedido de 30.000 euros. Se trata de un régimen de carácter voluntario, por lo que la inclusión se condiciona a que el sujeto pasivo que cumpla tales requisitos presente la correspondiente declaración censal comunicando la inclusión en el régimen, como se desprende de los artículos 109.1, quinto párrafo, y 111 c) de la ley 4/2012.

Los elementos que sirven a la delimitación del ámbito de aplicación, estos son, los sujetos pasivos incluidos en el régimen y el concepto de volumen de operaciones, suscitan cuestiones de gran interés relacionadas con el sentido de las contestaciones a las consultas objeto de nuestra atención.

### **1.1 Los sujetos pasivos que pueden acogerse al régimen especial del pequeño empresario o profesional**

Por lo que se refiere al sujeto pasivo del IGIC que puede acogerse al REPEP, la delimitación de su ámbito subjetivo de aplicación requiere unas consideraciones previas sobre la configuración del sujeto pasivo en este impuesto. Además de las personas –físicas- y entidades que realizan habitualmente actividades empresariales y profesionales –artículo 5.2 de la LIGIC-tienen la consideración de sujetos pasivos a efectos del IGIC, las herencias yacentes, comunidades de bienes y entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al impuesto (artículo 19.2 de la citada ley). Sin embargo, solo

pueden acogerse a este régimen especial, conforme al artículo 109.1 de la Ley 4/2012, las personas físicas, lo que plantea la cuestión del tratamiento que a efectos de la inclusión en el mismo debe dispensarse a las comunidades de bienes y particularmente a la sociedad de gananciales.

Para ello ha de atenderse al concepto de empresarios o profesionales sobre el que pivota la configuración del hecho imponible del impuesto. A efectos del IGIC se consideran como tales, en primer lugar, a quienes realizan actividades empresariales o profesionales, entendiendo por tales las que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios (artículo 5.1 de la LIGIC). De acuerdo con lo anterior toda entrega de bienes o prestación de servicios que suponga la ordenación por cuenta propia de tales factores con la finalidad antedicha, constituirá una operación sujeta al impuesto ya se desarrolle por una persona física, una entidad mercantil, una comunidad de bienes o la propia sociedad de gananciales. En este último caso, conviene precisar, no obstante, que no existe en la normativa reguladora del IGIC – y tampoco del IVA- regla específica alguna que condicione el modo en que las operaciones sujetas deban realizarse por la sociedad de gananciales para imputar a esta la condición de sujeto pasivo. Por ello entiendo que resulta de aplicación la regulación general del régimen económico-matrimonial de gananciales, particularmente la contenida en el artículo 1375 del Código Civil, según el cual, la gestión y disposiciones de los bienes gananciales corresponde conjuntamente a los cónyuges. Quiere decirse con ello que si uno de los cónyuges, en el régimen de gananciales, asume frente a terceros la gestión de los bienes gananciales y ello entraña la realización de las operaciones sujetas al impuesto, será la sociedad de gananciales quien ostente la condición de sujeto pasivo del IGIC.

El régimen aplicable a la sociedad de gananciales es diametralmente opuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un impuesto que recae sobre las personas físicas, y en el que conforme a su normativa reguladora -artículo 8.3 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre-, las comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades sin personalidad jurídica no tienen la consideración de contribuyentes. En la regulación de este impuesto, la norma sí se aparta expresamente del régimen general de gananciales establecido en los artículos 1344 y siguientes del Código Civil. En efecto su artículo 11.4 imputa los rendimientos derivados del ejercicio de actividades económicas, cualquiera que sea el régimen

económico del matrimonio, al cónyuge que, de forma habitual, personal y directa, lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades, presumiéndose que dichos requisitos concurren en quien figure como titular de la actividad económica<sup>2</sup>. En contraste con dicha normativa, no se encuentra en la disciplina del régimen especial ahora analizado previsión alguna en tal sentido.

Las anteriores consideraciones resultan particularmente interesantes en relación con la actividad del arrendamiento de inmuebles. De un lado, porque, de acuerdo con el artículo 5.4 de la Ley 20/1991, a efectos de IGIC, se reputan en todo caso empresarios, a los arrendadores de bienes inmuebles, acuñándose así un concepto de empresario o profesional más amplio, que no se circunscribe a la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, y que responde a la finalidad de garantizar la neutralidad del impuesto<sup>3</sup>.

En este punto se aprecia de nuevo el diferente tratamiento dispensado al arrendamiento de bienes inmuebles en el IRPF. Solo cuando el arrendamiento comporta la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, los rendimientos generados por ella se reputan rendimientos de actividades económicas, conforme al artículo 27 de la Ley 35/2006. Y a tales efectos solo se considerará, según precisa la norma, que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa. No concurriendo este requisito, los rendimientos derivados del

---

<sup>2</sup> Debe precisarse que, incluso en el IRPF, el ejercicio de forma habitual, personal y directa de la actividad económica no es siempre el criterio determinante de la imputación de rendimientos. Así, cuando se trata de actividades económicas para cuyo ejercicio se requiere autorización, licencia o titulación académica, el ejercicio conjunto de la misma por los cónyuges no impide su imputación exclusivamente al cónyuge autorizado o titular de la concesión. En este sentido, con particular interés en el ámbito del IGIC, y del IVA, la Dirección General de Tributos ha considerado, en relación con el IVA, que al estar la producción de energía eléctrica en régimen especial sometida a autorización, los rendimientos generados han de imputarse a la persona titular de la misma, con independencia del régimen económico-matrimonial de la consultante; y ello, por tanto, con independencia de que los paneles solares se encuentren instalados en el tejado de la vivienda titularidad de la sociedad de gananciales (contestación a consulta vinculante V0730-13 de 11 de marzo).

<sup>3</sup> Como señala CUBERO TRUYO, con referencia al IVA, pero en un razonamiento plenamente trasladable al IGIC, a fin de evitar distorsiones en la competencia y garantizar la neutralidad del impuesto, se ha decidido que determinadas actividades u operaciones especialmente sensibles para el mercado debe suponer que quien las realiza sea considerado empresario a los efectos del impuesto, para situar en igualdad de condiciones a todo el sector; entre estos sectores se encuentran el de la promoción inmobiliaria y el de los arrendamientos, aunque en este último caso, la mayoría de los arrendadores quedan fuera del ámbito del impuesto merced a las exenciones (CUBERO TRUYO, A., "El impuesto sobre el Valor Añadido", en Curso de Derecho Tributario. Parte Especial, décima edición, Tecnos, Madrid, 2017 p. 732).

arrendamiento de inmuebles se califican como rendimientos del capital inmobiliario, según dispone el artículo 22.1 de la mencionada ley.

Sin embargo, conviene reiterarlo, a efectos del IGIC, el arrendamiento de bienes inmuebles confiere al arrendador la condición de empresario, aunque la actividad de arrendamiento no comporte la ordenación por cuenta propia de medios de producción materiales o humanos en los términos definidos en la normativa del IGIC, o en el artículo 27 de la Ley 35/2006, pues es la finalidad de conseguir la neutralidad del impuesto lo que explica el concepto de empresario a efectos del IGIC.

De las anteriores consideraciones se sigue, a mi juicio, la consecuencia de que, tratándose de bienes inmuebles de titularidad ganancial, es la sociedad ganancial la que tiene la consideración de empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto, sin que tal condición pueda desvirtuarse por el hecho de que la sociedad de gananciales no asuma como tal la ordenación conjunta de medios de producción y el riesgo y ventura de las operaciones en que se traduce la ordenación por cuenta propia de medios de producción. Ello es así por dos razones: En primer lugar, porque el arrendamiento de bienes inmuebles, como se acaba de señalar, confiere al arrendador la condición de empresario o profesional, aunque la operación no comporte *estricto sensu* el desarrollo de una actividad económica y la consiguiente asunción del riesgo y ventura inherente a la ordenación por cuenta propia de medios de producción. La segunda razón tiene que ver con la esencia misma del régimen económico-matrimonial de gananciales y es que aunque solo uno de los cónyuges desarrolle ante terceros la gestión de los bienes comunes, el riesgo y ventura de sus actuaciones corre a cargo, en todo caso, de la sociedad de gananciales<sup>4</sup>.

Si se comparte esta tesis, la conclusión a extraer es que en la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles de titularidad ganancial el sujeto pasivo es, conforme al artículo 19.2 de la Ley 20/1991, la propia sociedad de gananciales, por lo que esta, al no constituir una persona física, quedaría excluida del REPEP. La

---

<sup>4</sup> Así, el artículo 1347 del Código Civil establece que son bienes gananciales las empresas y establecimientos fundados durante la vigencia de la sociedad por uno cualquiera de los cónyuges a expensas de los bienes comunes. El artículo 1362 dispone el carácter ganancial de los gastos originados por la explotación regular de los negocios e, incluso, los originados por el desempeño de la profesión, arte u oficio de cada cónyuge. Y el artículo 1365 establece que los bienes gananciales responden directamente frente al acreedor de las deudas contraídas por un cónyuge en el ejercicio de la gestión o disposición de gananciales que por ley o por capítulos le corresponda.

exclusión afecta a un gran número de operaciones de arrendamiento, incrementado con motivo de la exclusión del ámbito de la exención prevista en el artículo 50. Uno 23ª de la Ley 4/2012, con efectos de 1 de enero de 2016, de las operaciones de alquiler vacacional. De este modo cuando los bienes inmuebles objeto de este tipo de arrendamientos sean de titularidad ganancial, quedarán fuera del régimen especial examinado, por más que el volumen de operaciones no supere el límite cuantitativo previsto en el artículo 109 de la Ley 4/2012, magnitud que se analiza a continuación.

### **1.2 El concepto de volumen de operaciones en el régimen especial del pequeño empresario o profesional**

Junto al requisito de que el sujeto pasivo sea persona física, la inclusión en el REPEP se condiciona a que el volumen total de operaciones en el año inmediato anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales y profesionales, no supere la cifra de 30.000 euros. El concepto de volumen de operaciones, a efectos de la inclusión en este régimen especial, tiene perfiles propios, diferentes a los del concepto general regulado en el artículo 66 de la Ley 4/2012. Conforme al artículo 109.1 de la Ley 4/2012 se entiende por volumen de operaciones el importe total, excluido el IGIC y, en su caso, la compensación a tanto alzado del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, habituales u ocasionales, efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluidas las exentas del impuesto o no sujetas por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible. Para determinar el volumen de operaciones del año natural en los supuestos de inicio de las actividades empresariales o profesionales de ese mismo año, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año.

De la definición legal cabe destacar en primer lugar que se computan a los efectos indicados el importe total del hecho imponible entregas de bienes y prestaciones de servicios, con independencia del régimen en que hayan tributado. Por importe total debe entenderse el importe de la contraprestación, es decir, de la base imponible regulada en los artículos 22 y 23 de la LIGIC. El régimen general o especial en que hayan tributado tales operaciones en el año anterior es indiferente, sin perjuicio de las incompatibilidades entre regímenes que se den una vez efectuada la opción por el REPEP. Resulta también irrelevante que las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas tengan carácter habitual u ocasional,

pues en ambos casos su importe integra el concepto volumen de negocios. Se zanja legalmente así, de acuerdo con el criterio que había sostenido la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, la cuestión planteada bajo la vigencia de la anterior "franquicia fiscal sobre el volumen de negocios" relativa a la inclusión en el volumen de operaciones del importe de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de carácter ocasional<sup>5</sup>. Sin embargo, la solución dada por la Ley no guarda coherencia, a mi juicio, con la nueva configuración de la exención aquí examinada como un régimen especial del Impuesto, ya que, para los restantes regímenes especiales, del concepto "volumen de operaciones" se excluye expresamente por el artículo 66 de la Ley 4/2012 el importe de las entregas de bienes ocasionales de bienes inmuebles y las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente<sup>6</sup>. Teniendo en cuenta el exiguo límite cuantitativo del REPEP - 30.000 euros-, la inclusión del importe de las entregas ocasionales y los bienes de inversión en el volumen de operaciones introduce gran inestabilidad respecto a la continuidad del sujeto pasivo en este régimen especial.

En segundo lugar, en lo relativo a las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo importe se integra en el volumen de operaciones, este comprende tanto las sujetas y no exentas, como las exentas, así como las operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible. Respecto esto último, la interpretación de la norma en sus propios términos, lleva a afirmar que las operaciones no sujetas por razones distintas no se tienen en cuenta para determinar el volumen de operaciones. Así, a la vista del artículo 9 de la LIGIC, particularmente por lo que aquí interesa, no se tendrá en cuenta para el cómputo del volumen de operaciones los supuestos de autoconsumo, las entregas efectuadas sin contraprestación, y la transmisión, por parte del sujeto pasivo que pretenda acogerse al REPEP, de una parte del patrimonio empresarial o profesional cuando el adquirente acredite su intención de mantener la afectación del mismo al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Ello sin perjuicio de lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 109.1 de la Ley 4/2012, que se refiere a los supuestos en que el sujeto pasivo que pretende acogerse al REPEP ha adquirido en el año

---

<sup>5</sup> En la contestación a consulta vinculante nº 1157, de 31 de julio de 2007, el centro directivo consideró que el concepto de volumen de operaciones establecido en el artículo 51 de la LIGIC, que excluía expresamente – como lo hace ahora el artículo 66 de la Ley 4/2012- las contraprestaciones derivadas de las entregas ocasionales de bienes inmuebles y las entregas de bienes de inversión, no resultaba de aplicación a la franquicia fiscal regulada en el artículo 10.1 28) del mismo texto legal, sino que se circunscribe su ámbito de aplicación a los regímenes especiales.

<sup>6</sup> Con arreglo a la Disposición adicional primera de la Ley 4/2012, con efectos desde 1 de enero de 2016, las referencias normativas a los artículos 49, 50 y 51 de la Ley 20/1991 se entenderán realizadas a los artículos 64, 65 y 66 de la Ley 4/2012.

natural anterior la totalidad o parte del patrimonio empresarial a otro sujeto pasivo, en cuyo caso, al volumen de operaciones realizados en dicho año natural por aquel, hay que sumar el volumen de operaciones del transmitente en la parte del mismo asociado al patrimonio empresarial transmitido.

Conviene en este punto recalcar que la consideración de las operaciones exentas y no sujetas en este apartado del REPEP lo es, exclusivamente, a efectos de integrar el concepto de volumen de operaciones y de la fijación del límite cuantitativo establecido, sin que de ello deba derivarse, necesariamente, el ámbito de las operaciones incluidas en el citado régimen, como se analizará más adelante. Además, las operaciones a tener en cuenta son aquellas en las que el devengo del IGIC se produzca en el año natural de referencia. Ello supone que cuando en el referido año, el sujeto pasivo hubiera estado incluido en el régimen especial del criterio de caja, el volumen de operaciones incluirá el importe de las que con arreglo al mismo determinen el devengo del IGIC en ese año.

### **1.3 El requisito formal para la inclusión en el régimen especial del pequeño empresario o profesional: la declaración censal**

El REPEP es un régimen de carácter voluntario, pues de acuerdo con el artículo 109.1 de la Ley 4/2012, estarán incluidos en el mismo "salvo renuncia", los sujetos pasivos que cumplan los requisitos anteriormente señalados. Sin embargo, a pesar de la expresión utilizada por la ley, la opción se articula a través de una actuación positiva del sujeto pasivo, por lo que, además del cumplimiento de los requisitos subjetivo y objetivo del límite cuantitativo, relativo al volumen de operaciones, la inclusión en el REPEP requiere la presentación de una declaración censal de comienzo o de modificación, en su caso, en los términos previstos en los artículos 133 y 135 del Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Reglamento de Gestión). Así se desprende del artículo 109.1 de la Ley 4/2012, según el cual será requisito necesario para la inclusión en este régimen especial que el sujeto pasivo se encuentre dado de alta en el censo de empresarios y profesionales a que se refiere el artículo 129 del mencionado reglamento, alta que se produce a partir de la declaración censal.

No establece la normativa reguladora de este régimen especial el plazo para la presentación de tales declaraciones. Tampoco el Reglamento de Gestión contiene

de momento desarrollo alguno del régimen especial, por lo que hay que estar a lo previsto con carácter general en sus artículos 133.3 y 135.4. De acuerdo con lo dispuesto en este último, el plazo para la presentación de las declaraciones censales de modificación sería de un mes a contar desde el día siguiente a aquél en que se producen los hechos determinantes, en este caso, de la inclusión en el REPEP. Ello, teniendo en cuenta al lapso temporal de referencia para el cálculo del volumen de operaciones –el año natural- nos remite al mes de enero, sin perjuicio del régimen transitorio establecido en la ley 4/2012<sup>7</sup>.

El artículo 109.1 *in fine* de la Ley 4/2012 precisa que, si con motivo de una actuación comprobadora o inspectora de la Administración tributaria se detectase que el sujeto pasivo no figura dado de alta en el censo de empresarios o profesionales, se regularizará su situación considerando que no resulta de aplicación el REPEP. Esta medida debe ser matizada, a mi juicio, atendiendo al hecho de que, de acuerdo con el artículo 129 del Reglamento de Gestión, corresponde a la Administración Tributaria Canaria la confección del citado censo a partir de las declaraciones censales, por lo cual debe ser el incumplimiento de la obligación de presentación de las citadas declaraciones, establecida en el artículo 111 de la Ley 4/2012, la que desencadene esa consecuencia.

## II. FUNCIONAMIENTO. RELACIÓN CON OTROS RÉGIMENES ESPECIALES

De acuerdo con su carácter voluntario, una vez efectuada la opción por la inclusión en el REPEP el sujeto pasivo podrá renunciar a la aplicación del régimen especial mediante la presentación de la declaración censal de modificación, renuncia que surtirá efectos desde el inicio de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, desde el día 1 de enero del año en que sea efectiva la renuncia. No se establece en la normativa reguladora de este régimen los plazos en que dichas declaraciones deben presentarse, y tampoco el Reglamento de Gestión del Impuesto aborda, como se ha dicho, el desarrollo de este y otros aspectos del REPEP. Puede servir de referencia el establecido en relación con otros regímenes especiales, como es el caso del régimen especial simplificado, respecto del que el artículo 13 del citado reglamento establece que la renuncia, a través de la declaración censal de modificación, debe presentarse en el mes de enero del primer

---

<sup>7</sup> La Disposición Transitoria Décima de la Ley 4/2012 establece que para el año 2018, el plazo para la presentación de declaraciones censales de modificación para la comunicación de la inclusión o la renuncia en el REPEP concluye el 2 de abril.

año en que deba surtir efectos. Como se ha señalado anteriormente, para el año 2018, la Disposición Transitoria Décima de la Ley 4/2012 establece que el plazo para la renuncia concluye el 2 de abril. Sin perjuicio de la obligación de presentación de estas declaraciones censales de modificación que incumben al sujeto pasivo, puede efectuarse también la renuncia tácita mediante la presentación de la autoliquidación periódica correspondiente al primer trimestre del año natural o, en caso de inicio de actividades, con la presentación de la primera autoliquidación periódica que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad empresarial o profesional.

Según el artículo 109.2 de la Ley 4/2012, la renuncia al REPEP opera respecto a la totalidad de las actividades empresariales y profesionales desde el inicio de las mismas o bien desde el 1 de enero del año en que sea efectiva la renuncia. Tiene efectos para un período mínimo de tres años, debiendo entenderse prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar de aplicación, salvo revocación del sujeto pasivo.

Distintos de la renuncia son los supuestos de exclusión. Según el artículo 109.3 de la Ley 4/2012 quedarán excluidos del REPEP: 1) Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año natural anterior hubiera excedido el límite de los 30.000 euros previsto en el artículo 109.1, surtiendo efectos la exclusión desde el 1 de enero del año siguiente; 2) Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno de la ley 4/2012, surtiendo efectos la exclusión desde la fecha de inicio exclusivo de las citadas entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas; 3) La falta de comunicación a la Agencia Tributaria Canaria, por parte del sujeto pasivo, del ejercicio de una actividad empresarial o profesional o el domicilio en el que la misma se desarrolla. La fecha de efectos de tal exclusión, el período de exclusión y la rectificación censal, para cuya regulación el precepto remite al reglamento, quedan de momento pendientes de fijación.

Respecto de los motivos de exclusión del régimen especial aquí examinado, merece atención el segundo, por cuanto permite delimitar el tipo de operaciones a que se extiende el REPEP. Sin perjuicio de lo que más adelante se analice al hilo del contenido del régimen, cabe apuntar aquí que, por lo dispuesto en este apartado, el REPEP se aplica a entregas de bienes y prestaciones de servicios que son, de suyo,

actividades sujetas y no exentas, siempre que el volumen de operaciones del año anterior, definido en los términos ya expuestos, no supere la cifra de 30.000 euros. Por ello, cuando el sujeto pasivo realiza exclusivamente las operaciones exentas del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 –y tal posibilidad existe respecto de un número importante de las previstas-, no tiene sentido la aplicación del régimen especial, pues las entregas quedan exentas cualquiera que haya sido su volumen de operaciones en el año natural anterior. Por otro lado, puesto que la exclusión solo opera en los supuestos de realización en exclusiva de las operaciones exentas, se deriva de ello la compatibilidad del REPEP con la realización de actividades que aun comprendidas entre las susceptibles de acogerse a la exención quedan fuera de su ámbito. Este sería el caso de determinadas prestaciones de servicios, como los de hospitalización –50.Uno 2º a), b y d) de la Ley 4/2012- o la asistencia a personas físicas por profesionales médicos, sanitarios, odontólogos etc. con fines estéticos (artículo 50.Uno 3º y 4º de la misma ley); actividades que concurren con las realizadas por los mismos profesionales con finalidad terapéutica.

En cuanto al tercer motivo de exclusión, se aprecia nuevamente en este punto lo que podría ser la finalidad inspiradora última de la introducción de este régimen especial, en el sentido de que lo que se pretende con el mismo es, no solo -o no tanto- reducir la carga tributaria de los autónomos y pymes, sino propiciar el afloramiento de actividades empresariales, particularmente en el sector de los arrendamientos de inmuebles, que hasta ahora permanecen ajenas al control de la Agencia Tributaria Canaria.

Por lo que se refiere a la relación entre el REPEP y otros regímenes especiales, el artículo 110, apartados 2,3 y 4 de la Ley 4/2012 establece la incompatibilidad del régimen con las operaciones incluidas en el régimen especial de comerciantes minoristas, con el régimen especial del criterio de caja y con el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Por su parte, el artículo 64. Dos 6º de la citada ley, relativa al régimen simplificado declara expresamente la incompatibilidad del mismo con el REPEP. Respecto del régimen especial de comerciantes minoristas, ha de subrayarse que la incompatibilidad opera exclusivamente con las entregas de bienes realizadas en el ámbito del citado régimen especial, pero no obsta la inclusión en el REPEP de otras operaciones realizadas por el sujeto pasivo al margen del mismo. Sin embargo, teniendo en cuenta el relativamente reducido límite cuantitativo excluyente establecido en este régimen especial, unido ello a que el importe de las entregas de bienes exentas se incluye en el volumen de

operaciones a efectos de la determinación del citado límite, la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda mantenerse en el tiempo incluido en ambos regímenes es poco probable.

### **III. CONTENIDO DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL PEQUEÑO EMPRESARIO O PROFESIONAL**

Conforme al artículo 110.1 de la ley 4/2012, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos acogidos al REPEP estarán exentas del IGIC. La exención que se establece es de carácter limitado, por lo cual la consecuencia inmediata de la declaración de exención es que las cuotas del IGIC soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el sujeto pasivo acogido al régimen no podrán ser objeto de deducción. El tema es especialmente relevante, y habrá de ser tenido muy en cuenta por los empresarios y profesionales que reúnen los requisitos para acogerse al régimen especial, sobre todo en los supuestos en que hayan adquirido bienes de inversión con anterioridad a la inclusión en el mismo y que se encuentre en período de regularización de las deducciones soportadas en la adquisición. En estos casos, dado que la inclusión en el REPEP comporta la exclusión de derecho a deducir, la regularización de las deducciones, mientras se permanezca en el régimen especial, supondrá para el sujeto pasivo, la obligación de efectuar ingresos adicionales. Asimismo, la transmisión de los bienes de inversión durante el período de regularización, además del riesgo de exclusión del régimen especial para el siguiente año si se supera el límite cuantitativo de los 30.000 euros, implicará la obligación de efectuar ingresos adicionales por el tiempo que reste hasta concluir el citado período, al tratarse de una transmisión exenta.

Cabe en este punto plantearse la cuestión formulada en la consulta nº 1869 de 29 de enero de 2018, relativa a la posibilidad de que el sujeto pasivo acogido al REPEP pueda renunciar a la exención regulada en el artículo 50.Uno 22º de la Ley 4/2012 en los términos previstos en el apartado Cinco del mismo. Como ya se ha indicado, según el criterio del centro directivo reflejado en la contestación a la consulta, por aplicación del principio de especialidad, el REPRP prevalece sobre el régimen general del impuesto y dicho régimen especial supone que el conjunto de las operaciones realizadas en Canarias resultan, sin excepción exentas, sin posibilidad de renuncia. Se trata de una respuesta a mi juicio cuestionable.

La primera razón para dudar sobre lo acertado del criterio administrativo es la separación que las disposiciones reguladoras del REPEP parecen establecer entre este y las operaciones exentas en virtud del artículo 50. Uno de la Ley 4/2012. Así se desprende de lo establecido en el artículo 111 de la citada ley en lo atinente a las obligaciones de los sujetos pasivos acogidos al régimen. Según dispone su letra d), salvo que a la entrega del bien o a la prestación del servicio le resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención del artículo 50. Uno de la Ley 4/2012 o del artículo 25 de la Ley 19/1994 de 6 de julio, en la factura correspondiente que se emita deberá figurar la expresión "franquicia fiscal". Ello permite, en principio, considerar que el régimen de las exenciones previstas en los citados artículos 50.Uno y 25 permanecen al margen del REPEP. Si se añade que los artículos 109 y siguientes no contienen una exclusión expresa de la posibilidad de renuncia a las exenciones previstas en dicho artículo 50.Uno, resulta cuando menos cuestionable la afirmación según la cual este régimen especial supone que el conjunto de las operaciones realizadas en Canarias quedan exentas sin excepción y sin posibilidad de renuncia.

Otro argumento a favor de la posibilidad de renuncia se extrae de la regulación de las obligaciones que incumben a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial, concretamente el referido a las autoliquidaciones ocasionales. El artículo 58.1 de Reglamento de Gestión del IGIC, al que remite el artículo 111.1 de la Ley 4/2012, establece cuatro supuestos de autoliquidación ocasional a presentar por los empresarios y profesionales. Interesa particularmente, a los efectos ahora analizados, los previstos en las letras a) y c) del citado artículo 58.1.

En el primero se establece la obligación de presentar autoliquidaciones ocasionales a cargo de los empresarios o profesionales que, no estando obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, tengan sin embargo la obligación de declarar una cuota devengada del IGIC. Hay que tener en cuenta que, conforme a la previsión del artículo 59.2 de la LIGIC, podrán quedar exceptuados de la obligación, entre otras, de presentar declaraciones liquidaciones periódicas los sujetos pasivos que realicen fundamentalmente las operaciones exentas que se determinen reglamentariamente. Este sería el caso de los sujetos pasivos incluidos en el REPEP, a los cuales el artículo 111 de la Ley 4/2012 no exige, como luego se

verá, el deber de presentar las citadas declaraciones-liquidaciones<sup>8</sup>. Cabe preguntarse entonces en qué supuestos los sujetos pasivos acogidos al REPEP pueden venir obligados a presentar autoliquidación ocasional. Si lo que caracteriza al régimen especial es que las entregas de bienes y prestaciones de servicios están exentas, que la norma contemple la obligación de presentar autoliquidaciones ocasionales cuando se devengue una cuota del IGIC, ello es indicativo de que alguna operación de las inicialmente acogidas al régimen de exención puede resultar eventualmente sujeta al impuesto. Desde la perspectiva del empresario o profesional acogido al régimen que efectúa la operación, esta posibilidad se dará en los supuestos de las exenciones del artículo 50.Uno 2º y 22º de la Ley 4/2012, dado que las mismas pueden ser objeto de renuncia cuando se dan las condiciones del mencionado precepto en su apartado Cinco. Pero también desde la perspectiva del empresario o profesional destinatario de la operación, cuando este se encuentra incluido en el REPEP, puede nacer la obligación de presentar una autoliquidación ocasional. Esto se daría en los supuestos de inversión del sujeto pasivo conforme a lo previsto en el artículo 19.1 2º de la LIGIC; entre ellos se encuentra, precisamente, las entregas exentas de los ordinales 20º y 22º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 cuando se hubiera producido la renuncia a la exención. En suma, al contemplar REPEP, no obstante suponer este la exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas, que pueda devengarse una cuota del IGIC determinante de la obligación de presentar una autoliquidación ocasional, se confirma la tesis de la posibilidad de renuncia a las citadas exenciones.

La letra c) del artículo 58.1 se refiere a las autoliquidaciones ocasionales a presentar por empresarios y profesionales no establecidos en Canarias por las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas respecto de las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1-2º de la LIGIC, como sería el caso de que el destinatario de la operación fuera a su vez un empresario o profesional no establecido. Dado que la ley contempla la posibilidad de que los sujetos pasivos acogidos al régimen especial presenten autoliquidación ocasional por las entregas de bienes sujetas y no exentas, a través de las cuales pueden ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en sus adquisiciones de bienes y servicios, se puede desprender de ello la cobertura

---

<sup>8</sup> En este sentido entendemos que cuando se aborde el desarrollo reglamentario del REPEP, deberá modificarse la redacción del artículo 57.1 del Reglamento de Gestión para incluir entre los sujetos exceptuados de la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, además de los que realicen exclusivamente las operaciones exentas del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, a los acogidos a este régimen especial.

normativa para una eventual renuncia a las exenciones del citado artículo 50.Uno 20º y 22º de la Ley 4/2012.

En tercer lugar, la anterior es una línea interpretativa sostenida por el centro directivo en la contestación a la consulta nº 1755 de 13 de enero de 2016. En ella el centro directivo resuelve la cuestión planteada partiendo de la premisa de que la consultante, persona física que realiza exclusivamente una actividad comercial por la que tiene la consideración de comerciante minorista y que vende un local adquirido seis años antes que tenía afecto a su actividad comercial, realiza una operación sujeta y no exenta como consecuencia de la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno 22º de la Ley 4/2012. En consecuencia, resuelve que la consultante tiene derecho a practicar la deducción del IGIC soportado en la adquisición de dicho bien en el proceso de regularización, aunque en el año de adquisición y hasta su transmisión el porcentaje de deducción hubiera sido cero por utilizarse en operaciones que no dan derecho a deducción. Añade que será el adquirente quien debe autoliquidar como sujeto pasivo por inversión, al tiempo que la consultante deberá ejercer su derecho de deducción mediante la presentación de una declaración-liquidación periódica, en los términos dispuestos por el artículo 40.5 de la LIGIC, aunque el sujeto pasivo no tenga la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas. La similitud de la operación analizada objeto de la consulta es evidente. En esta la persona física consultante realiza exclusivamente una actividad comercial por la que se encuentra incluido en el régimen especial del comerciante minorista, lo cual no es óbice para que el centro directivo admita la posibilidad de renuncia a la exención de la transmisión del local –artículo 50.Uno 22º de la Ley 4/2012- afecto a su actividad al amparo de lo previsto en el citado artículo 50, apartado Cinco. En la consulta nº 1869 de 29 de enero de 2018, la consultante es una persona física acogida al REPEP que pretende vender un local afecto a su actividad empresarial o profesional a una entidad mercantil que tiene derecho a la deducción. A mi juicio, el razonamiento de la primera contestación es perfectamente trasladable a la segunda por las razones ya expuestas; siendo, por lo demás, que en el régimen especial del comerciante minorista no existe disposición alguna que admita expresamente la renuncia a la mencionada exención y que justifique por ello una solución distinta a la mantenida ahora por el centro directivo en relación con el REPEP.

#### **IV. LAS OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL PEQUEÑO EMPRESARIO O PROFESIONAL**

El artículo 111 de la Ley 4/2012 establece las siguientes obligaciones específicas a cargo de los sujetos pasivos acogidos al REPEP: a) Obligación de presentar las declaraciones ocasionales previstas en el artículo 58.1 del Reglamento de Gestión del IGIC; b) Obligación de presentar y en su caso abonar la deuda tributaria devengada en la importación de bienes; c) Obligación de presentar declaraciones censales, para la comunicación a la Agencia Tributaria de la inclusión, renuncia o exclusión del REPEP; d) Obligación de emitir y conservar las facturas en los términos exigidos por el Reglamento de facturación –RD 1619/2012, de 30 de noviembre- en las que deberá expresarse la mención “franquicia fiscal” respecto de todas las operaciones distintas de las previstas en el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 y el artículo 25 de la Ley 19/1994; e) Llevar los libros registros exigidos en el Reglamento de Gestión del Impuesto (libro registro de facturas expedidas, de facturas recibidas y de bienes de inversión, artículo 49 del Reglamento de Gestión), y f) presentar una declaración informativa sobre el volumen de operaciones.

De todas las obligaciones indicadas, cabe referirse, en primer lugar, al deber de presentar declaraciones ocasionales. Estas, por remisión del artículo 111 de la Ley 4/2012 al artículo 58.1 del Reglamento de gestión del IGIC, deben presentarse por los obligados tributarios en los siguientes casos: 1) Cuando no estando obligados a presentar autoliquidaciones periódicas deban declarar una cuota devengada del IGIC; 2) Cuando los sujetos pasivos sustitutos a que se refiere el artículo 25.6 de la Ley 19/1991 incumplan las condiciones para la aplicación de la exención prevista en el citado artículo; 3) Cuando los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del impuesto por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo, y 4) Los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales en los supuestos de inversión del sujeto pasivo del artículo 19.1 2º de la LIGIC. A algunos de los supuestos de autoliquidaciones ocasionales ya nos hemos referido en el epígrafe anterior, al que nos remitimos para evitar reiteraciones innecesarias. Baste aquí señalar, en lo que atañe la autoliquidación ocasional señalada en segundo lugar, que esta carece de incidencia en el REPEP, pues el citado artículo 25.6 de la Ley 19/1994 regula las consecuencias del incumplimiento por parte del destinatario adquirente de los bienes de inversión, de los requisitos exigidos para que opere la exención del IGIC

relativo a la entrega de bienes de inversión, exención que, por otro lado, solo se establece en favor de entidades jurídicas y no de personas físicas. Tampoco resulta de aplicación, por razones obvias, las autoliquidaciones ocasionales que incumben a las entes públicos y personas jurídicas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Por otro lado, en consonancia con el ámbito objetivo de las operaciones incluidas en el REPEP, circunscrito a las operaciones interiores, ninguna especialidad existe en relación con las importaciones realizadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial, por lo cual estos vienen obligados a presentar las declaraciones y a realizar los pagos relativas a las mismas.

En tercer lugar, sobre la obligación de presentar declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas que incumbe a los sujetos pasivos del REPEP, ha de estarse a lo dispuesto en los artículos 140 y siguientes del Reglamento de Gestión del Impuesto. De acuerdo con ellos hay que tener en cuenta que: a) A los efectos de esta declaración, el concepto operaciones incluye tanto las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo como sus adquisiciones; b) La obligación incumbe a los sujetos pasivos del REPEP que hayan realizado operaciones que en su conjunto, respecto de otra persona o entidad cualquiera que sea su naturaleza y carácter, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente. También deberán hacerse constar los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico de cada una de las personas relacionadas en la declaración; c) Las operaciones objeto de declaración incluyen tanto las sujetas y no exentas como las exentas, a excepción de las entregas, prestaciones y adquisiciones realizadas al margen de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y las que deben relacionarse en la declaración anual de operaciones exentas del IGIC a que se refiere el artículo 25 de la Ley 19/1994; d) La declaración se presentará en el mes de febrero de cada año en relación con el año natural anterior. Ello sin perjuicio del deber de facilitar la información a requerimiento individualizado de la Administración Tributaria Canaria conforme a lo previsto en el artículo 48.1 e) del Reglamento de Gestión y en virtud de las obligaciones de información reguladas genéricamente en el artículo 93 de la Ley General Tributaria.

Respecto de la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, esta no se incluye entre las expresamente exigidas en el artículo 111 de la Ley 4/2012. Aunque la enumeración contenida en el citado precepto lo es "sin perjuicio" de otras exigidas legal o reglamentariamente, debe considerarse, a mi juicio que este tipo de autoliquidaciones, fuera de los casos ya mencionados en el presente trabajo relativo a la regularización de las deducciones por las entregas de bienes de inversión, no son exigibles, dado que conforme al citado régimen las entregas de bienes y prestaciones de servicios, resultan exentas del Impuesto, por lo que resulta de aplicación la previsión contenida en el artículo 59.2 de la LIGIC en los términos que han quedado expuestos anteriormente.

En cuanto a la declaración informativa sobre el volumen de operaciones, esencial para el control de la correcta aplicación del citado régimen, se encuentra, al tiempo en que se escriben estas líneas, pendiente de desarrollo reglamentario.

# EL FIN DE LA CONTROVERSIA SOBRE EL PLAZO DE LA MATERIALIZACIÓN RIC EN PERSONAS FÍSICAS

**SALVADOR MIRANDA CALDERÍN**

Director de la Cátedra de Régimen Económico y Fiscal de Canarias de la ULPGC

## INTRODUCCIÓN

Una brillante resolución del TEAR de Canarias de 30 de noviembre de 2017 y otra del TEAC de 8 de febrero de 2018 han racionalizado al fin la problemática generada en torno al plazo de materialización de la RIC en personas físicas. Si califico de brillante la resolución del Tribunal Económico Administrativo de Canarias, Sala de Las Palmas, no es por coincidir con el planteamiento que con la necesaria vehemencia hemos defendido desde la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), que también, sino por ser a posteriori compartido íntegramente por el Tribunal Económico Administrativo Central. Las resoluciones del TEAC de 8 de junio de 2017 y 8 de febrero de 2018 han servido para unificar el criterio administrativo en torno a la polémica suscitada a raíz del cambio de juicio de la Inspección de tributos propiciado por dos sentencias del Tribunal Supremo de 2012 y 2014. En la página web del Ministerio de Hacienda y Función Pública (Hacienda, Tribunales Económico-Administrativos, Bases de datos del TEAC) puede consultarse la doctrina y criterios del Tribunal Central (DYCTEAC). Poniendo como referencia "reserva para inversiones en Canarias" el lector comprobará que recientemente se ha añadido un nuevo criterio, el relacionado con el plazo de materialización de la RIC, amparado en la resolución de 8 de febrero de 2018 que comentamos en este trabajo.

Para los que se acerquen por primera vez a esta farragosa materia he de explicar que el art. 27 de la Ley 19/1994, el que regula la reserva para inversiones en Canarias (RIC), señala que el plazo de materialización de la dotación RIC es de tres años. Pero el comienzo de ese plazo fue objeto de interpretación en el pasado, llegando todos los agentes afectados a la conclusión de que se iniciaba desde el momento en que se realizaba la dotación. Contable y mercantilmente la aplicación del beneficio empresarial se efectúa por la junta general de socios en los meses

posteriores al cierre del ejercicio, por lo que desde diciembre de 2000 fue pacífico que tanto las personas jurídicas como las personas físicas tenían para invertir un plazo de cuatro años contado desde el cierre del ejercicio en que se generaban los beneficios susceptibles de la dotación RIC, o de tres años a partir de la aprobación y aplicación del saldo de pérdidas y ganancias. Ese criterio se aplicó por igual a personas jurídicas y físicas, compartiéndolo la Administración en todas sus esferas e incluso en los modelos tributarios aprobados anualmente por el ministro de Hacienda, hasta que la Inspección lo cambió en relación con las personas físicas. El motivo del cambio fueron dos sentencias del Tribunal Supremo de diciembre de 2012 y marzo de 2014, que de pasada indicaban que las personas físicas tenían tres años para materializar la RIC y no cuatro como las entidades<sup>1</sup>. Esa apreciación ha sido combatida arduamente en base a que el juicio anterior era la opinión generalizada de la Administración en varias consultas vinculantes y la vertida en los impresos que regulaban la aplicación del incentivo fiscal, pero sobre todo en que las dos sentencias del Alto Tribunal no sentaban jurisprudencia en el plazo de materialización, puesto que sus comentarios no formaban parte de la *ratio decidendi* de los fallos, sino que eran meros comentarios *obiter dicta*. Para nada sirvieron los recursos de reposición y los artículos doctrinales publicados, pero la situación cambió cuando el TEAC en una primera resolución de junio de 2017 mostraba su total disconformidad con el nuevo parecer de la Inspección. Esta permaneció férrea en su planteamiento de que existía jurisprudencia del TS al respecto, sin querer reconocer que los comentarios sobre el plazo de materialización en personas físicas no formaban parte de la *ratio decidendi*, en especial de la segunda de las Sentencias. Por ello no ha sido suficiente con una resolución TEAC ratificando el plazo de cuatro años, sino que hemos tenido que esperar a que se asiente su criterio sobre el plazo de materialización con una segunda resolución, que afortunadamente no ha tardado mucho en ver la luz. En el ínterin entre una y otra se pronunció el TEAR con el mismo criterio de que el plazo de materialización en personas físicas era y seguía siendo de cuatro y no de tres años.

La principal bibliografía sobre esta materia la encontramos por orden cronológico en Miranda Calderín, S. (2013) "Crónica de la RIC 2012", epígrafe II;

---

<sup>1</sup> El supuesto efecto de ambas Sentencias del TS fue aplicado por la Administración tributaria con efecto retroactivo a todos los ejercicios no prescritos, desechando otras opciones más favorables al contribuyente. Al respecto aconsejo la lectura del interesante artículo de Hernández González, F. (2014) publicado en la revista *Hacienda Canaria*.

Sánchez Blázquez, V. (2013) "El cómputo del plazo de materialización de la reserva para inversiones en Canarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"; Hernández González, F. (2014) "El cómputo del plazo de materialización"; Miranda Calderín, S. (2014) "La RIC en las personas físicas". La Provincia y La Opinión, 1-7-2014; Miranda Calderín, S. (2015) "Crónica de la RIC 2014", epígrafe VII; y Sánchez Blázquez, V. (2015) "El criterio del Tribunal Supremo acerca del cómputo del plazo de materialización de la reserva para inversiones en Canarias en el IRPF: ¿auténtica ratio decidendi o simple obiter dicta? Se puede consultar en la revista *Hacienda Canaria* y además los trabajos de Miranda Calderín en la revista *Técnica Tributaria*.

### 1. La resolución TEAC de 8 de febrero de 2018

La reciente resolución TEAC 0283/2015 de 8 de febrero de 2018 es extensa (43 páginas), pero se ocupa de cuatro cuestiones diferentes, siendo una de ellas, la segunda, la que especialmente nos interesa y concentra mi atención en este trabajo: *la prescripción del derecho de la Administración para regularizar el incumplimiento de materialización en plazo de la RIC dotada en 2003, por aplicación de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en el caso de personas físicas*. En la síntesis del fundamento de derecho primero, la cuestión seleccionada pasa a ser la tercera, recortándose su título pero expresando con precisión su contenido: *3.- Posible prescripción del derecho de la Administración para regularizar el incumplimiento de materialización en plazo de la RIC dotada en 2003*. El análisis jurídico de la cuestión se realiza en el fundamento cuarto (páginas 32-37), ocupando buena parte la transcripción de uno de los fundamentos jurídicos de la resolución TEAR de 30 de noviembre de 2017.

Por tanto estamos ante una resolución TEAC que se ocupa principalmente de la prescripción del derecho de regularizar la RIC ante la pretensión del contribuyente de que se le aplicase el nuevo criterio administrativo de que el plazo de materialización en personas físicas se había reducido de cuatro a tres años, y en consecuencia el derecho a la comprobación por parte de la Administración estaba prescrito cuando empezó la inspección. Es por ello por lo que el resultado final de la resolución es la desestimación de las pretensiones de la persona física. Y lo hace el TEAC en base a que el plazo de materialización sigue siendo de cuatro años, a pesar de la existencia de las dos Sentencias TS y del nuevo posicionamiento de la Inspección tributaria. Para que se comprenda mejor, en esta ocasión era el

contribuyente el que defendía que el plazo era de solo tres años y el TEAC el que concluyó que no, que era de cuatro años, y por tanto no había prescripción.

El argumentario principal del TEAC se basa en una resolución anterior (no figura la fecha en el texto, pero nos imaginamos que es la de 8 de junio de 2017) y, principalmente, en la resolución TEAR de noviembre de 2017, que por su importancia hemos de analizar detenidamente, puesto que al comienzo del fundamento cuarto la resolución de 8 de febrero de 2018 señala expresamente que la hace suya e indica en afortunada síntesis su alcance: a) que las afirmaciones de las Sentencias del TS no debían ser sacadas del contexto en que se habían realizado, y b) que las conclusiones del TEAR, que comparte, son: 1) que las Sentencias TS no constituyen jurisprudencia reiterada, 2) que de la Sentencia de 2012 se colige que las personas físicas pueden dotar la RIC al final del ejercicio, pero no están obligados a ello, pero si lo hacen el plazo será de tres años a partir de ese momento, y si lo hacen en el ejercicio siguiente se contará el plazo a partir de ese ejercicio, por lo que dispondrán de cuatro años para materializar, y 3) que en la Sentencia de 2014 la referencia al plazo de materialización no forma parte de la *ratio decidendi*, tratándose más bien de una afirmación incidental:

Este Tribunal Central ya se ha pronunciado en contra de la tesis del recurrente, concretamente en su resolución... en la que señalábamos que las afirmaciones de las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012 (Rec. nº 1218/2010) y de 3 de marzo de 2014 (Rec. nº 5085/2008) no debían ser sacadas del concreto contexto en el que habían sido realizadas.

Más recientemente, el 30 de noviembre de 2017, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias ha dictado una resolución (35/01136/2016 y acumuladas) –que hacemos nuestra– en la que se aclara el alcance y contenido de las sentencias del Tribunal Supremo invocadas por el recurrente, de la cual se extraen las conclusiones siguientes:

- Las sentencias de 12 de diciembre de 2012 (Rec. nº 1218/2010) y de 3 de marzo de 2014 (Rec. nº 5085/2008) no constituyen jurisprudencia reiterada.
- De la sentencia de 12 de diciembre de 2012 se colige que las personas físicas pueden dotar la RIC al cierre del ejercicio contable, el 31 de diciembre de cada año, y que, en tal caso, el plazo de tres años para materializar comenzará a partir de dicha fecha de acuerdo con la dicción literal del artículo 27 de la Ley 19/1994, pero no están obligadas a ello, de forma que si dotan contablemente la reserva en el ejercicio

siguiente entonces el plazo de tres años se contará desde el devengo de este último ejercicio, lo que supondrá que el contribuyente disponga de cuatro años para materializarla a contar desde la obtención del beneficio, igual que ocurre con la personas jurídicas.

- La referencia al plazo de materialización de la RIC en personas físicas contenida en la sentencia de 3 de marzo de 2014 no ha sido utilizada como "ratio decidendi", tratándose más bien de una afirmación realizada con carácter incidental o como argumentación subsidiaria.

Después de transcribir el literal del fundamento noveno de la resolución TEAR de noviembre de 2017 concluye el TEAC que solo podría atenderse la pretensión del contribuyente (recordemos, que ese ejercicio estuviese prescrito) si hubiese contabilizado la dotación RIC al 31 de diciembre del ejercicio en que se generó el beneficio susceptible de la RIC, pero no sí lo hizo en el año siguiente.

Conviene que matice este aspecto porque el TEAR y el TEAC introducen un nuevo elemento en el proceso dotación-materialización RIC. Desde hace muchos años escribo y explico que el momento de efectuar la dotación contable de la RIC en personas físicas es después del cierre del ejercicio y antes de la presentación de la declaración del IRPF. Después del cierre porque solo entonces se conoce el beneficio empresarial o profesional, y antes de la presentación del IRPF para dar cumplimiento a la interpretación administrativa y luego judicial de que la RIC tiene que estar aprobada antes de la presentación del impuesto con la correspondiente deducción por el incentivo fiscal. Con ese parecer se ha contabilizado la gran mayoría de las dotaciones RIC en personas físicas, pero no obstante el TEAR indica con buen juicio que el TS en la Sentencia de 2012 señala que pueden dotarla al cierre del ejercicio contable, al 31 de diciembre, pero no que estén obligadas a ello.

A partir de ese razonamiento, si han efectuado la dotación al cierre del ejercicio dispondrán las personas físicas de los tres años que señala la Ley a partir de ese momento, y si lo hacen en el ejercicio siguiente aplicarán los tres años a partir de ese posterior ejercicio.

Esta nueva situación, que tiene su lógica, obligará a discernir sobre el plazo de materialización según cómo haya procedido la persona física, pero con el convencimiento total de que la gran mayoría habrá contabilizado la dotación en el ejercicio siguiente al de la generación de los beneficios susceptibles de la RIC. Si la

RIC de 2015 se contabilizó el 31 de diciembre de 2015 el plazo de materialización finalizará el 31 de diciembre de 2018, pero si se registró en la contabilidad de 2016 tendrá de plazo hasta el 31 de diciembre de 2019. Aquellos contribuyentes que hayan contabilizado la dotación anticipadamente tendrán que seguir su particular vía crucis con argumentos que analizaremos en su momento si se producen esas casuísticas minoritarias.

## **2. La resolución TEAC de 8 de junio de 2017**

El TEAC ya se había pronunciado sobre el plazo de materialización en las personas físicas en la resolución TEAC 3354/2013 de 8 de junio de 2017, cuyo objeto principal fue el análisis de una materialización indirecta realizada por una farmacéutica en una entidad que realizaba la actividad de arrendamiento con dos viviendas. El Tribunal rechazó la dotación RIC efectuada, pero en el fundamento de derecho quinto, de forma colateral, pero concluyente, abordó la cuestión del plazo para invertir en personas físicas, que de los cuatro años había pasado recientemente a tres. La conclusión final fue que el plazo seguía siendo de cuatro años, para lo que empleó algunos fundamentos jurídicos diferentes de los vertidos en la nueva resolución de 8 de febrero de 2018.

La primera consideración que hizo el TEAC fue que la propia Administración venía entendiendo que el beneficio fiscal lo disfrutaban las personas físicas en los mismos términos que las sociedades, por lo que si estas tienen cuatro años para materializar también lo tienen las personas físicas, porque de contrario tendrían una peor condición.

Ese criterio, sigue afirmando el Tribunal, no solo lo han venido entendiendo así los órganos de la Administración (Inspección y Gestión) sino incluso el Ministerio de Hacienda en las órdenes ministeriales en las que aprobó las declaraciones IRPF:

- Anexo C del ejercicio 2006, que incorpora la casilla 955 para recoger la materialización en 2006 de la dotación de 2002 (por tanto con un plazo de 4 años).
- Razonamientos equivalentes en el anexo 1 del borrador de declaraciones del IRPF de los años 2007 y 2008.

Interpretación que recalca el TEAC que tiene la relevancia del art. 12.3 LGT, puesto que las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el ministro de Hacienda, administraciones públicas y órganos de la Administración Tributaria tendrán efectos vinculantes para los encargados de la aplicación de los tributos.

Señala especialmente el texto de la resolución que el Tribunal no desconocía las dos Sentencias del TS, pero que en ellas se analizó lo que se había sometido a casación: *un tema de prescripción, y en ese marco dijo lo que dijo, y por ello este Tribunal entiende que esa afirmación no debe sacarse de contexto.*

Y culminaba su decisión expresando que:

Porque si una persona física que hubiera materializado una dotación a la RIC (invertido) a los 4 años, y que por ello (por no haber invertido en el plazo de 3 años) hubiera sido objeto de una regularización inspectora, le hubiera sometido al TS que ella (persona física) se le había hecho de peor condición que a una persona jurídica; el TS no habría confirmado ese ajuste inspector que habría ido en contra de la literalidad y del espíritu y finalidad de una norma que dispone que este beneficio se aplicará a las personas físicas "en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas".

Por primera vez un Tribunal económico-administrativo reconocía que no hubo contradicción jurídica en las SSTS acerca del plazo de materialización en personas físicas, por no ser esa la cuestión principal a tratar, y que tanto la norma (al señalar que las personas físicas aplicarán la RIC en los mismos términos que las entidades jurídicas) como la Administración tributaria y el ministro de Hacienda habían interpretado que el plazo de materialización era de cuatro años, tanto para sociedades como personas físicas.

### **3. El criterio y fundamentos del TEAC expresados en ambas resoluciones**

Después del breve análisis de las dos resoluciones resumo el criterio que en ambas o solo en una de ellas el TEAC expresa con nitidez:

- Que el plazo de materialización en personas físicas es el mismo que en entidades jurídicas: el de tres años contados a partir del año en que se efectúa la dotación, lo que significa cuatro años desde el cierre del ejercicio en que se generaron los beneficios destinados a la dotación.

- Que no existe jurisprudencia del TS que disminuya el plazo de cuatro a tres años, puesto que los comentarios sobre el plazo no forman parte de la *ratio decidendi*.
- Que no se puede hacer de peor condición a una persona física que a una jurídica, por lo que si las segundas tienen un plazo de cuatro años para materializar también lo tienen las primeras (expresamente en la resolución de 8 de junio de 2017).
- Que tanto la Administración Tributaria como el Ministerio de Hacienda, en los impresos del IRPF, habían compartido el criterio de que el plazo era de cuatro años (expresamente en la resolución de 8 de junio de 2017).
- Que si la persona física contabiliza la dotación al 31 de diciembre del año en que se generaba el beneficio susceptible de la RIC (sin estar obligado a ello), el plazo de tres años se cuenta a partir de esa fecha; pero si la dota en el año siguiente se contaría a partir de ese año, lo que supone un plazo de cuatro años para materializar (en la resolución de 8 de febrero de 2018).

Una parte importante de estos fundamentos jurídicos son los que se incorporan al nuevo criterio del TEAC publicado en la página web de Hacienda, como veremos en el epígrafe 5.

#### **4. La resolución TEAR de 30 de noviembre de 2017**

Tuve conocimiento de esta importante y brillante resolución en el mes de marzo a través del análisis de la resolución TEAC comentada de 8 de febrero de 2018 y no antes como me hubiese gustado para redactar la Crónica de la RIC 2017, aunque al solicitarla al TEAR su texto fue amable y rápidamente remitido, como en otras ocasiones, por su presidente. No obstante, algo falla en el sistema si los profesionales del derecho tributario no disponemos de una base de datos actualizada con las resoluciones TEAR y sí en cambio tiene acceso puntual a ellas la Administración tributaria. Se ha de dotar a los Tribunales económico-administrativos de los medios oportunos para que sus resoluciones y criterios sean más accesibles, máxime con la complejidad que genera la aplicación de los incentivos REF.

El fundamento noveno de la resolución TEAR de 30 de noviembre de 2017, nº 35/01136/2016 y acumuladas, se ocupa de varias cuestiones relacionadas con un negocio de farmacia. Una de ellas aborda el plazo de materialización en personas físicas, que la Inspección había considerado que no era de cuatro sino de tres años en virtud de las dos Sentencias del TS antes señalada. No se trata por tanto de un caso relacionado con la prescripción solicitada por los contribuyentes en base al nuevo plazo de materialización aplicado por la Administración, sino que la resolución analiza directamente en uno de sus fundamentos la problemática derivada del plazo de materialización en personas físicas.

El fundamento de derecho de la resolución que se centra en el plazo es el noveno. A nivel introductorio el Tribunal corrige a la Inspección en que la ampliación de tres a cuatro años no fue consecuencia de las resoluciones de los tribunales económicos administrativos, sino del Informe de la Comisión de expertos de diciembre de 2000 incorporado posteriormente en la consulta vinculante de 25 de abril de 2001: *el plazo máximo para invertir, como resulta también de la letra del precepto legal, comenzará a contarse desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva, es decir, del ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio, dado que la reserva se habrá dotado una vez terminado dicho ejercicio*, y reconoce que a partir de esa fecha se dictaron varias resoluciones con la ampliación del plazo a cuatro años, por lo que fue admitido de forma pacífica por todos los interlocutores intervinientes, tanto para las personas jurídicas como físicas.

Y finaliza su preámbulo expresando con claridad y dureza la impresión que le supone el cambio de criterio de la Inspección en el plazo de las personas físicas. Reproducimos textualmente ese párrafo para no caer en subjetividades al respecto, porque el mismo sentimiento fue el que experimentamos muchos de los profesionales especializados en esta materia:

Antes de entrar a analizar el contenido de la misma y sus antecedentes, queremos indicar que pocas cosas hay más injustas en el mundo de derecho (y fuera de él) que la generalización infundada, o dicho de otro modo, el pasar de lo particular a lo general sin mayores consideraciones ni precisiones. Así, en ocasiones, conclusiones recogidas en sentencias razonadas y razonables para el caso concreto que enjuician, son extrapoladas a otros casos similares pero no idénticos, de tal manera que mediante una reiteración apodíctica de aquellas se llega a una resolución incorrecta del

nuevo caso planteado. Esta es nuestra impresión acerca de la aplicación, por parte de la Dependencia de Inspección, de las citadas sentencias del Tribunal Supremo respecto de las que, ya lo adelantamos aquí, considera este TEAR que no constituyen jurisprudencia reiterada.

Después de sus prolegómenos entra de lleno el TEAR en el análisis de la problemática suscitada en torno al recortado plazo por la Administración de la RIC en las personas físicas. Primero fundamenta por qué entiende que las dos Sentencias del TS no constituyen jurisprudencia en este asunto, incidiendo en que los fallos plantearon el plazo de materialización como argumentación subsidiaria o a mayor abundamiento (*obiter dicta*), pero no como razón básica para adoptar la decisión (*ratio decidendi*); y luego hace un importante y meritorio esfuerzo para discernir las claves en los antecedentes de cada Sentencia y analizar en qué contexto tuvo que pronunciarse el Alto Tribunal.

En la problemática que llegó a la Sentencia de 12 de diciembre 2012 (rec. 1218/2010) destaca el TEAR un elemento que considera esencial: que el contribuyente había dotado la RIC en el mismo ejercicio en que se generó el beneficio y no al año siguiente, razón por la que defendía la prescripción del derecho de la Administración a regularizarla. El TEAR considera que el criterio del TS expresado en esa Sentencia es que las personas físicas pueden dotar la RIC tanto en el año en que se genera el beneficio (que la Inspección negaba) como en el siguiente, contándose el plazo de tres años a partir del momento elegido. Y ese juicio —sutilmente apreciado por el TEAR a través del exhaustivo estudio que hizo de los antecedentes, ya que no se desprende directamente del texto de la Sentencia— es el que hace suyo para concluir que el plazo de materialización de la RIC sigue siendo de cuatro años si el contribuyente la dotó en el ejercicio posterior al de obtención de los beneficios:

De acuerdo con lo expuesto, consideramos que el criterio que deriva de los párrafos anteriores es, en primer lugar, que las personas físicas pueden dotar la RIC al cierre del ejercicio contable el 31 de diciembre de cada año (ello había sido negado por la Inspección que mantenía que la dotación solo podía hacerse al año siguiente) y, en segundo lugar, que en tal caso, el plazo de tres años para materializar comenzará a partir de dicha fecha, de acuerdo con la dicción literal del Art. 27 de la Ley 19/1994 (tres años desde el momento del devengo del ejercicio en que se ha dotado la misma).

Llegados a este punto, queremos llamar la atención en el hecho de que la sentencia estudiada no impone el momento de contabilización de la dotación, y es que el Tribunal Supremo se limita a exponer que no encuentra inconveniente alguno para dotar el mismo día del devengo del impuesto pero en ningún modo afirma que la dotación deba ser realizado de forma obligatoria en tal fecha.

A resultas de lo expuesto, considera este Tribunal que el plazo de materialización en el caso de personas físicas será de tres o cuatro años en función de cual haya sido la fecha de dotación contable. Así, en el caso de que la dotación coincida con el cierre del ejercicio y el devengo del impuesto (31 de diciembre) la materialización será de tres años desde dicha fecha; en el caso en el que la dotación tenga lugar en el ejercicio siguiente (ciertamente, lo más habitual en la práctica), entonces será el devengo de ese ejercicio siguiente el que marcará el inicio del cómputo del plazo de los tres años lo que supondrá que el contribuyente dispondrá de cuatro años para materializar la reserva desde la obtención del beneficio, igual que ocurre con las personas jurídicas.

Como apreciamos en el texto, ni el TS ni el TEAR obligan a contabilizar la dotación RIC en un momento determinado, pero si el contribuyente la anticipa al cierre del ejercicio en que se generan los beneficios su decisión tendrá consecuencias negativas en el plazo de materialización, ya que a partir de la dotación se aplicarán los tres años del plazo legal. Si lo hace en el ejercicio siguiente, como es lo normal y lo que extensamente he aconsejado, el plazo es de cuatro años.

Sin embargo, en la STS de 3 de marzo de 2014 (rec. 5085/2008), en la que también se plantea la prescripción del derecho de la Inspección a regularizar la RIC, el TEAR no considera que la referencia al plazo haya sido utilizada como razón básica para adoptar la decisión final (*ratio decidendi*), sino que se trata de meras afirmaciones (*obiter dicta*), por lo que no puede considerarse jurisprudencia en sentido estricto<sup>2</sup>. Discrepa una vez más el TEAR de la afirmación del acuerdo de liquidación de que el TS marca de forma clara y precisa su doctrina jurisprudencial, fijando un plazo máximo de tres años a computar desde el fin del periodo de generación del beneficio:

... no es precisamente acertada, puesto que, a nuestro juicio, pocas conclusiones generales se pueden extraer de la segunda de las sentencias y

---

<sup>2</sup> Sobre este mismo razonamiento destacamos el excelente trabajo de Sánchez Blázquez, V. (2015) citado en la Introducción.

respecto de la primera lo único que puede afirmarse es que en aquellos casos en los que el contribuyente haya dotado la RIC el último día del ejercicio, coincidente con la fecha del devengo del impuesto, en tal caso, el plazo de materialización será de tres años. A partir de ahí, concluir como hace la Inspección que, en todo caso, el plazo empieza a contar desde el devengo del impuesto se nos antoja excesivo y carente de apoyo, por más que se busque sustento en la transcripción sesgada de determinados párrafos de las sentencias citadas, puesto que, como hemos dicho anteriormente, no siempre cabe extraer conclusiones generales de sentencias que resuelven casos particulares, y éstos lo eran.

La conclusión final del TEAR en la resolución comentada —recordemos una vez más que se trata de la petición del contribuyente de que el derecho a la regularización había prescrito al acortarse los plazos de materialización de cuatro a tres años— es que solo cabría atender su pretensión si hubiese dotado la RIC de 2003 al cierre del ejercicio 2003, pero como no aportó pruebas sobre ello la desestima.

En definitiva, la resolución TEAR se ocupa directamente del plazo de materialización que tienen las personas físicas para materializar sus dotaciones RIC, y no como lo hizo el TS en sus dos Sentencias y el TEAC en sus dos resoluciones analizadas de posibles casos de prescripción del derecho a regularizar la RIC por parte de la Inspección, y llega a la conclusión de que el plazo de materialización sigue siendo bajo su criterio de cuatro años, y que solo es de tres años si el contribuyente ha contabilizado la dotación en el propio ejercicio en que se generó el beneficio.

## **5. El nuevo criterio del TEAC sobre el plazo de materialización expresado en la página web del Ministerio**

Tras el análisis de las dos resoluciones TEAC y la resolución TEAR entiendo que se ha conformado definitivamente el juicio administrativo sobre el debatido plazo de materialización de las personas físicas. Ese criterio se ha publicado en la página web del Ministerio de Hacienda y Función pública y señala con claridad que el plazo es de cuatro años a partir del cierre del ejercicio en que se genera el beneficio susceptible de la dotación, con una única excepción: que el contribuyente

haya contabilizado la dotación en el mismo ejercicio del cierre y no en el siguiente, en cuyo caso, el plazo será de solo tres años:

B) Tratándose de personas físicas, pueden dotar la RIC al cierre del ejercicio contable el 31 de diciembre de cada año. Siendo así, el plazo de materialización en el caso de personas físicas será de tres o cuatro años en función de cual haya sido la fecha de dotación contable. Así, en el caso de que la dotación coincida con el cierre del ejercicio y el devengo del impuesto (31 de diciembre) la materialización será de tres años desde dicha fecha; en el caso en el que la dotación tenga lugar en el ejercicio siguiente (ciertamente, lo más habitual en la práctica), entonces será el devengo de ese ejercicio siguiente el que marcará el inicio del cómputo del plazo de los tres años lo que supondrá que el contribuyente dispondrá de cuatro años para materializar la reserva desde la obtención del beneficio, igual que ocurre con las personas jurídicas.

Como consecuencia de lo anterior, la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria nace a partir del momento en que transcurre el plazo máximo de tres o cuatro años de materialización de las inversiones, según que estemos ante el primero o el segundo de los supuestos anteriormente descritos.

En ambos supuestos, la prescripción del período impositivo correspondiente al año de vencimiento del plazo de materialización impide regularizar al obligado tributario por la posible ausencia o insuficiencia de inversión.

A raíz de la publicación de esta segunda resolución TEAC sobre el plazo de materialización y la redacción del criterio que sigue en la página web del Ministerio entiendo que se dan los preceptos indicados en el art. 239.8 de la Ley General Tributaria: *La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía*, por lo que su juicio será de obligado acatamiento por la Administración tributaria y por fin se pacifique una cuestión extensamente debatida en los últimos años y que ha generado una conflictividad en la que se aprecia cierto grado de cansancio por parte de los Tribunales económico-administrativos en cuanto a las constantes innovaciones de la Inspección tributaria en la aplicación de los incentivos REF, y no digamos en el sector del asesoramiento tributario.

## CONCLUSIONES

Extraigo finalmente las principales conclusiones a las que llego en esta disputada materia, esperando que deje ya de ser otro de los aspectos conflictivos del REF.

**Primera:** el 8 de febrero de 2018 se publicó la segunda resolución del TEAC que señala con total claridad que el plazo de materialización de la dotación RIC en personas físicas es el mismo que el de las entidades: cuatro años a partir del cierre del ejercicio en que se genera el beneficio susceptible de la dotación; consolidando así un criterio administrativo que difiere totalmente del asumido por la Inspección tributaria a raíz de la publicación de dos Sentencias del Tribunal Supremo, y que ha generado una gran conflictividad.

**Segunda:** que a esa conclusión llega el TEAC a través del razonamiento empleado en una anterior resolución de 8 de junio de 2017 y del plasmado en la importante resolución TEAR de 30 de noviembre de 2017, cuyos fundamentos hace suyos para afirmar que las personas físicas disponen del plazo de tres años que señala la Ley 19/1994 para materializar sus dotaciones RIC, contado a partir del momento en que efectúen la dotación. De esa forma si la realizan —como es habitual— en el ejercicio siguiente al de generación del beneficio dispondrán de cuatro años a partir del cierre del año en que se generó el beneficio, pero si la contabilizan al cierre de ese ejercicio dispondrán solamente de tres años.

**Tercera:** coinciden el TEAC y el TEAR en que no existe jurisprudencia reiterada en el plazo de materialización de las personas físicas, puesto que en la segunda Sentencia de 3 de marzo de 2014 los comentarios del Alto Tribunal sobre el plazo no forman parte de la *ratio decidendi* del fallo; mientras que en la primera de 12 de septiembre de 2012 la Inspección tributaria saca de contexto —en opinión de los dos Tribunales— el razonamiento final sobre dicho plazo en un contribuyente en concreto que había contabilizado de una forma específica, para generalizarlo a todas las situaciones aplicables. Tampoco deben olvidarse los razonamientos del TEAC expuestos en la primera de las resoluciones de que las personas físicas han de poder aplicar la RIC en los mismos términos que las sociedades, por lo que si estas tienen cuatro años para materializar también lo tienen las personas físicas, porque de contrario tendrían una peor condición; y que fue tanto la propia Administración tributaria y la Dirección General de Tributos, como el Ministerio de

Hacienda, con la aprobación de los impresos del IRPF de los sucesivos años, quienes consolidaron que el plazo de materialización era genéricamente de cuatro años.

**Cuarta:** queda pendiente de concretar las opciones que tiene en la actualidad cada contribuyente en función del estado en que esté su controversia con la Administración sobre el plazo de materialización. La casuística es grande y compleja, por lo que los profesionales del asesoramiento tendremos que hacer un esfuerzo adicional en analizar cada una de las situaciones en que se encuentren los empresarios y profesionales afectados, pero al menos podemos congratularnos de que nuestras reivindicaciones jurídicas se hayan reconocido.

Monte Lentiscal, 18 de marzo de 2018



# **COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA**

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

**VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ**

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



## SUMARIO

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

## I. INTRODUCCIÓN

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

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

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

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

## II. LOS HECHOS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### A. Planteamiento

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A esta conclusión nos llevan fundamentalmente dos ideas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El mismo sentido amplio del término actuaciones, que puede incluir actuaciones tanto de la Administración Tributaria como del obligado tributario, es el que se emplea en el último párrafo del artículo 104.5 de la LGT, en el que puede también prestarse atención: "Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario".

Parece claro, en nuestra opinión, que también la declaración del obligado tributario del procedimiento regulado en los artículos 128 a 130 de la LGT, cuando se produce la caducidad del mismo, sería una de "Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado" que "conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario". Por el contrario, no se puede negar lo anterior, limitando a las actuaciones administrativas lo dispuesto en este último párrafo del artículo 104.5, porque las actuaciones del procedimiento caducado que no se considerarán requerimiento administrativo previo como consecuencia de la caducidad son únicamente actuaciones administrativas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **IV. A MODO DE CONCLUSIÓN**

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

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

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

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

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

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

## V. BIBLIOGRAFÍA

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

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