

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 6/2011



I N S T I T U T O D E E S T U D I O S F I S C A L E S

SUMARIO

Aneiros Pereira, Jaime: *Soft law* e interpretación: las *Directrices* de la OCDE en materia de precios de transferencia

Borba Marchetto, Patricia; Godoy Delmônico, Diego Valerio de y Rodríguez García, África: Criterios ambientales en la imposición local brasileña: referencial al Impuesto Predial y Territorial Urbano (IPTU)

Calvo Vérguez, Juan: El llamado procedimiento de cuenta corriente tributaria en 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

Carbajo Vasco, Domingo: La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible

Suárez Mosquera, Carlos: Los plazos en el procedimiento inspector (recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo)

SOFT LAW E INTERPRETACIÓN: LAS DIRECTRICES DE LA OCDE EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA *

Jaime Aneiros Pereira

Universidad de Vigo

1. Introducción

Los últimos años del siglo XX y el inicio del siglo XXI están marcados por la internacionalización de las economías y por la aproximación de los ordenamientos jurídicos¹. En unos casos, ello se debe a la normativa que emana de las instituciones representativas de los procesos de integración supranacional como es la Unión Europea pero, en otros muchos, son otros organismos internacionales –v. gr. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico– los que influyen en las distintas regulaciones nacionales. Hay que añadir que, aún en el primer caso, existen también disposiciones que recomiendan la adopción de determinadas reglas jurídicas a los Estados.

Una de las cuestiones más importantes que plantea el fenómeno de las organizaciones internacionales es el del carácter normativo o no del llamado *soft law* que emana de ellas. En este sentido, debe analizarse su posición en el sistema de fuentes pero, sobre todo, su transformación en Derecho positivo interno de los Estados².

Precisamente, uno de los ámbitos donde se aprecia una mayor influencia de las recomendaciones de las organizaciones internacionales es el de las operaciones entre empresas participadas o, más propiamente, las operaciones vinculadas o precios de transferencia, si aceptamos la terminología internacional. En este sentido, debe señalarse que la OCDE ha publicado en 1995 las *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises ant Tax Authorities*, o Guía de Precios de Transferencia, que han influido en las distintas legislaciones nacionales. La constante evolución de esta cuestión y la experiencia adquirida durante todo este tiempo ha ocasionado una revisión de estas *Directrices* en el año 2010.

También en la Unión Europea se han aprobado modelos de comportamiento como el aprobado por la Resolución del Consejo de 27 de junio de 2006 relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE)³. Esta disposición constituye un primer resultado de los trabajos previos realizados tanto por la Comisión⁴, como por el Foro Conjunto UE-OCDE.

En el caso español esta influencia se ha puesto de manifiesto, sin ninguna duda, en la normativa del Impuesto sobre Sociedades. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre de

¹ Calderón Carrero, J. M., “Blanqueo de capitales, paraísos fiscales y sistema tributario”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 299, 2009, pág. 19, entre otros lugares, califica a este fenómeno como la “nueva era del Derecho Global”.

² Se habla, así, de *hard law* cuando se traduce en Derecho positivo y del efecto *backdoor legislation* cuando las disposiciones de *soft law* logran convertirse en normas jurídicas vinculantes.

³ DOCE de 28 de julio de 2006.

⁴ “La fiscalidad de las empresas en el mercado interior” (SEC (2001) 1681 de 23 de octubre de 2001) y “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria” (COM (2001) 582 final de 23 de octubre de 2001).

Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (LPF) ha incluido, entre las diversas modificaciones normativas que contempla, la modificación del artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Con ella se introduce una regla de valoración de las operaciones vinculadas, de acuerdo con cinco métodos admitidos en el contexto internacional, así como la obligación de los sujetos pasivos de documentar estas transacciones. Se recoge, de este modo, el principio de libre concurrencia o *arm's length principle* así como los aspectos relativos a la documentación de las operaciones realizadas y el importe determinado de acuerdo con el citado principio.

Esta última cuestión se traduce, entre otros aspectos, en la creación de una nueva obligación formal de documentación, el llamado *Masterfile*, que implica disponer de una información detallada de los sujetos y de las operaciones realizadas y que ha protagonizado la actualidad normativa y práctica en el ámbito tributario en los últimos tiempos⁵.

En el plano interno, las previsiones que integran la nueva obligación de documentación han sido objeto de desarrollo por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre por el que se desarrolla el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS)⁶ y su modificación posterior por el Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, así como por el más reciente Real Decreto 897/2010, de 9 de julio.

La comprensión de este régimen sólo se alcanza si se tiene en cuenta su fuente última. Ello nos obliga a analizar el valor de las *Directrices* y su trascendencia pues no debe olvidarse que la compleja regulación que comprenden los textos citados integra el tipo infractor del artículo 16.10 del TRLIS que, como es sabido, prevé un severo sistema de sanciones tributarias para el caso de incumplimiento de esta obligación.

2. Las fuentes del Derecho y el *soft law*

Como paso previo al estudio de los efectos que tienen las *Directrices* de la OCDE en materia de documentación, debemos realizar unas breves consideraciones sobre el lugar que ocupan en las fuentes del Derecho. Para ello debemos analizar el fenómeno en el que se insertan, que no es otro que el de las recomendaciones que emanan de determinadas instituciones supranacionales.

Resulta usual utilizar la denominación de *soft law* para referirse a todos aquellos actos que carecen de eficacia normativa y que son dictados por organismos internacionales⁷, ya tengan éstos poder normativo o y carezcan de él⁸.

Ambos rasgos –el origen y su posición en el sistema de fuentes– son los característicos de este tipo de disposiciones pues, por un lado, carecen de efecto directo y, por otro, tienen su carta de naturaleza en el ámbito de las organizaciones internacionales. Las denominaciones utilizadas para referirse a este conjunto de instrumentos son variadas

⁵ García-Herrera Blanco, C., “El régimen de documentación de las operaciones vinculadas”, *RTT*, n.º 87, 2009, pág. 31.

⁶ Caamaño Anido: “Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 311, 2009, pág. 44 ha criticado en nuestra doctrina la identificación operación vinculada-obligación de documentación.

⁷ Cfr. Snyder, F. “The effectiveness of European Community law: institutions, processes, tools and techniques”, *The modern Law Review*, Blackwell, Oxford, vol. 56, n.º 1, 1993, pág. 32.

⁸ Ruiz Hidalgo, C., *Tributación de la empresa en la Unión Europea*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 27 destaca la falta de habilitación normativa para llevar a cabo la armonización en la imposición directa. Ello motiva la utilización de este tipo de instrumentos.

pues, entre otros, se incluyen las Recomendaciones, las Decisiones, las Comunicaciones, las *Directrices*, los Códigos de Conducta y otras figuras.

La exclusión del sistema de fuentes resulta de las propias normas que regulan esta cuestión, pues ni las normas internacionales, ni las comunitarias, ni las propias normas españolas incluyen a alguno de estos instrumentos entre aquellos que gozan de los efectos jurídicos propios de una norma de tal carácter. Es decir, carecen de la eficacia directa y *erga omnes*, así como de la oponibilidad propia de las leyes y de las demás normas jurídicas.

Sin embargo, se trata de herramientas técnicas con las que se pretende influir en el Derecho positivo de los distintos Estados estableciendo los principios informadores de las distintas reglamentaciones nacionales, detallando el tratamiento posible de los distintos aspectos del tema o realizando otra serie de consideraciones. En efecto, se trata de establecer el marco conceptual de una determinada materia así como las líneas maestras de una eventual regulación. Por lo tanto, su relevancia se encuentra en el plano principalista, de denominación o de tendencia.

La finalidad que se pretende es la de lograr la aproximación de legislaciones⁹ y es por ello que su utilización es frecuente en organizaciones supranacionales de las que España forma parte¹⁰. Su uso responde en algunos casos, a la falta de poder legislativo –v. gr. OCDE– y, en otros, a la dificultad de aprobar una determinada normativa¹¹ o a la existencia de peculiaridades nacionales que hacen difícil el éxito de un régimen jurídico¹².

En ocasiones, el *soft law* termina siendo la base de la regulación de una determinada materia como ha sucedido con la regulación de las operaciones vinculadas en nuestro país. La forma en la que termina convirtiéndose en Derecho merece alguna consideración teórica desde el punto de vista de los principios de legalidad y de seguridad.

Desde la primera de las perspectivas anunciadas, queremos hacer referencia al déficit democrático que se pone de manifiesto en el seno de las organizaciones de las que emanan estas disposiciones. Ya hace algunos años, la profesora Pita Grandal puso de manifiesto como el fenómeno de las organizaciones internacionales y de la globalización estaban transformando la creación jurídica¹³. En efecto, la composición gubernamental, por técnicos o representantes de sectores económicos hace que no haya ocasión de plantear un debate en los órganos depositarios de la soberanía nacional sobre

⁹ Barreiro Carril, M. C. “Incidencia del Derecho comunitario en el sistema de fuentes desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario”, Tesis de licenciatura (inérita), Universidad de Vigo, 2007, pág. 131 destaca el principio de subsidiaridad como explicación la frecuencia con la que se acude a estos instrumentos.

¹⁰ Vid. Aujean, M., “European Commission launches comprehensive strategy to promote tax coordination in the EU”, *EC Tax Review*, n.º 2, 2007, pág. 63 insiste en la importancia de la coordinación entre las legislaciones de los países miembros.

¹¹ Aujean, M., “Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada”, *Civitas-REDF*, n.º 129, 2006, págs. 5 y ss destaca el papel del *soft law*, sobre todo en la materia de la fiscalidad directa, para conseguir la integración entre la dimensión europea y el principio de soberanía de los Estados miembros, al tiempo que destacaba la complejidad del proceso de adopción de disposiciones normativas en la UE.

¹² Gribnau, H., “Improving the legitimacy of *soft law* in EU Tax Law”, *Intertax*, vol. 35, n.º 1, págs. 30 y ss. destaca el uso del *soft law* para conseguir una menor pero mejor legislación en el ámbito de la UE y su utilización ante el recelo de algunos países miembros.

¹³ Vid. Pita Grandal, A. M., “Derecho comunitario y reserva de Ley”, *Documentos de trabajo*, n.º 11, 2002, págs. 311 y ss.

las distintas alternativas y soluciones¹⁴. En otros casos, se puede dar la paradoja de convertir en vinculante una determinada medida que no ha sido tramitada como norma a través de los procedimientos correspondientes, convirtiéndose en una especie de *backdoor legislation* o legislación por la puerta trasera¹⁵.

Desde el punto de vista de la seguridad jurídica, la ausencia de una norma jurídica hace que se afecte de pleno a uno de los contenidos fundamentales de este principio como es que exista una norma pública, clara y precisa¹⁶.

En la práctica, la adopción del sistema diseñado por la OCDE implica la estandarización internacional de la legislación y ello implica un cierto favorecimiento de la internacionalización de las actividades económicas dentro de ese proceso llamado globalización. Es por ello que se ha llegado a decir que las *Directrices* sobre precios de transferencia son el régimen internacional de esta cuestión¹⁷, ello en la medida en que han conseguido una cierta armonización de los regímenes fiscales. Esta idea late en algunos informes de esta organización en los que se señala que el artículo 9 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición y las *Directrices* representan principios internacionalmente aceptados para fijar el valor de mercado de las operaciones entre empresas asociadas o vinculadas. Además, la influencia de estos instrumentos queda patente en la mayoría de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición firmados por los distintos Estados.

Ciertamente, la adopción de un régimen de marcado carácter internacional favorece a las empresas multinacionales al reducir los costes administrativos y de negociación pero también evita conflictos entre Administraciones tributarias, así como situaciones de abuso de Derecho. Ello siempre que la interpretación del *soft law* sea uniforme en todos los países. En este sentido, el Consejo de la OCDE ha recomendado a los gobiernos que la aplicación del principio de libre competencia, recogido en el artículo 9 del Modelo de Convenio, sea uniforme y se evite la interpretación unilateral del mismo.

La Unión Europea ha adoptado los principios desarrollados en el seno de las *Directrices* de la OCDE y los ha desarrollado en el Foro Conjunto sobre precios de transferencia¹⁸. Con esta iniciativa se pretende lograr una interpretación uniforme y una aplicación homogénea del régimen previsto en las *Guidelines* o *Directrices*. Por lo tanto, se puede decir que se trata de articular un sistema común sobre precios de transferencia tanto por la pertenencia a una como a otra organización.

¹⁴ El Foro conjunto UE-OCDE sobre Precios de Transferencia, por ejemplo, está compuesto por un experto de la Administración tributaria de cada Estado miembro y diez expertos del sector empresarial. Asisten a las reuniones, en calidad de observadores, representantes de los países candidatos a la adhesión y de la Secretaría de la OCDE.

¹⁵ Martín Jiménez, A., "Towards Corporate Tax Armonization in the European Community", *Series on International Taxation*, n.º 22, 1999, pág. 243 en donde pone de manifiesto que ésta es una de las paradojas que se deriva del principio de subsidiariedad. En el mismo sentido, Muleiro Parada, L.M., "Las medidas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autónomos" en VVAA. *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 296 en relación con la conversión en *hard law*.

¹⁶ Sobre las manifestaciones de la seguridad jurídica, *vid.* García Novoa, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 127 y ss.

¹⁷ Even, S., "The arm's length Standard in North America", *Tax Notes International*, vol. 20, 2000, n.º 6, pág. 673.

¹⁸ La Comisión propuso la creación de un «Foro conjunto de la UE sobre los precios de transferencia» como ejecución de su Comunicación «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia para dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria» del año 2001. El Foro Conjunto UE-OCDE sobre Precios de Transferencia fue creado en junio de 2002.

Los Estados tienen varias vías para aceptar este enfoque y una de ellas es, como señala Calderón, aceptar las *Directrices* como base, modelo o antecedente¹⁹. Es aquí donde entendemos que se encuentra su verdadera importancia. Se trata de elementos a tener en cuenta en la interpretación de las distintas disposiciones nacionales pues constituyen el antecedente histórico de los preceptos que integran el Derecho positivo. Por lo tanto, si las normas tienen que interpretarse de acuerdo con los criterios del artículo 3 del Código Civil, como nos recuerda el artículo 12 de la Ley General Tributaria, resulta inevitable tener en cuenta que la regulación española tiene su origen en las propuestas y recomendaciones realizadas desde las organizaciones internacionales que venimos señalando.

Además, debe señalarse que también resulta relevante su utilización para la interpretación de los conceptos utilizados en las normas. De este modo, influyen en la interpretación gramatical de una determinada disposición interna. Así, el sentido usual, jurídico o técnico de algunas referencias normativas puede venir determinado por lo señalado en las *Directrices*.

A ello hay que añadir el valor que puede concederse al *soft law* en la interpretación teleológica de los preceptos vigentes pues, en muchos casos, la finalidad de la norma encontrará su explicación en estos textos. En todo caso, su valor interpretativo estará condicionado a que el Derecho positivo no contradiga expresamente su literalidad y su sentido²⁰.

La conclusión anterior se ve reforzada por lo señalado en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de diciembre de prevención del fraude fiscal que señala que uno de los objetivos de la reforma es “*adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada*”²¹.

Es así que a la hora de plantearse distintos supuestos jurídicos, esto es, a la hora de interpretar la normativa²², deben de tenerse en cuenta los criterios, principios y soluciones planteados en dichos textos internacionales.

3. El valor interpretativo de las *Directrices* sobre precios de transferencia en la documentación de las operaciones vinculadas

El Capítulo V de la *Guía* de Precios de Transferencia se dedica a la documentación de las operaciones que pretende ser una referencia tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes. Para las primeras, servirá de referente en cuanto a los procedimientos y pruebas a obtener. Para los segundos, identifica la documentación que puede servir para cumplir con las obligaciones establecidas en las normas españolas.

¹⁹ Calderón Carrero, J. M., “The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?”, *Intertax*, vol. 35, 2007, n.º 6, pág. 16.

²⁰ Este aspecto es tenido en cuenta, en muchos casos, por las sentencias judiciales. Sobre esta cuestión, *vid.* Prieto Sanchís, L., *Interpretación jurídica y creación judicial del Derecho*, Temis, Lima, 2005.

²¹ Ezquiaga Ganuzas, F. J., *La argumentación en la justicia constitucional española*, IVAP, Bilbao, 1987, pág. 187 y Balaguer Callejón, M. L., *Interpretación de la Constitución y ordenamiento jurídico*, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 125 señalan la falta de normatividad directa de las Exposiciones de Motivos pero su importancia en la interpretación.

²² Siota Álvarez, M., *Analogía e interpretación en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 147 señala la interconexión existente entre interpretación, como análisis de supuestos jurídicos, y calificación, referida a supuestos de hecho.

En los últimos tiempos la mayoría de los países industrializados están adaptando su regulación interna a lo señalado en las *Guidelines* o *Directrices* sobre precios de transferencia en lo que se refiere a la exigencia de cierta documentación para las operaciones vinculadas. De acuerdo con lo señalado en el apartado anterior, vamos a analizar cómo influyen en la interpretación de algunos aspectos de la normativa española.

Una de las cuestiones que se plantean es la de la carga de la prueba. Las *Directrices* de la OCDE señalan que las obligaciones de documentación no están destinadas a imponer mayores cargas de prueba que las que imponen las legislaciones nacionales. En este sentido debe tenerse en cuenta la normativa española contiene dos reglas sobre la prueba que afectan directamente a las operaciones vinculadas. Por una parte, el artículo 105 de la LGT establece que le corresponde la prueba a quien pretende ejercitar el derecho y, por otra, que los artículos 18 y siguientes del RIS establecen obligaciones de documentación para estas operaciones. El derecho, o los derechos, a ejercitar en las operaciones entre empresas vinculadas son tanto el derecho de crédito que le corresponde a la Hacienda Pública como el derecho del contribuyente de deducir determinados gastos o a computar los ingresos. Por lo tanto, nos encontramos en una situación de confluencia de carga de prueba de ambos sujetos de la obligación tributaria que no puede ser interpretada de otro modo que como un implícito acogimiento del principio de facilidad probatoria²³. Así puede desprenderse de la Exposición de Motivos de la Ley de Prevención del Fraude Fiscal que señala que “*las obligaciones específicas de documentación deberán responder al principio de minoración del coste de cumplimiento, garantizando a la vez a la Administración tributaria el ejercicio de sus facultades de comprobación en esta materia*”.

No obstante, el RIS incluye una amplia documentación que debe cumplimentar el contribuyente cuyo incumplimiento pretende integrar el severo régimen sancionador del artículo 16.10 del TRLIS. Ello no hace otra cosa que desequilibrar la balanza relativa a la actividad probatoria al exigir una actividad excesivamente minuciosa y prolija al contribuyente. Ahora bien, como también recuerdan las *Directrices* de la OCDE, en la práctica de las comprobaciones no deben hacerse aseveraciones que hagan imposible la determinación del valor de mercado y que ambos sujetos de la obligación tributaria deben confiar en las pruebas de la otra parte. Ello es la plasmación del principio de proporcionalidad en materia probatoria²⁴.

Los contribuyentes deben determinar el valor de las operaciones de acuerdo con información de la que razonablemente puedan disponer al tiempo de realizar la transacción. Se trata de una plasmación del principio de proporcionalidad en cuanto a los medios de prueba, de modo que se excluye tanto la *probatio* diabólica como la utilización de medios exorbitantes. En este sentido, es razonable la prueba realizada mediante comparables externos –el importe de las operaciones con partes no vinculadas– como el realizado teniendo en cuenta datos de años anteriores con las oportunas matizaciones en función del mantenimiento o alteración de las circunstancias.

El Código de Conducta aprobado en el Foro conjunto UE-OCDE insiste en esta cuestión al señalar que no procede exigir “cargas administrativas no razonables” a las empresas

²³ Este principio ha sido estudiado con profundidad y por primera vez en materia tributaria por Pita Grandal, A. M., *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 95 y ss.

²⁴ García-Herrera Blanco, C., ob. cit., pág. 33 destaca que la exigencia de documentación debe de interpretarse de acuerdo con el principio de proporcionalidad.

y, especialmente, a las pequeñas empresas no debe exigírsele “una documentación tan voluminosa o detallada como para las empresas de dimensión mayor”.

En cuanto a los aspectos temporales, las *Directrices* de la OCDE señalan que los particulares deben tener en cuenta la valoración antes de realizar las operaciones pero, en cuanto al momento en el que debe de disponerse de las pruebas, se destaca el carácter no contemporáneo a las operaciones y, sobre todo, la disponibilidad de un plazo razonable de tiempo para aportar las pruebas. Por lo tanto, los requerimientos que efectúe la Administración deben de conceder un plazo de tiempo prudencial para que el contribuyente aporte todo el contenido documental que se le exige. En definitiva, entendemos que debe tenerse en cuenta la previsión del artículo 52.2 del Reglamento de aplicación de los tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, en el sentido de conceder un plazo no inferior a diez días para su presentación.

El Código de Conducta también insiste en la idea del “plazo razonable” para la aportación de esta documentación. Así, a diferencia de lo que ocurre en otros sistemas jurídicos, no debe entenderse que la documentación debe estar disponible en cualquier momento para la Administración sino que ésta, o más bien el propio ordenamiento interno, debe de conceder un cierto margen temporal al contribuyente requerido para que aporte la documentación.

La forma de aportar la documentación, puede decirse que se ampara en el principio de libertad de forma pues se permite la aportación tanto de documentos originales como en forma de libro. En cualquier caso, donde se aprecia una mayor influencia en la legislación positiva es en la estructura o en los aspectos que deben ser objeto de justificación por el contribuyente. Las *Directrices* de la OCDE se refieren a una descripción general del negocio, la estructura general de la entidad, los supuestos de vinculación, el importe de las operaciones en los años precedentes y el volumen de transacciones internacionales. Los artículos 18 y 19 del RIS establecen la estructura y el contenido que debe tener tanto la documentación del grupo como la del obligado tributario.

El lenguaje de la documentación es importante en aquellas empresas multinacionales y lo mismo sucede con la propia obtención de los documentos. También la cuestión del idioma se deja a la libertad del contribuyente, si bien se prevé la obligación del contribuyente de traducir la documentación que sea relevante para la Administración. Ello puede implicar una dilación del procedimiento pero parece razonable entender que ello se convierta en un motivo justificado de duración. Lo mismo puede suceder con la obtención de los datos o documentos de las entidades residentes en otras jurisdicciones fiscales. En estos casos se establece que la Administración debe ponderar la necesidad de obtener dichos documentos frente a la carga que ello implica para el contribuyente. Por ello, sólo si son indispensables y no implican un coste desproporcionado para el contribuyente pueden ser requeridos al contribuyente.

Del mismo modo, sólo se deben requerir informaciones que pudiesen estar a disposición del contribuyente al tiempo de realizar las operaciones y que sea razonable su posesión por éste. Así, no pueden requerirse datos que no puedan obtenerse legalmente o que son confidenciales por razones de competencia, no están publicados o no pueden obtenerse de los mercados. Estos aspectos resultan aún más importantes cuando la entidad es una filial de una matriz no residente o cuando el contribuyente residente es un accionista minoritario.

La conservación de los documentos debe realizarse en los mismos términos que se contempla para el resto de documentación en el Derecho interno, sin que sea exigible la

aportación de aquellos materiales que no se refieran al periodo de comprobación de las operaciones. Por lo tanto, debe pensarse en que el plazo coincide con el de prescripción. No obstante, también se deja libertad para que el contribuyente aporte los documentos que voluntariamente conserva o que tiene en su poder para demostrar, por ejemplo, los contratos a plazo.

En definitiva, todas estas consideraciones resultan de gran importancia para interpretar la normativa española. Piénsese que el Código de Conducta sobre esta materia contempla el compromiso de los Estados de no imponer sanciones relacionadas “con la documentación a los contribuyentes que cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de un plazo aceptable, la obligación de presentar una documentación armonizada y coherente”.

4. Conclusiones

En los últimos años vivimos un proceso en el que las recomendaciones o códigos de conducta aprobados tanto en el ámbito de la OCDE como de la UE inician un proceso de aproximación de legislaciones que, en algunos casos, culmina con la recepción por el Derecho interno de los Estados de sus previsiones.

Uno de los sectores en los que se observa esta evolución es el de las operaciones vinculadas o precios de transferencia. Las *Directrices* de la OCDE, primero, y el Código de Conducta fruto de los trabajos del Foro Conjunto con la Unión Europea, después, han avanzado en el proceso de trasladar a los contribuyentes la carga de la prueba sobre el valor de mercado en las transacciones entre empresas asociadas. Ello se ha traducido en la exigencia de una documentación sobre las operaciones que, en el caso español, se encuentra en los artículos 18 y 19 del RIS. Nuestro Derecho ha asumido como propio el contenido de los textos citados, por lo cual estas disposiciones juegan un importante papel en la interpretación de las normas vigentes, como recuerda la propia Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal.

Estos instrumentos de *soft law* constituyen el antecedente histórico de nuestra normativa y, del mismo modo, contribuyen a la interpretación gramatical y teleológica pues los principios y los conceptos hunden sus raíces en él. Además de estos aspectos, también creemos que su valor interpretativo resulta importante a la hora de analizar cuestiones como la carga de la prueba, la forma de la documentación, el momento de su aportación, el idioma de alguno de los datos, el tiempo de conservación o la consideración sobre el carácter confidencial de alguno de los documentos.

CRITERIOS AMBIENTALES EN LA IMPOSICIÓN LOCAL BRASILEÑA: REFERENCIA AL IMPUESTO PREDIAL Y TERRITORIAL URBANO (IPTU)

Patricia Borba Marchetto

Diego Valério de Godoy Delmônico

Universidade Estadual Paulista

Júlio de Mesquita Filho

África Rodríguez García

Instituto de Estudios Fiscales

1. Introducción

Una de las principales preocupaciones de los dirigentes de la UE es la protección del medioambiente. Para lograr ese objetivo, la UE utiliza entre otras actuaciones, medidas legislativas entre las que destacan las de carácter tributario²⁵.

Por su parte, en España es cada vez mayor la preocupación sobre estas cuestiones. Derivado de esta concienciación ambiental podemos observar diversas medidas tributarias aprobadas por los parlamentos nacional y autonómicos que afectan a la práctica totalidad de las figuras impositivas. En lo que respecta a la imposición local²⁶, se puede observar cada vez más la inclusión de incentivos fiscales cuya finalidad es incentivar a los ciudadanos a que realicen sus actividades de una manera más respetuosa con el medioambiente. A su vez, hay que tener presente que la mayoría de los criterios ambientales incluidos en los tributos locales se encuentran recogidos en la imposición sobre el transporte, sin embargo, vemos cómo estos incentivos fiscales a la protección ambiental se van incluyendo también en la imposición sobre la riqueza inmobiliaria aunque sea de una manera tímida y con escasa importancia. A ello, debemos añadir en los últimos años la existencia de de diversas publicaciones²⁷ que propugnan la introducción de medidas fiscales ambientales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Ante este panorama, tenemos que tener presente la tendencia de otros países en los que, cada vez más, están incluyendo en su normativa tributaria local incentivos ambientales a la protección del medioambiente. Ejemplo de lo anterior lo observamos en Brasil donde se están aprobando leyes con la finalidad de ambientalizar los tributos locales y, en concreto, los que recaen sobre la riqueza inmobiliaria²⁸.

2. El IPTU y su importancia en la sostenibilidad ambiental

El Impuesto Sobre la Propiedad Predial y Territorial Urbana, el IPTU, es un impuesto de competencia municipal que, junto con el ISS (Impuesto Sobre Servicios de Cualquier

²⁵ Véase Blanco García, A.: “Fiscalidad de la Energía” en *Documentos de Trabajo* n.º 4/2010 IEF.

²⁶ Carbajo Vasco, D: “Una nota sobre los beneficios fiscales para la protección del medioambiente en las Haciendas Locales españolas” en *Tributos Locales* n.º 91/2009.

²⁷ A título de ejemplo: la proposición de ley de fiscalidad ambiental presentada en el Congreso de los Diputados el 21 de julio de 2009 por los Grupos Parlamentarios de ER, IU e ICV; Castro Pacheco, L y Blanco García, A.: “Criterios ambientales en el IBI” en *Colección del Defensor del Contribuyente*, en prensa.

²⁸ Para más información sobre el sistema tributario brasileño véase: Castro Pacheco, L. y Blanco García, A.: “La Tributación local en Brasil y su comparación con España” en prensa.

Naturaleza), ICMS (Impuesto de Circulación de Mercancías y Servicios) y FPM (Fondo de Participación de los Municipios), constituyen parte fundamental de los presupuestos de las ciudades. Por su potencial en lo que a los procesos de urbanización se refiere, representa para la Administración Pública una importante herramienta para estimular la ocupación responsable del suelo y el ejercicio de la función social de la propiedad.

Además de cumplir con el artículo 156 de la Constitución Federal, base general para los impuestos de competencia municipal, el IPTU recoge también otros fundamentos constitucionales, como el principio de la función social de la propiedad privada, regulado en el artículo 5º, inciso XXII, de la CF/88. Otros artículos de la constitución federal se relacionan tanto con el principio de la función social, como con el IPTU: los artículos 182 y 183 de la CF/88 regulan la Política Urbana y su función social.

Artículo 182. La política de desarrollo urbano, ejecutada por el Poder Público municipal, conforme a las directrices generales establecidas por ley, tiene como objetivo ordenar el pleno desarrollo de las funciones sociales de la ciudad y garantizar el bienestar de sus habitantes.

La Ley n.º 10.257/2001, también conocida como Estatuto de la Ciudad, regula de forma más específica los artículos constitucionales 182 y 183. Según el propio Estatuto, son reconocidas normas de orden público e interés social que regulan el uso de la propiedad urbana a favor del bien colectivo, de la seguridad y del bienestar de los ciudadanos, así como del equilibrio ambiental. En otras palabras, el Estatuto de la Ciudad trata de enfocarse hacia parámetros tales como la sostenibilidad, ocupación responsable del suelo, función social de la propiedad privada, gestión democrática del espacio público, utilización adecuada de la infraestructura local, lucha frente a la retención especulativa y la promoción de la estructura que no promueva impactos negativos en la estructura del tráfico actividad local. En el capítulo II, el Estatuto de la Ciudad cita los instrumentos de la administración pública para la implementación de los principios recogidos en el estatuto, en el que se encuadra el IPTU. De esta forma, la ley n.º 10.257/2001 consagra al IPTU como herramienta de consecución de políticas públicas orientadas a la sostenibilidad y a la utilización responsable de los espacios urbanos, incorporando a Brasil en un asunto bastante discutido en el exterior que, fruto de la creciente preocupación por el medio ambiente y los impactos de la acción humana en la naturaleza, coloca a la tributación como centro de las políticas de incentivo a la responsabilidad ambiental, los llamados Green Taxation o Eco Tax.

3. El IPTU Verde

El IPTU Verde se define como una iniciativa de la esfera administrativa municipal que, a través de la legislación vigente, aplica un descuento en el montante total del IPTU como beneficio a los propietarios de los inmuebles cuyos bienes cumplen con algunos prerequisites de orden ambiental. Así, su implementación, alícuotas y, en consecuencia, grados de eficacia y protección ambiental pueden variar de una ciudad a otra.

En Araraquara, en el estado de Sao Paulo, por ejemplo, el IPTU Verde se regula por la Ley Municipal n.º 7.152, de 8 de diciembre de 2009, y propone la exención parcial del impuesto en aquellas propiedades que mantengan área arbolada. La exención del impuesto se dispone en tres niveles de acuerdo con el área preservada:

- 10 por 100 de descuento para las propiedades que mantengan entre un 30 por 100 y un 45 por 100 de área arbolada.
- 20 por 100 de descuento para las propiedades que mantengan entre un 45 por 100 a un 80 por 100 de área verde; y un

– 40 por 100 de descuento a aquellos que mantengan más del 80 por 100 del área total del terreno arbolado.

La fiscalización está a cargo de la Secretaría del Medio Ambiente y el ciudadano que quiera obtener el beneficio debe requerirlo personalmente en la Secretaría cada año. Es importante resaltar que, en el artículo 2.º, la ley municipal araraquarense restringe considerablemente el alcance de las propiedades que pueden incluirse en el IPTU Verde.

Artículo 2.º. Las propiedades a que se refiere el artículo primero son:

I- Áreas de 2000 metros cuadrados como mínimo; mantenidas según la legislación vigente.

II- Áreas declaradas de preservación permanente, así definidas por el Código Forestal.

Otras disposiciones sobre el cobro y catastro de propiedades para el cobro del IPTU Verde se han regulado en el Decreto 9.341, de 2010, que expone los documentos necesarios para la solicitud y también cuestiones más específicas que determinan la fiscalización de la Secretaría de Medio ambiente.

Artículo 2.º. Las condiciones necesarias para la concesión de exención a las áreas previstas en el artículo 2º de la Ley n.º 7152, de 8 de diciembre de 2009, son las siguientes:

I- El tipo de vegetación en las áreas de al menos 2000 metros cuadrados deberá incluir un mínimo de 30 por 100 de especies nativas con una altura superior a 1.50 metros; y en las Áreas de Preservación Permanentes 100 por 100 de especies nativas a una altura superior a 2.00 metros.

En la ciudad de Sao Carlos, también en el interior de Sao Paulo, hay otro ejemplo de la implantación del IPTU Verde. Allí, la ley municipal n° 13.692, que instituye la planta genérica de valores y mayores disposiciones sobre el cobro del IPTU, dispone, en sus artículos 44 a 46, los incentivos ambientales que han de ser promovidos a través de descuentos en el valor del IPTU. La legislación, aplicable a los inmuebles horizontales edificados, prevé descuentos del 2 por 100 para inmuebles que tengan áreas permeables y del 2 por 100 para inmuebles que tengan uno o más árboles en frente del terreno. Además de esto, hay un descuento del 50 por 100 en el IPTU de inmuebles no edificados, que funcionen como estacionamiento de vehículos siempre que no sea una actividad comercial y sea de acceso público.

En 2007, el primer año en que esta política entró en vigor en Sao Carlos, 2.796 contribuyentes solicitaron el descuento, y en 2010, el número de solicitudes alcanzó los 5.733. La adhesión puede realizarse personalmente por cualquier unidad del SIM (Servicios Integrados del Municipio) así como a través de la web del Ayuntamiento de San Carlos.

4. El IPTU Azul y Amarillo

Actualmente en relación con el uso del IPTU, se están discutiendo otras políticas públicas municipales orientadas a incentivar el cumplimiento tributario. Ejemplo de lo anterior lo vemos en el IPTU Azul, que se implementa como una política de “fidelidad” y promoción del pago puntual del IPTU. Al incentivar a los ciudadanos a evitar el incumplimiento con políticas de renegociación y descuento, el municipio pasa a recaudar impuestos de propiedades que no tenía previsto contribuir, devolviéndolo a la

ciudadanía, mejorando la integración y proporcionando una mejor recaudación al municipio.

El Ayuntamiento de Campo Grande, en el estado de Mato Grosso del Sur, por ejemplo, instituyó dos sistemas diferentes de negociación del IPTU 2011: el IPTU Azul y el IPTU Amarillo, ambos regulados por la ley municipal complementaria n° 77, de 29 de noviembre de 2005, que instituyó el Programa Fidelidad IPTU Azul. El IPTU Amarillo, orientado a los ciudadanos con deudas con el Ayuntamiento, es una iniciativa de renegociación de la deuda activa, a través de la que el ciudadano, al hacer frente a su deuda, tendrá un descuento del 20 por 100 en el pago del valor actualizado. Las deudas que pueden recibir este tipo de descuento se referían a los créditos tributarios derivados del impuesto predial y territorial urbano (IPTU), impuesto sobre transmisiones de bienes inmuebles por acto oneroso inter vivos (ITBI), tasas, contribución de mejora y demás tributos, liquidados en inscripciones inmobiliarias y vencidos hasta la fecha de publicación de la ley complementaria n.º 77.

El IPTU Azul, por otro lado, se dirige a los contribuyentes que no tienen deudas activas y que pagan sus cuentas sin retraso. Si, durante los ejercicios de los cuatro años anteriores, el contribuyente paga sus cuentas en fecha, podrá tener una exención de hasta el 29 por 100 en pagos al contado y de hasta el 10 por 100 en pagos a plazos.

Artículo 2.º

1.º- El bonus a que se refiere este artículo consiste en conceder al contribuyente que cumple el 2,5 por 100 al año, hasta el límite del 10 por 100, debiendo este porcentaje límite ser descontado en la determinación del crédito del IPTU del año inmediato siguiente a aquel en que completan los 4 años consecutivos después de la aprobación del pago de los impuestos inscritos? en el catastro inmobiliario.

3.º-Concedido el bonus del 10 por 100, se inicia una nueva cuenta a partir del año en que fue concedido el descuento de la determinación del crédito del IPTU, inclusive, desde que se cumplen las exigencias previstas en este artículo.

De esta forma, el contribuyente disfrutará de un 2,5 por 100 de descuento por año, recuperable sólo después de cumplir 4 años con la norma. Se podrá reiniciar la contabilización después del rescate del bonus en caso de que el contribuyente esté en deuda con el cobro del IPTU.

Además de los descuentos, con el pago del IPTU Azul y la liquidación de las deudas con el fisco municipal, el contribuyente puede concurrir a premios, como automóviles e apartamentos, cedidos por el Ayuntamiento Municipal De Campo Grande.

Bibliografía

Araraquara. Lei Municipal n.º 7.152, de 8 de dezembro de 2009.

– Decreto n.º 9.341, de 13 de janeiro de 2010.

Blanco García, A.: “La Fiscalidad de la Energía” en *Documentos*, n.º 4/2010 IEF.

Brasil. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, DF: Senado, 1988.

– Lei n.º 10.257, de 10 de julho de 2001.

Câmara Municipal de Araraquara. Disponible en: <http://www.camara-arq.sp.gov.br/antigo/camverweb/leimun/07152.html>.

Campo Grande. Lei Complementar n.º 77, de 29 de novembro de 2005.

Carbajo Vasco, D.: “Una nota sobre los beneficios fiscales para la protección del medioambiente en las Haciendas Locales españolas” en *Tributos Locales*, n.º 91/2009.

Castro Pacheco, L. y Blanco García, A.: “Criterios ambientales en el IBI” en *Colección del Defensor del Contribuyente*, en prensa.

– *La Tributación local en Brasil y su comparación con España*, en prensa.

Prefeitura Municipal de São Carlos. Disponible en:

<http://www.saocarlos.sp.gov.br/index.php/noticias/2007/151200-iptu-verde.html>.

Prefeitura Municipal de Araraquara. Disponible en:

<http://www.araraquara.sp.gov.br/noticia/Noticia.aspx?IDNoticia=1357>.

Prefeitura Municipal de Campo Grande. Disponible en:

http://www.capital.ms.gov.br/iptu2011/canaisTexto?id_can=4181.

São Carlos. Lei Municipal n.º 13.692, de 253 de novembro de 2005.

**EL LLAMADO PROCEDIMIENTO DE CUENTA CORRIENTE
TRIBUTARIA EN 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**

Juan Calvo Végez

Universidad de Extremadura

Como es sabido el Título IV 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, regula en sus artículos 116 a 164 las actuaciones y los procedimientos de gestión tributaria.

Se trata ciertamente de un Título bastante extenso a través del cual se desarrolla el Capítulo III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), artículos 117 a 140. Estos preceptos fueron los encargados de codificar y de sistematizar las distintas actuaciones y procedimientos tributarios aprobados como consecuencia de las diversas modificaciones operadas en el conjunto de los impuestos que integran nuestro sistema tributario.

El punto de partida no es otro que la habilitación contenida en el art. 123 de la LGT que, además de enunciar y relacionar, sin propósito exhaustivo alguno, aquellos procedimientos tributarios a los que la propia Ley se refiere directamente, remite al desarrollo reglamentario la regulación de otros procedimientos de gestión a los que han de aplicarse, en todo caso, las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios. Dichas normas adquieren así una mayor relevancia, al constituir el núcleo de la reserva de ley en materia de procedimientos tributarios, que justifica y autoriza un desarrollo reglamentario independiente. En todo caso este desarrollo no puede rebasar el contenido de la delegación ya que, en caso contrario, ello constituiría una regulación por completo independiente y nula, resultando vulnerado el principio de reserva de ley.

El Real Decreto 1065/2007, al igual que sucede con la Ley 58/2003, ofrece un concepto de gestión tributaria en el que, paradójicamente, se evita dar una definición del mismo, dada la complejidad y la diversidad de actuaciones englobadas dentro de la referida gestión tributaria. Las principales características conceptuales del actual procedimiento de gestión se concretan en las siguientes: integra una serie de comprobaciones desplazadas desde la inspección; redefine competencias y aúna un sistema de carácter dual en el que se integran procedimientos de gestión estricta con otros de comprobación; y, desde el punto de vista formal, engloba un conjunto de diversos procedimientos en relación con el cual se plantea la problemática relativa a la posibilidad de “cierre” de posteriores comprobaciones, al margen del referente a la falta de atribución de competencias orgánicas.

En líneas generales este conjunto de procedimientos son susceptibles de clasificarse en los siguientes bloques. Un primer bloque sería el de aquellos procedimientos caracterizados por la existencia de un componente fundamental de gestión. Dentro de este primer bloque quedarían incluidos el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (limitado únicamente a

comprobar que la autoliquidación resulta formalmente correcta)¹, el procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias (“proceso” interno de ejecución material) y el procedimiento de cuenta corriente tributaria, objeto de nuestro análisis y que resulta encuadrado por vez primera como un procedimiento de gestión.

Un segundo bloque sería el de aquellos procedimientos en los que se plantea la posibilidad de efectuar comprobaciones. Así sucede con los procedimientos previstos para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución², así como con el procedimiento iniciado mediante declaración (que opera básicamente en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) y con el procedimiento para la concesión de beneficios de carácter rogado.

Finalmente un tercer bloque sería el de los llamados procedimientos de comprobación. Estos procedimientos podrán ser de comprobación de obligaciones formales (caso, entre otros, de las comprobaciones censales³ así como de las comprobaciones de domicilio, de presentación de declaraciones o del cumplimiento de otras obligaciones formales) o de comprobación de obligaciones sustantivas o materiales; así sucedería en los supuestos de comprobación de valores, de verificación de datos o en las llamadas comprobaciones limitadas⁴.

Con carácter general el art. 116 del Reglamento establece la delimitación orgánica de la gestión, definiendo como órganos de gestión tributaria a aquellos órganos de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el art. 117 de la LGT, así como aquellos otros que tengan atribuidas competencias en materia de gestión tributaria en sus normas de organización específica. De este modo se lleva a cabo una atribución de funciones a los órganos administrativos, dejándose las mismas a aquellos que ejerzan las funciones contenidas en el citado art. 117 de la Ley 58/2003 así como a aquellos otros a los que las normas de organización les tengan atribuidas. En definitiva, por “órganos de gestión” hemos de entender las Dependencias, que son aquellas que tiene un Inspector-Jefe que puede dictar un acto administrativo.

Pues bien este art. 116 del Real Decreto 1065/2007, después de definir a los órganos de gestión tributaria como aquellos órganos encargados de realizar las funciones a que se refiere el citado art. 117 de la LGT, añade a esta definición de carácter descriptivo y de remisión la frase siguiente: *así como aquellos otros que tengan atribuidas competencias en materia de gestión tributaria en las normas de organización específica*. De este modo, a la luz de lo dispuesto en el citado precepto, cabe estimar que también son órganos de gestión los inspectores, siempre y cuando realicen funciones en la materia relativa a los procedimientos de comprobación limitada.

Tal y como ha señalado Morillo Méndez, no se comprende bien que existan unos órganos de largo recorrido que comiencen por los controles censales o el tratamiento de

¹ Como es sabido este procedimiento opera en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y del Impuesto sobre Sociedades (IS), en aquellos supuestos en los que resulta una cantidad a devolver a favor del contribuyente.

² A través de estos procedimientos se resuelven las tradicionales “equivocaciones” del contribuyente. Pensemos, por ejemplo, en aquellos casos en los que tiene lugar la incorporación dos veces de un determinado rendimiento dentro del IRPF.

³ Sin lugar a dudas estas comprobaciones censales han adquirido una importancia creciente, ya que lo declarado a través del Modelo 036 constituye una información de gran utilidad para la Administración tributaria, si bien no la releva de la carga de la prueba. Téngase presente además que, en la actualidad, la sanción por incumplimiento de las obligaciones censales resulta muy elevada.

⁴ Ciertamente con el establecimiento de estos dos últimos procedimientos puede decirse que se han “sustraído” facultades de comprobación a la inspección.

los cambios de domicilio y que acaben en las verificaciones de datos (que incluso, en algunos casos, incluyen comprobaciones) y en las llamadas comprobaciones limitadas. Estamos de acuerdo con esta apreciación. No existe claridad a la hora de determinar dónde finaliza la comprobación automática, derivada del programa informático, y donde empieza la labor humana de complemento de la misma. En palabras del citado autor, *La ampliación de funciones de gestión no comporta un acercamiento a comprobaciones y calificaciones, sino que el planteamiento es distinto: las comprobaciones y calificaciones son absorbidas progresivamente por el automatismo de los programas facilitadores de amplia información, no sobre datos y supuestos de hecho, sino sobre criterios que permitan una copia inmediata, alejada de preocupaciones y cercana a los estereotipos*⁵.

A partir de aquí la normativa contenida bajo el epígrafe “Disposiciones generales” se dedica a articular de manera genérica las distintas formas de iniciación de la gestión tributaria, profundizando en los conceptos de declaración, autoliquidación, comunicación de datos y solicitudes de devolución, así como en la posibilidad de corregir lo declarado a través de las oportunas declaraciones complementarias o sustitutivas.

El Título IV del 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 se encuentra estructurado en dos Capítulos distintos. Su Capítulo I, denominado “Disposiciones Generales”, se encarga de regular la presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución, completando además el régimen aplicable a las autoliquidaciones complementarias y a las declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas.

En líneas generales se trata de un Capítulo en el que se regulan las formas de iniciación de la gestión tributaria, desarrollándose el régimen jurídico aplicable a la presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución, así como la presentación de autoliquidaciones complementarias y de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas. A través de esta regulación de la “documentación de las actuaciones” sólo se concreta la documentación presentada por el contribuyente para comunicar su situación tributaria a la Administración (declaraciones, declaraciones verbales, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución), así como la presentada por el contribuyente para modificar la situación inicialmente comunicada (declaraciones complementarias y sustitutivas, autoliquidaciones complementarias, comunicaciones de datos complementarias y sustitutivas y solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas).

Destaca sin embargo el hecho de que no se contenga ningún precepto destinado a establecer la obligación de documentación de las actuaciones por los órganos gestores ni, por supuesto, relativo al plazo o a la forma de hacerlo. Se trata, a nuestro juicio, de una ausencia criticable, ya que para que opere la preclusión, esto es, para evitar que se puedan volver a realizar posteriores comprobaciones sobre el mismo hecho imponible, es necesario que haya quedado reflejado en el expediente toda la documentación que se aportó a las actuaciones, así como que la misma resultó examinada y que fue posteriormente calificada.

⁵ Morillo Méndez, A.: “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria: visión crítica del Título IV del RD 1065/2007”, *Carta Tributaria. Monografías*, n.º 9, 2008, pág. 3.

Es el art. 117 del Real Decreto 1065/2007 el encargado de regular la presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución. El Reglamento se remite, como no podía ser de otra manera, a lo dispuesto en el art. 98.3 de la LGT en cuanto a la presentación de dichos documentos como forma de iniciación de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos. Y ello debido a que, a falta de una normativa específica para la gestión tributaria, debe acudirse en todo caso a las normas comunes para los procedimientos de aplicación de los tributos.

Así las cosas, tras habilitar el citado precepto legal la posibilidad de que la Administración tributaria apruebe modelos y sistemas normalizados para la tramitación masiva de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y cualquier otro medio previsto para llevar a cabo dicha tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios, el Reglamento especifica para el ámbito de competencias del Estado que los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos deben ser aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda, quién ha de establecer la forma, lugar y plazos de su presentación y, en su caso, del ingreso de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos⁶.

Cada Administración tributaria se halla facultada para establecer, de acuerdo con su régimen jurídico, la modelación impresa necesaria para la presentación de todo tipo de declaraciones y autoliquidaciones, ya sean estas complementarias o definitivas, siempre y cuando resulten respetados los principios establecidos en el Reglamento en materia de necesaria petición de rectificación para presentar declaraciones complementarias, así como lo dispuesto en materia de comunicaciones complementarias. Asimismo se habilita al Ministerio para acordar la utilización de modalidades simplificadas o especiales y los supuestos en los que los datos consignados han de entenderse subsistentes para períodos sucesivos, si el contribuyente no comunica variación en los mismos⁷.

En el caso concreto de las solicitudes de devolución se señala en el Reglamento que cada Administración tributaria podrá aprobar sus modelos de solicitud. Y, cuando no exista un modelo o formulario específicamente aprobado al efecto, el obligado tributario habrá de hacer constar los datos necesarios de la devolución que se solicita mediante escrito, que debe presentarse en el lugar y plazos establecidos en la normativa de cada tributo o, en su caso, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, cuando éstos se encuentren disponibles⁸.

Los arts. 118 a 121 del Reglamento vienen a completar y a especificar para cada caso los conceptos “complementaria” y “sustitutiva” en relación con las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, además de incorporar los conceptos de solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas.

Concretamente el art. 118 del Real Decreto 1065/2007 contempla el régimen de las declaraciones complementarias y sustitutivas, señalando al efecto que tienen la consideración de declaraciones complementarias aquellas que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad y en las que se

⁶ Como es lógico, quedan excluidos aquellos tributos cedidos a las Comunidades Autónomas cuya gestión sea realizada por los órganos de gestión autonómicos.

⁷ Todos estos modelos han de aprobarse a través de la correspondiente Orden Ministerial.

⁸ En el caso específico de la declaración en aduana, dicha declaración se rige por su normativa específica, siendo el modelo de declaración aprobado el DUA, esto es, la Declaración Única Administrativa.

incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsisten en la parte no afectada. Y son declaraciones sustitutivas las que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad, procediendo a remplazar totalmente en su contenido.

De este modo con la presentación de una declaración complementaria el obligado tributario aporta información nueva y de carácter adicional a la inicialmente presentada, la cual subsiste como válida. En cambio con una sustitutiva la declaración original es reemplazada en su totalidad por la nueva presentada. Y los obligados tributarios han de hacer constar en la declaración presentada si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad.

Únicamente pueden presentarse declaraciones complementarias o sustitutivas con anterioridad a la liquidación correspondiente a la declaración inicial. En cambio, con posterioridad a dicha liquidación el obligado tributario ha de solicitar la rectificación de la misma de acuerdo con el procedimiento establecido al efecto en el Reglamento.

En efecto, la presentación ha de producirse antes de la liquidación administrativa (en la comunicación determinante de devolución) o de la comprobación de la autoliquidación. Si así no sucediese, en el primer caso podrá instarse la rectificación de su propia declaración, mientras que en el segundo tendría que haberse hecho antes de la comprobación. Asimismo podrán presentarse declaraciones complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad en cumplimiento de una obligación formal, como es el caso de las declaraciones de carácter informativo.

Por su parte el art. 119 del Reglamento, refiriéndose a las autoliquidaciones, únicamente reconoce la posibilidad de presentar complementarias, no así autoliquidaciones sustitutivas. Las autoliquidaciones complementarias habrán de presentarse en aquellos casos en los que de los datos adicionales aportados resulte un importe a ingresar superior o, en su caso, una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe derivado de la autoliquidación anterior, que subsistiría en la parte no afectada.

Se trata, a nuestro juicio, de un precepto que nos ofrece un concepto de declaración poco técnico, aludiéndose a *todo documento presentado ante la Administración Tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*. Y es que resulta discutible que se afirme que la declaración es un “documento”, ya que parece no distinguirse entre continente y contenido. Realmente la declaración está en el contenido, constituyendo la esencia del mismo, sin perjuicio de que, a efectos de su trascendencia formal, sea necesaria de la existencia de un continente.

De cualquier manera las autoliquidaciones complementarias han de presentarse en aquellos casos en los que, como resultado, se obtenga una cuantía favorable a la Administración. De este modo, cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado sus intereses legítimos, únicamente podrá obtener la compensación del perjuicio que haya experimentado iniciando un procedimiento de rectificación de autoliquidación.

Ahora bien, tratándose de una exención, deducción, o incentivo fiscal incluido en una autoliquidación y en virtud del cual, con posterioridad a la aplicación, se produzca la pérdida del derecho a la misma por incumplimiento de los requisitos a los que estuviese condicionado el obligado tributario, en vez de presentar una autoliquidación complementaria habría que incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma

indebida durante los períodos impositivos anteriores, junto con los correspondientes intereses de demora⁹.

En la autoliquidación complementaria ha de constar expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y período a que se refieren, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. En efecto, ha de referirse a la obligación tributaria y al período impositivo, que deberán constar claramente. El aumento señalado podrá producirse por aportación de hechos imposables nuevos o por modificación incrementada de los anteriores. Igualmente ha de hacerse constar de manera expresa en la declaración presentada que se trata de complementariedad. Y se reconoce la posibilidad de presentar declaraciones complementarias cuantas veces se estime conveniente y de extender su número *ad infinitum* mientras no se produzca la comprobación o la prescripción¹⁰.

Nótese por tanto que, al amparo de lo establecido en el Reglamento, la mecánica aplicable a las autoliquidaciones complementarias es la de que el obligado tributario incorpore los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, además de aquellos otros que sean objeto de modificación y de los de nueva inclusión. Con todo ello habrá de cuantificarse nuevamente toda la obligación tributaria, teniendo en cuenta la totalidad de elementos existentes y deduciendo de la cuota tributaria resultante el importe de la autoliquidación inicial.

Las comunicaciones de datos y las solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas son objeto de regulación en los arts. 120 y 121 del Real Decreto 1065/2007. A este respecto tienen la consideración de comunicaciones y solicitudes complementarias aquellas que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad y a través de las cuales se modifiquen o incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada¹¹. Y constituyen solicitudes de devolución sustitutivas aquellas comunicaciones de datos y devoluciones que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad y que las reemplacen en su contenido.

Al igual que sucede con las declaraciones, únicamente pueden presentarse comunicaciones de datos y solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas antes de que la Administración tributaria se haya pronunciado sobre la presentada en origen, ya sea acordando la devolución correspondiente o dictando resolución en la que se le comunique que no procede efectuar devolución alguna. En todo caso, una vez que haya actuado la Administración al obligado tributario le queda la posibilidad de solicitar la rectificación de su comunicación de datos.

Acerca de esta cuestión destaca además el hecho de que el Reglamento se refiera a la fecha en que se acuerde la devolución o en la que se dicte la resolución. Y ello a pesar de que en el momento de presentarla al obligado tributario no se le haya notificado la resolución o no haya cobrado la devolución solicitada, con las connotaciones de inseguridad jurídica que dicha circunstancia conlleva.

⁹ Este sería el caso, por ejemplo, de la deducción por inversión en vivienda habitual dentro del ámbito del IRPF, en aquellos supuestos en los que no se cumplan las condiciones establecidas para considerar la vivienda adquirida como habitual.

¹⁰ Tratándose de autoliquidación, no sólo se obliga a la referida calificación sino también, como es lógico, a una nueva determinación cuantitativa de la deuda.

¹¹ Como es lógico, tratándose de comunicaciones los nuevos datos a aportar serán de carácter personal, familiar o económico.

En el supuesto de que se hubiese solicitado una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resultara de la autoliquidación complementaria, si dicha devolución no hubiese sido efectuada al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se consideraría finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada. Cabe no obstante la complementariedad o la sustitución parcial, dado que la parte no afectada subsistirá en sus términos iniciales. Tratándose de solicitudes de devolución la complementariedad se producirá siempre que se solicite menor devolución que la inicialmente pedida. En cambio, si se produjese una alteración que mantuviese el mismo nivel o que determinara que el nivel en cuestión aumente, estaremos ante una sustitución.

Finalmente queremos referirnos brevemente al contenido del Capítulo II de este Título IV del Real Decreto 1065/2007, encargado de regular los procedimientos generales en el ámbito de la gestión tributaria teniendo presente lo establecido en el art. 123 de la LGT que, como es sabido, enuncia una serie de procedimientos de gestión tributaria y remite al desarrollo reglamentario la regulación de otros procedimientos de gestión a los que resultan aplicables, en todo caso, las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios.

A través del citado Capítulo se profundiza en relación con aquellos procedimientos ya regulados en la propia LGT. Y, al mismo tiempo, se desarrollan aquellos procedimientos que la Ley 58/2003 simplemente procedió a enumerar, aprovechando además la previsión de regulación reglamentaria contenida en aquélla. Concretamente son objeto de regulación hasta diez tipos de procedimientos o de actuaciones separados en las correspondientes Secciones. Estos procedimientos son los siguientes: procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos; procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución; procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias; procedimiento iniciado mediante declaración; procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales; la cuenta corriente tributaria; actuaciones y procedimiento de comprobación de obligaciones formales; procedimiento de verificación de datos; procedimiento de comprobación de valores y procedimiento de comprobación limitada¹².

En todos estos procedimientos son objeto de análisis las siguientes cuestiones: facultades que se conceden durante su tramitación a los órganos de gestión; naturaleza del mismo, es decir, si se trata propiamente de un procedimiento de gestión o permite al mismo tiempo la realización de comprobaciones; su carácter interruptivo de la prescripción; y su vinculación respecto a un posible procedimiento posterior de inspección.

Entrando ya en el análisis del *procedimiento de cuenta corriente tributaria*, dicho procedimiento se encuentra regulado en los arts. 138 a 143 del Real Decreto 1065/2007. Queda en consecuencia derogado el antiguo Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, por el que se creó el sistema, y cuya regulación es objeto de incorporación al Reglamento, si bien con escasas variaciones. Es concretamente la Sección 6.^a del Capítulo II la encargada de regular la cuenta corriente a través de tres Subsecciones en las que son objeto de delimitación, por separado, aspectos tales como los interesados, el

¹² Tal y como precisa Corral Guadaño, I. "Procedimientos generales en el ámbito de la gestión tributaria (I)", *Gaceta Fiscal*, n.º 268, 2007, pág. 121, debe tenerse presente que a todos estos procedimientos en materia de gestión les resultan aplicables, en todo caso, las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios.

tipo de créditos y de deudas y su situación, el procedimiento de inclusión y el de liquidación.

En líneas generales los citados preceptos contienen una regulación detallada a través de la cual, sin embargo, terminan exigiéndose un conjunto de requisitos y de condicionamientos de un alcance, a nuestro juicio, excesivo. Y es que creemos que el procedimiento ha sido regulado con una excesiva rigidez, dado el elevado número de exigencias impuestas, a pesar de que las mismas se fundamenten en la cautela y en la prudencia. La normalización del procedimiento implica, además, la adopción de una regulación general que habrá de ser respetada por la legislación de las Comunidades Autónomas.

El Real Decreto 1065/2007 no introduce novedades importantes en cuanto al sistema establecido inicialmente. Como seguramente se recordará el sistema de cuenta corriente tributaria fue creado en 1999, constituyendo su base normativa el citado Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio. La finalidad perseguida con su creación fue la de facilitar el sistema de cobros y pagos y disminuir el coste financiero que soportaban determinados contribuyentes que, debido a las características de su actividad, debían presentar habitualmente autoliquidaciones a ingresar y a devolver por distintos tributos, originándose así un desfase entre el instante del pago de las declaraciones a ingresar y la obtención del cobro de las declaraciones con resultado a devolver. Se trata no obstante de un procedimiento al que no aludía el Título III de la LGT y que, en nuestra opinión, debió haber sido regulado en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).

El sistema de cuenta corriente tributaria constituye un mecanismo de compensación sistematizada en el tiempo que tiene por objeto agilizar pagos y cobros, evitando desplazamientos económicos en una determinada dirección cuando resulte previsible que, en unos plazos muy breves, se produzcan otros en el sentido contrario. Dicho sistema no impide la comprobación de los conceptos incorporados.

Nos hallamos pues ante un verdadero procedimiento de compensación, lo que explica la incompatibilidad establecida entre este procedimiento y el procedimiento de compensación regulado en el RGR.. Y es que dicho procedimiento es incompatible con los créditos y débitos a los que se aplique el sistema de compensación previsto en el citado Reglamento.

El presente sistema funciona como una cuenta corriente en la que se anotan los créditos y las deudas de naturaleza tributaria con distinto signo, procediéndose a su compensación entre sí. A pesar de que la responsabilidad de su funcionamiento recae sobre los órganos de gestión, desde determinados sectores se ha apuntado que la cuenta corriente tributaria constituye más una herramienta de recaudación que un procedimiento de gestión propiamente dicho. Lo cierto es que, como hemos precisado, nuestro ordenamiento tributario procede a su ubicación con el resto de procedimientos y actuaciones de gestión. Por otra parte, se trata de un sistema de exclusiva aplicación estatal, tal y como puede deducirse de los créditos y débitos que en el mismo se integran.

Es el art. 138 del Reglamento el encargado de establecer los *requisitos necesarios para poder acogerse al sistema*. En primer lugar, han de ejercerse actividades económicas (empresariales o profesionales) y, como consecuencia del ejercicio de las mismas, deben presentarse periódicamente autoliquidaciones por IVA o retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo, de actividades profesionales, agrícolas y ganaderas y de premios. En segundo término, el importe de los créditos reconocidos

durante el ejercicio inmediatamente anterior al de la solicitud de la cuenta corriente debe ser equivalente, al menos, al 40 por ciento de las deudas tributarias devengadas durante el mismo período de tiempo.

Asimismo resulta necesario hallarse al corriente en el cumplimiento del conjunto de sus obligaciones tributarias, que se concretan en las siguientes. En primer lugar, estar dados de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) tratándose de sujetos pasivos no exentos de dicho Impuesto, y en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, en todo caso. En segundo término, haber presentado todas aquellas autoliquidaciones cuyo plazo reglamentario de presentación hubiese vencido en los doce meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud de inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, correspondientes al IRPF, IS y al IRNR cuando actúen mediante establecimiento permanente, así como las correspondientes autoliquidaciones y declaraciones informativas por los pagos a cuenta que, en cada caso, procedan.

Deben haberse presentado igualmente las autoliquidaciones y la declaración resumen anual del IVA, así como la declaración anual de operaciones con terceras personas y las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias cuyo plazo reglamentario de presentación hubiese vencido en los doce meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud.

En definitiva, se ha de estar al corriente en la presentación de autoliquidaciones y de declaraciones de IVA, IRPF, IRNR o IS cuyo plazo de presentación haya vencido en los doce meses anteriores a la solicitud. Y no deben tenerse con el Estado deudas de naturaleza tributaria en período ejecutivo o, en el caso de obligados tributarios contra los que no proceda la utilización de la vía de apremio, deudas no atendidas en período voluntario. Sin embargo, se considera que los obligados tributarios se encuentran al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias cuando las deudas se encuentren aplazadas, fraccionadas o se hubiera acordado su suspensión¹³. Por último, se requiere no haber renunciado al sistema de cuenta corriente en materia tributaria o, en su caso, que no haya sido revocado el acuerdo de su inclusión en dicho sistema durante el año natural en el que se presenta la solicitud ni durante el año natural anterior.

¿Cuáles son las características del inicio de la aplicación de este sistema? Tal y como establece el art. 140 del Reglamento, aquellos obligados tributarios que reúnan los requisitos exigidos han de solicitarlo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo y con los requisitos previstos al efecto. El procedimiento se inicia pues a instancia de parte. La solicitud ha de presentarse durante el mes de octubre del año natural inmediato anterior a aquél en el que el sistema de cuenta corriente deba surtir efectos de acuerdo con el modelo y el lugar fijados por Orden Ministerial, siendo su duración de un año.

Una vez recibida la solicitud la Administración ha de verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos procediendo, si considerase que se cumplen todos ellos, a dictar directamente resolución. Cabe por tanto la comprobación de los requisitos. En caso contrario habría de notificarse la propuesta de resolución, concediéndose al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del siguiente al de la notificación de la propuesta, para efectuar alegaciones.

¹³ Debe estarse por tanto al corriente del pago de deudas tributarias y sanciones, no teniendo pendiente responsabilidades civiles por delitos contra la Hacienda Pública.

Si después de haberse cumplido la totalidad de los requisitos se admitiese a trámite la solicitud a través del correspondiente modelo oficial (que ha de presentarse en el mes de octubre del año anterior a aquel en que deba surtir efectos la cuenta corriente), habiéndose acreditado la totalidad de los extremos anteriormente indicados se dictaría resolución positiva, la cual surtiría efectos desde principios del año para el que se solicitase. En caso contrario se denegaría la solicitud.

El plazo establecido para dictar la resolución es de tres meses, transcurrido el cual o, en su caso, llegado el primer día del año natural en el que debiera aplicarse este sistema sin que se hubiese notificado la correspondiente resolución, podría entenderse desestimada la solicitud. El sistema se concede por plazo indefinido y años naturales, salvo renuncia o revocación. Y las causas de revocación son tasadas, quedando recogidas en el art. 143.3 de la LGT. Por su parte el acuerdo de revocación determina el saldo y su exigibilidad.

Analicemos a continuación los *principales aspectos configuradores del funcionamiento del sistema*. Al amparo de lo establecido en el art. 139 del Reglamento, han de anotarse los importes de los créditos reconocidos por devoluciones tributarias derivadas de la normativa del tributo acordadas durante el período en que resulte aplicable dicho sistema y correspondientes a IRPF, IS, IRNR (en caso de existencia de establecimiento permanente) e IVA. En el caso de devoluciones solicitadas después de la apertura de la cuenta y todavía no acordadas en el plazo establecido por la normativa de cada tributo, la práctica de la anotación se produciría una vez que haya transcurrido dicho plazo. Nótese por tanto que el sistema funciona como un sistema de cuenta corriente continua en el tiempo mientras se mantenga el régimen, debiendo anotarse en ella los créditos reconocidos acogidos a la misma y derivados necesariamente de autoliquidaciones de IVA, IRPF, IRNR e IS.

Por lo que a las deudas tributarias se refiere, han de ser anotadas aquellas que resulten de las autoliquidaciones cuyo plazo de declaración o ingreso finalice durante el período en que resulte aplicable el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, siempre y cuando las mismas hayan sido presentadas por el obligado tributario y correspondan igualmente a los conceptos tributarios de IRPF, IS, IRNR (tratándose de establecimiento permanente) e IVA, así como a los pagos a cuenta del IRPF, IS e IRNR en aquellos casos en los que se actúe mediante establecimiento permanente.

En cambio, no pueden ser objeto de anotación los siguientes créditos y deudas: los que se deriven de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo; las deudas que se deriven de liquidaciones provisionales o definitivas practicadas por los órganos de la Administración tributaria; las devoluciones reconocidas en los procedimientos especiales de revisión y en la resolución de recursos y reclamaciones; y las deudas tributarias devengadas en concepto de IVA en las operaciones de importación.

Como ya hemos indicado el sistema de cuenta corriente es incompatible, durante el período de duración de la cuenta y en relación con los créditos y débitos acogidos al mismo, con el procedimiento establecido para la compensación en el Reglamento General de Recaudación. Por los débitos y créditos acogidos al sistema de cuenta corriente existe incompatibilidad con el régimen de compensación.

La resolución podrá ser positiva o denegatoria, previéndose en este último caso el trámite de audiencia. Y los principales efectos susceptibles de producirse sobre los créditos y débitos tributarios son los siguientes. En primer lugar, y al amparo de lo establecido en el art. 141 del Reglamento, de cara a la liquidación de la cuenta se computan la totalidad de los créditos y débitos tributarios que deban acogerse al mismo,

con efectos desde el día en que tenga lugar el vencimiento del plazo de autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria o, en su caso, en el que se acuerde la oportuna devolución derivada de la normativa del tributo.

Los créditos se anotan una vez transcurrido el plazo para efectuar la devolución. Por su parte las deudas se anotan una vez presentadas las autoliquidaciones, y siempre que la finalización del plazo voluntario finalice durante el período de aplicación del sistema de cuenta corriente. De este modo aquellos créditos y débitos que deban ser objeto de anotación no serían exigibles individualmente durante la vigencia de la cuenta corriente tributaria, sino únicamente por el saldo resultante de la misma tras la práctica de la liquidación.

En segundo término el art. 142 del Real Decreto 1065/2007 establece que para determinar el saldo de la cuenta corriente tributaria se extinguen por compensación los créditos y deudas anotados, surgiendo así un nuevo crédito o deuda tributaria por el importe del saldo deudor o acreedor de la cuenta. Este saldo ha de calcularse los días 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre de cada año en los que se encuentre vigente.

El crédito o la deuda tributaria resultante de la determinación del saldo ha de notificarse al obligado tributario, quien dispone de un plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo para formular alegaciones en relación con dicha determinación y aportar aquellos documentos y justificantes que estime convenientes. Una vez transcurrido el plazo de alegaciones, debe dictarse liquidación provisional en el plazo de 15 días. En el supuesto de que de la liquidación practicada resultara una cantidad a devolver, la Administración acordaría su pago mediante transferencia a la cuenta bancaria que hubiese designado el obligado tributario. Y si de la liquidación provisional resultase una cantidad a ingresar, el obligado tributario procedería a su ingreso en los plazos previstos en el art. 62.2 de la Ley 58/2003 para las liquidaciones practicadas por la Administración. En suma, se liquidan las diferencias a favor o en contra.

En todo caso ello ha de entenderse sin perjuicio de la facultad de la Administración para comprobar o investigar la situación tributaria del obligado en relación con los créditos y deudas anotadas en la cuenta corriente tributaria.

Resumiendo, el efecto fundamental del presente procedimiento se concreta en la compensación de los créditos y deudas de carácter tributario que se anoten en la cuenta, los cuales se extinguen en la cantidad concurrente, surgiendo a partir de entonces un nuevo crédito o deuda, en función del sentido del saldo resultante. La determinación del mismo tiene lugar el último día de cada trimestre natural, notificándose al interesado, quien dispone de un trámite de audiencia por espacio de 10 días transcurrido el cual la Administración acuerda la liquidación provisional haciendo efectiva, en su caso, el importe de la cantidad a devolver que resulte procedente, o bien requiriendo al pago de la positiva, dentro de los plazos previstos al efecto en el art. 62.2 de la LGT.

Por lo que respecta a la finalización del sistema de cuenta corriente en materia tributaria, es el art. 143 del Reglamento el encargado de establecer los supuestos en los que el sistema finaliza. Previamente ha de quedar constancia de que, en principio, la duración del sistema de cuenta corriente en materia tributaria será, con carácter general, indefinida, aplicándose en tanto no concurra alguna de las siguientes circunstancias. En primer lugar, que el obligado tributario renuncie expresamente a su aplicación, debiendo comunicar esta renuncia en el modelo, forma y lugar que se determinen mediante Orden, y produciéndose efectos a partir del primer día del trimestre siguiente a aquél en

el que se hubiera comunicado, sin perjuicio de la liquidación del saldo del período en curso.

Y, en segundo término, que proceda la revocación por parte de la Administración por cualquiera de las siguientes causas: por la muerte o la incapacitación del obligado tributario, salvo que en este último caso continúe el ejercicio de las actividades por medio de representante o por la disolución de la entidad; por dejar de cumplir durante cada año natural en que se aplique el sistema los requisitos previstos para la inclusión en el sistema; por la iniciación de un procedimiento concursal contra el obligado tributario; por la falta de pago en período voluntario de las liquidaciones de los saldos de la cuenta; por presentar, durante el período de aplicación del sistema, solicitudes de devolución derivadas de la normativa del tributo o autoliquidaciones a compensar que resulten total o parcialmente improcedentes y que hayan sido objeto de sanción, aunque ésta no sea firme en vía administrativa.

De cualquier manera insistimos en que antes de acordarse la revocación debe notificarse al obligado la propuesta de resolución en la que ha de citarse de forma expresa la causa que concurre, concediéndosele un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta para que efectúe alegaciones. Y la revocación ha de ser acordada por los órganos competentes para decidir la inclusión en el sistema.

LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES TRAS LA LEY DE ECONOMÍA SOSTENIBLE

Domingo Carbajo Vasco

Agencia Estatal de Administración Tributaria

1. Consideraciones generales

Si hiciéramos caso de lo dispuesto en la Exposición de Motivos de la reciente Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (“Boletín Oficial del Estado” de 5), todos sus instrumentos y las variopintas modificaciones normativas que se integran en la misma responden a una sola finalidad:

“...Todas ellas pretenden servir a un nuevo crecimiento, a un crecimiento equilibrado, duradero; sostenible. Sostenible en tres sentidos: económicamente, esto es, cada vez más sólido, asentado en la mejora de la competitividad, en la innovación y en la información; medioambientalmente, que haga de la imprescindible gestión racional de los medios naturales también una oportunidad para impulsar nuevas actividades y nuevos empleos; y sostenible socialmente, en cuanto promotor y garante de la igualdad de oportunidades y de la cohesión social.”(El subrayado es nuestro, Preámbulo de la Ley 2/2011, I, párrafo séptimo).

Los aspectos medioambientales del texto legal, ubicados especialmente en su Título III, en lugar de centrarse en uno de los instrumentos económicos más relevantes para conseguir cualquier modelo de desarrollo sostenible como es la introducción de una auténtica imposición ecológica en nuestro país (sin la cual, resultará retórica toda pretensión de alterar el modelo de desarrollo español), se limitan a una catarata de disposiciones reguladoras y exposición de principios retóricos en materia de modelo energético, política de transporte, emisiones de CO₂, etc. que, en la mayoría de los casos, no pasan de la declaración de intenciones y de la categoría, poco articulada técnicamente, de los buenos propósitos por potenciar la sostenibilidad medioambiental del nuevo modelo de desarrollo económico español.

A falta de una auténtica reforma tributaria de naturaleza medioambiental (lo cual dice mucho de las propias limitaciones de la Ley de Economía Sostenible), los aspectos tributarios de este componente medioambiental de la nueva economía sostenible se reducen, artículo 92, a una modificación de la ya tradicional deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS).

Ciertamente, el Gobierno sigue optando, dentro de los mecanismos de mercado que conoce la acción medioambiental, por “verdecer” el sistema tributario (*greening the tax system*), a través de los beneficios fiscales.

Consideramos que esta intervención no sólo resulta limitada, sino que conlleva incorporar al sistema tributario los problemas que todo gasto fiscal conlleva: complejidad, dificultades de gestión, incremento de costes indirectos, etc. y resulta totalmente insuficiente si, de verdad, se desea un sistema tributario adaptado al fin de lograr una economía sostenible, pues entre la diversa categoría los mecanismos de acción medioambiental conocidos por la doctrina, al lado de los instrumentos reguladores (*command and control*) que sí potencia la mencionada Ley 4/2011, dentro de los instrumentos económicos los más poderosos siguen siendo los impuestos, la

llamada fiscalidad verde o ecológica y el sistema tributario estatal (otra cosa es lo que sucede en el ámbito de las Comunidades Autónomas), sigue estando lamentablemente falto de los mismos^{1 2}.

2. La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades

Las deducciones por inversiones medioambientales (en plural, pues este incentivo incluía diferentes modalidades de inversión beneficiadas), aparecen reguladas en el artículo 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), aprobado por el Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Asimismo, hay que tener en cuenta, para cubrir el marco normativo de la citada deducción, lo dispuesto en su desarrollo reglamentario, contenido en el Capítulo I. Deducciones por inversiones medioambientales, del Título II. Deducciones en la cuota íntegra, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; artículos 33 a 38, ambos inclusive y la disposición adicional 10^a TRLIS, pues ésta regula los porcentajes de reducción gradual de las deducciones contempladas en el IS sobre la cuota íntegra, aplicables a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007 hasta los comenzados a partir de 1 de enero de 2010; de acuerdo con el *phasing out* o reducción gradual de los porcentajes de deducción de la cuota íntegra del IS, compensados con la minoración de los tipos de gravamen, que tuvo lugar con motivo de la entrada en vigor de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio³.

Esta deducción nació en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, normas conocidas como “Leyes de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos Generales del Estado”, de penosa técnica y más que dudosa constitucionalidad⁴ (a pesar de que siguen conservándose en la legislación de diferentes CCAA), haciéndose permanente por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

A partir de los períodos impositivos iniciados el día 1 de enero de 2000, la Ley 55/1999 incorporó a su ámbito la deducción por inversiones realizadas en vehículos de transporte de carretera, tanto industriales como comerciales; seguidamente, la Ley 24/2002, de 27 de diciembre, nuevamente, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social,

¹ *Passim*. Buñuel González, M. *El uso de instrumentos económicos en la Política del Medio Ambiente*, Ed. Consejo Económico y Social, coleccion Estudios, n.º 75, Madrid, 1999.

² Recuérdese que, en relación, a los instrumentos económicos cabe decir:

“... el uso de instrumentos económicos con fines medioambientales ha sido propuesto por los economistas como la solución más eficiente para abordar los problemas medioambientales desde hace muchas décadas... En general, estos instrumentos son idóneos para la interiorización de las externalidades negativas, de las que la contaminación es el ejemplo prototípico.”

En Buñuel González, Miguel. “Introducción” en Buñuel González, Miguel (director). *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Eds. Thomson/Civitas/Deloitte, Madrid, 2004, pág. 31.

³ *Passim*. VVAA. *La reforma del Impuesto sobre Sociedades. Análisis práctico*, Eds. Experiencia, Barcelona, febrero 2007.

-Rodríguez Ondarza, José Antonio (dir.): Gutiérrez Lousa, Manuel; Galán Ruiz, Javier (coordinación). *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Ed. Thomson/Civitas; Cizur Menor, Navarra, 2006.

⁴ Cazorla Prieto, Luis; prólogo de Álvaro Rodríguez Bereijo. *Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, -Marcial Pons, coleccion Monografías Jurídico-Fiscales, Madrid, 1998.

añadió a su contenido un nuevo supuesto de deducción vinculado a la inversión destinada al aprovechamiento de las fuentes de energías renovables.

A partir de esta fecha, la deducción ha seguido diversos avatares normativos, tendentes ora a ampliar sus porcentajes de incentivo, ora a disminuirlos⁵ y, en general, conforme a lo dispuesto en la precitada Disposición Adicional Décima TRLIS, este beneficio fiscal se hubiera extinguido a partir de los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2011.

En cualquier caso, además de la variabilidad normativa enunciada con todos los elementos de incertidumbre e inseguridad jurídica que conlleva esta circunstancia, lo cierto es que la rúbrica de *deducciones por inversiones medioambientales* que figura en el artículo 39 TRLIS, casaba mal con su verdadero contenido.

Téngase en cuenta que un problema clásico en la fiscalidad medioambiental, incluyendo los beneficios fiscales “verdes” y facilitado por el carácter coactivo y por la ausencia de contraprestación que todo tributo conlleva, es la compleja distinción entre tributo y multa; así, si se grava una instalación contaminante, en el fondo, se busca reducir la carga que emite a la atmósfera y, si la fiscalidad es exitosa, la base de la imposición se iría reduciendo, hasta quedar extinguida, lo que no deja de ser absurdo; por el contrario, si la finalidad es impedir que estas emisiones escapen al aire, no se entiende porqué no se aplica una multa o una sanción administrativa, en vez de un impuesto.

En suma, “...la definición de los impuestos medioambientales es compleja por dos motivos: primero, porque se concreta en una diversidad instrumental que produce bastante confusión y, en segundo lugar, porque no se fundamenta en un criterio común sobre lo que debe ser relevante: si los motivos o los efectos de su introducción.”⁶

Todo ello, nos lleva, a afirmar que un beneficio tributario sería un auténtico elemento tributario medioambiental si las actividades incentivadas, como sucede (teóricamente) en el caso de la llamada “deducción por inversiones medioambientales” en el IS, reducen los daños ambientales o incrementan las externalidades positivas.

Ahora bien, si del estudio del contenido del artículo 39 TRLIS, se dedujera que tales actividades o inversiones o algunas de ellas no responden a esta finalidad, entonces, deberíamos concluir que, so capa de un tinte medioambiental, existe un crédito de impuesto que pretende otros objetivos, por ejemplo, el fomento a la inversión, pero totalmente ajenos o escasamente relacionados con la finalidad constitucional de proteger el Medio Ambiente.

No es que tales finalidades sean ilegítimas, pues, precisamente, la doctrina de los beneficios fiscales sustenta su propia existencia, al suponer un atentado directo contra el principio de generalidad de la imposición o algún otro principio tributario, constitucionalmente establecido, en los fines extrafiscales de los tributos y tales fines han de ser siempre de carácter constitucional, como manifiesta expresamente el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 2 de la LGT/2003, al decir:

“...Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

⁵ Gutiérrez Lousa, Manuel. “Deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (dir.); Gutiérrez Lousa, Manuel, Galán Ruiz, Javier (coords.). *El Impuesto sobre Sociedades...*; op. cit., págs. 484 a 495.

⁶ Gago Rodríguez, Alberto; Álvarez Villamaría, José Carlos. “La imposición medioambiental: definición y análisis estadístico”, (*mimeo*), Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pág. 1.

Pues bien, resulta evidente de la simple lectura del contenido del artículo 39 TRLIS que éste potenciaba, en realidad, tres tipos de inversiones: en el apartado 1, determinadas inversiones vinculadas a la lucha contra la contaminación atmosférica y de las aguas y la recuperación de residuos; el apartado 2, donde lo verdaderamente potenciado era la renovación de medios de transporte y el apartado 3, donde lo que se buscaba era potenciar fuentes energéticas renovables.

De esta manera, el apartado 2 no podía calificarse, en puridad, como un beneficio fiscal verde. No es que fuera ilegítimo, sino que resultaba engañoso y técnicamente imperfecto calificar como “medioambiental” un beneficio fiscal que, en el fondo, facilitaba a las compañías de transporte (responsables fundamentales de la llamada contaminación “difusa”) la renovación de su parte automovilístico.

En suma, podemos clasificar estas “deducciones” en varios grupos:

- a) Inversiones destinadas a la protección del Medio Ambiente en general, artículo 39.1 TRLIS; artículos 33, a), 36 y 38 RIS.
- b) Adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, artículos 39.2 TRLIS; 34 y 37 RIS.
- c) Inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables, artículos 39.3 TRLIS; 33,b) y 36 RIS.

Por su parte, los artículos 35 y 37 RIS incluyen materias comunes para todas estas modalidades de inversión.

Esta simple clasificación de las inversiones incentivadas, ya revela que, realmente, son los grupos a) y c) citados, los que atienden a una finalidad medioambiental, mientras que el grupo b) es más un incentivo al transporte.

En idéntico sentido, se afirma:

“Ambas deducciones contemplan el incentivo de la protección medioambiental bajo dos puntos de vista complementarios. La primera responde a un concepto genérico de protección del medio ambiente (residuos, atmósfera y agua), mientras que la segunda complementa a las anteriores incentivando la disminución de la contaminación provocada por uno de los sectores más contaminantes como es el de la energía, a través de incentivar el desarrollo de fuentes de energía renovables”⁷.

3. El nuevo contenido de la deducción por inversiones medioambientales

En nuestra opinión, la finalidad fundamental de la reforma del IS incluida en la precitada Ley 35/2006 fue aproximar el tipo nominal del gravamen (entonces, del 35 por 100) al tipo efectivo, reduciendo el primero y eliminando de manera pausada la pléyade de incentivos fiscales a la inversión incluidos en el TRLIS.

Esta finalidad sólo puede ser aplaudida, aunque solamente sea por favorecer la simplificación tributaria y mejorar la eficiencia económica y, precisamente por ello, la Ley 4/2001, al modificar esta tendencia, pues no sólo ha conservado como veremos la deducción por inversiones medioambientales, sino potenciado la deducción por innovación tecnológica, artículo 65, resulta criticable.

Ahora bien, centrándonos en el área de las deducciones medioambientales, la nueva redacción del apartado 1 del artículo 39 TRLIS, junto con la efectiva supresión, salvo

⁷ Gutiérrez Lousa, Manuel. “Deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades”; *op. cit.*, pág. 485.

inversiones pendientes, de los apartados 2 y 3 del mismo artículo, supone una indudable mejora sobre la redacción anterior de tales incentivos.

Por un lado, la nueva redacción (que supone una deducción del 8 por 100 sobre las inversiones incluidas en la misma) incluye entre las instalaciones que pueden gozar de tal beneficio, no sólo a las dedicadas a luchar contra la contaminación atmosférica, sino las relativas a la acción contra la contaminación acústica y blanca (el ruido); en segundo término, aclara algo que, sorprendentemente, no resultaba preciso en el texto anterior, como es la necesidad de que todas las inversiones deban beneficiadas (lucha contra la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales; contra la contaminación de las aguas o para reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios), deben cumplir la normativa vigente.

De esta forma, se ligan mejor los dos instrumentos económicos de acción medioambiental, por un lado, las normas que obligan en tales ámbitos y, por otra parte, los beneficios fiscales que coadyuvan a “...mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa...”.

Por otra parte, la nueva redacción de las disposiciones adicionales décima y transitoria vigésima primera de TRLIS, introducida por los apartados Dos y Tres del artículo 92 de la Ley de Economía Sostenible, dejan clara la efectiva supresión de los apartados 2 y 3 del artículo 39 TRLIS, lo que apoyamos decididamente; la primera, por ser un incentivo perverso, pues facilitar la renovación del transporte por carretera sólo añade mayores externalidades negativas y contaminación y el apartado 3, pues de todos es sabido que la subvención a las energías renovables está suponiendo un relevante coste para el consumidor español y una distorsión en el “mix” energético hispánico.

Por último, el apartado Cuatro del artículo 92 de la Ley 4/2011, al alterar la redacción del apartado 2 de la disposición derogatoria segunda de la mencionada Ley 35/2006, de 28 de noviembre, refuerza la supresión a partir de los períodos impositivos.

LOS PLAZOS EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR (Recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo)

Carlos Suárez Mosquera

Agencia Estatal de Administración Tributaria

1. Introducción

A partir de mediados de la década de los 90 se produjeron numerosas sentencias anulando liquidaciones tributarias derivadas de actuaciones de la inspección de tributos por apreciar prescripción. La causa era la paralización injustificada del procedimiento durante más de seis meses, ello implicaba que no se había producido la interrupción de la prescripción al inicio del procedimiento, demorándose ésta hasta el acto de liquidación, dictado mucho tiempo después. La Administración Tributaria, en general, había venido interpretando la normativa de forma diferente a como luego lo hicieron los tribunales lo que originó ese importante problema.

La Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, promulgada el 26 de febrero de 1998 y desarrollada por RD 136/2000, estableció unas nuevas normas de juego, aparentemente más claras. Sin embargo, en la doctrina que recogen numerosas sentencias de la Audiencia Nacional (AN) y en las primeras que, sobre este tema, empieza a dictar el Tribunal Supremo a partir de enero 2011 se ha puesto de manifiesto una profunda discrepancia entre como ha sido interpretada esta normativa por la Administración Tributaria y como lo esta siendo por estos importantes tribunales, al enjuiciar las comprobaciones que se realizaron en los años que siguen al 1998. Las mayores discrepancias se observan en los cómputos de los plazos derivados de dilaciones e interrupciones justificadas cuando al mismo tiempo se siguen realizando actuaciones inspectoras.

Todos estos pronunciamientos se refieren a procedimientos instruidos en los primeros años de vigencia de la Ley de Derechos y Garantías, pero la Ley General Tributaria promulgada en el año 2003 y su desarrollo reglamentario están redactados en términos muy similares a aquellas normas, por lo que doctrina que emana de esos pronunciamientos es plenamente aplicable.

2. La medición del plazo: elementos

Para aproximarnos a la problemática analizaremos la sentencia de la AN de 13 de enero de 2011 (JT/2011/34; recurso 27/2008) en la que se enjuician los tiempos de unas actuaciones inspectoras relacionadas con el Impuesto sobre Primas de Seguros relativas a los períodos comprendidos entre enero de 1999 y diciembre del 2001, ambos inclusive. Se habían iniciado el 17/02/2003 y terminaron con la notificación de la liquidación el día 17/12/2005, habiendo durado el procedimiento, por lo tanto, 1.044 días, 314 por encima de los contenidos en los 24 meses que se habían justificado por la especial complejidad de la actuación.

A esos 314 días la inspección le resta 322 por considerar que se deben a dilaciones producidas por el retraso en la entrega de documentos y por petición expresa del sujeto inspeccionado. La sentencia computa dilaciones por solo 307 días lo que conlleva una duración del procedimiento de 7 días en exceso. Ello supone la enorme consecuencia de que ni el inicio del procedimiento, ni las actuaciones inspectoras posteriores tuvieron efecto interruptivo de la prescripción y que la interrupción se desliza al momento en que se notificó la liquidación de las actas el día 17/12/2005. En esa fecha ya había

prescrito la posibilidad de comprobar los períodos comprendidos entre enero de 1999 y noviembre de 2001, ordenando el tribunal la anulación de esas liquidaciones.

	Inspección	Sentencia
Duración real del procedimiento	1044	1044
Días de dilación	-322	-307
Días computados	722	737
Días contenidos en 24 meses	-730	-730
Calificación	En plazo	Plazo excedido

Conviene señalar que no estamos, ni mucho menos, ante un caso aislado. La SAN de 9 de octubre de 2008 (JT 2008/1436; recurso n.º 91/2006) ya se evalúa la importancia de esta problemática y anuncia que esta profunda discrepancia interpretativa va a dar lugar a muchas más anulaciones de liquidaciones, transcribimos el párrafo del FJ 4.º: *No parece exagerado afirmar que la cuestión relativa al duración de las actuaciones inspectoras se vislumbra como uno de los mayores problemas jurídicos de los años venideros en el examen jurisdiccional de la actividad de la Administración tributaria, no siendo de orden menor la cuestión que se refiere a la relación entre las previsiones de una Ley que tiene por objeto el reconocimiento e instrumentación de un sistema básico de garantías a favor de los contribuyentes, y su desarrollo reglamentario francamente limitativo, que otorga a la Administración poderes de difícil control y de ámbito impreciso, tanto para decidir la duración natural de los procedimientos – que pueden ser prorrogados por el doble de su tiempo inicial-, como para descontar del período ciertos plazos por razón de dilaciones que tengan su causa, o en circunstancias objetivas que interrumpen su curso, o en la actitud de obstrucción del sometido a comprobación y en las demoras que ello ocasionan.*

Podemos calificar de numerosos los pronunciamientos de la AN ya existentes que han determinado la anulación de cuantiosas liquidaciones por prescripción al haber superado el plazo de duración del procedimiento inspector marcado por la Ley de Derechos y Garantías. Resaltamos la importancia de la doctrina de ese tribunal puesto que en él se enjuician los asuntos que previamente han sido recurridos ante el TEAC -los que tienen una cuantía más elevada-.

3. Principales discrepancias interpretativas

Resumimos las principales que resultan del estudio de las distintas sentencias. En el punto siguiente analizaremos con un mayor detalle los distintos pronunciamientos y muy especialmente los del Tribunal Supremo.

3.1. Dilaciones

Las actuaciones inspectoras se han estado desarrollando bajo el convencimiento de que la no aportación de la documentación solicitada al obligado tributario en el procedimiento inspector en, el plazo concedido en la correspondiente diligencia, era, en todo caso, una dilación imputable al contribuyente y que suspendía, automáticamente, el computo del plazo de duración de las actuaciones. Mientras ésta se producía el tiempo transcurrido no contaba.

3.2. Períodos de interrupción justificada

En estos casos parece que habría una indudable paralización automática del computo del plazo. Se contemplan como causa de esta interrupción la petición de datos o informes a otras Administraciones españolas, – 6 meses– o a otros Estados –12 meses–, la remisión

del expediente al Ministerio Fiscal, cuando se aprecien indicios de delito, y los de casos de fuerza mayor. Veremos que no es exactamente así.

3.3. Realización de actuaciones con el cronometro parado

La posibilidad de seguir realizando actuaciones y que al mismo tiempo el computo del plazo este parado por incurrir el contribuyente en dilación o en un supuesto de interrupción justificada parecía indudable. Esta norma está contenida en el apartado 4º del artículo 31-bis del Reglamento de Inspección de 1986 y en el apartado 7 del artículo 102 del vigente Reglamento de 2007 (RD 1065/2007). Ambos con redacciones muy parecidas, transcribimos el del reglamento de 1986 dice así: *La interrupción del plazo de computo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse.* La interpretación literal de este precepto no es aceptada en numerosas sentencias, siendo, además, una de las normas más recurridas por los contribuyentes alegando que es una extralimitación reglamentaria contraria a la ley.

3.4. Ampliación del plazo de duración de 12 a 24 meses

Recordemos que es posible la ampliación del plazo de duración de las actuaciones a 24 meses en los casos de complejidad y de ocultación de actividades. La complejidad viene asociada al volumen de operaciones, a la dispersión geográfica de actividades, a la tributación consolidada o en régimen de transparencia fiscal internacional.

Uno de los casos más conflictivos se refiere a la justificación de la complejidad, en especial cuando la ampliación se ampara en el supuesto de que el volumen de operaciones de la persona es superior al requerido para auditar las cuentas. La inspección ha venido considerando suficiente, en muchos de los casos analizados, como motivación la mera transcripción de la cifra de negocio de la entidad a fin de permitir ver que superaba el límite exigido para auditar las cuentas, que era el requisito establecido por el reglamento, y dando, de alguna manera, por supuesto que la cifra de negocios unida a la conocida razón social del sujeto evidenciaba la complejidad. Sin embargo, muchos pronunciamientos de la AN han considerado que una mera referencia a una facturación que determina la obligación de auditar no es suficiente y el TS ha confirmado esa exigencia.

4. Las dilaciones en las sentencias de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo

Las dilaciones por petición expresa de aplazamiento por parte del contribuyente son, de momento, pacíficas tanto en la AN como en el TS. No se puede decir lo mismo de las derivadas del retraso en la aportación de documentos. La inspección ha venido considerando que mientras un requerimiento de documentación no esté completamente atendido, superado el plazo establecido para su aportación, se produce una dilación aunque se continúen realizándose actuaciones inspectoras. Ello conlleva que pueda computarse, cuando el contribuyente sea poco diligente, la existencia de una continua dilación, de forma que, aun durando la tramitación varios meses, el tiempo considerado sea de días. Esta tesis viene avalada por el propio reglamento de inspección de 1986 en su artículo 31-2 y en la actualidad en el art 102.7 del RGAT según el cual *los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse.* Lo que unido a la afirmación legal de que: *a efectos del plazo previsto..., no se consideraran dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada..* da como resultado la interpretación que la inspección ha venido haciendo.

4.1. La doctrina de la Audiencia Nacional

Sin embargo, son muchas las sentencias de la AN que no aceptan la aplicación literal de la norma anterior:

En la de SAN de 7 de febrero de 2011 (JUR 2011/58494, recurso 368/2008), aun no habiéndose aportado los documentos pedidos, el tribunal consideró que no había dilación puesto que se habían seguido haciendo nuevas peticiones y éstas se iban cumplimentando poco a poco. Se admite la ampliación de actuaciones de 12 a 24 meses por la especial complejidad.

	Inspección	Tribunal	Diferencia
Duración total del procedimiento	1.015	1.015	0
Dilaciones	-932	0	932
Días computables	83	mas de 730	

En este caso la duración del procedimiento inspector alcanzó 1.015 días, hubo ampliación a 24 meses, y la inspección considera 932 días de dilaciones derivadas de un retraso en la aportación de documentación. Estas dilaciones se enlazan unas con otras. Al tribunal le parece sorprendente este computo y afirma: *Bastaría proyectar el mero sentido común... para verificar la anomalía de ese planteamiento de la Inspección, ...la Inspección considera, a su interés y beneficio, que ha habido una dilación continua e ininterrumpida causada por la sociedad comprobada, no obstante la caudalosa aportación de información y la ausencia completa de lapsos de demora o retraso en el impulso del expediente, que no se ha visto dilatado o entorpecido en modo alguno...se considera que hay dilación .. solamente que la copiosa documentación que se le exigía no era aportada en el tiempo conferido para ello, al margen de toda otra consideración.* El inspector actuario se apoyó en la dicción literal del reglamento para computar los plazos dejando al contribuyente que fuese aportando la documentación a su ritmo, sin calificar la conducta como resistencia, excusa u obstrucción, que hubiese determinado la imposición de una sanción. Para el tribunal no es de recibo y le hace un fuerte reproche a la tesis de la inspección.

En el mismo sentido la SAN 2/12/2010(JUR /2010/404854, recurso 333/2007), SAN de 23/04/2009 recurso 643/2005) y SAN de 15/10/2009 (JUR 2009/451954, recurso 181/2006), entre otras. Se encuentran pronunciamientos que admiten el descuento de esos tiempos como SAN de 18/7/2006 (JUR 2006/252657; recurso 1094/2003), SAN 10/07/2008 (JUR 2008/259955, recurso 240/2005) entre otras.

En la SAN de 9 de febrero de 2011 (JUR 2011/68442; recurso 46/2008) en un expediente que se instruye en 1079 días, con abundantes dilaciones por no aportación de documentos, el tribunal afirma en su FD 5.º que *únicamente la falta de diligencia administrativa en el impulso del procedimiento hace posible que se soslaye tan acusadamente el plazo legal...no puede atribuirse a la parte inspeccionada, una pretendida demora u obstaculización que casi triplica el período máximo legal ... sin que la inspección que tiene a su alcance medios poderosos y coercitivos para la obtención de información e , incluso, para sancionas su incumplimiento, no sea a la vez responsable de la demora con su pasividad o negligencia, la concurrencia de las cuales neutralizaría, son duda, la imputabilidad exclusiva al interesado de la tardanza.*

4.2. La doctrina del TS

El TS ha enjuiciado esta materia en dos sentencias, referidas al mismo contribuyente y procedimiento inspector, ambas de 24 de enero 2011 (RJ/2011/495, recurso 485/2007) y

(RJ 2011/76600, recurso 485/2007)). Se analizan dos dilaciones. La primera de 159 días asociada al retraso en la aportación de una documentación solicitada. El obligado alega en su defensa que no se le había fijado un plazo expreso para su aportación y que la documentación exigida era, en parte, conocida por la Administración e innecesaria para el procedimiento instruido. Éste tenía como finalidad verificar las retenciones a cuenta del IRPF y la documentación solicitada se refería a la identificación de los titulares de los fondos que integraban el saldo de una cuenta denominada “créditos a no residentes” que aparecía reflejada en el balance confidencial presentado al Banco de España. Se pedía la indicación del saldo a fin de año de cada uno de ellos. La sentencia hace referencia a que esta petición se reiteró en unas 16 diligencias comprendidas entre el 8/11/2001 y el 30/04/2002 y concluye desestimando la petición del sujeto inspeccionado con los siguientes razonamientos:

- El concepto de dilación incluye pérdidas de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio indispensables para la tarea inspectora.
- No implica reproche sobre la conducta del inspeccionado y la compara, para justificar la afirmación, con la dilación a petición del interesado.
- No se pueden aplicar criterios automáticos, no todo retraso implica dilación imputable al sujeto inspeccionado. La tardanza en la aportación debe hurtar elementos de juicio a la inspección
- Aunque en la diligencia de petición 8/11/2001 no figurase expresamente el plazo en que habían de ser aportados, al indicar en la siguiente de 23/11/2001 que la documentación estaba pendiente de aportación queda de forma implícita cerrado el plazo.
- La complejidad de los datos solicitados unido al formato específico en el que habían de ser aportados no es admitida como excusa, pues se trata- dice la sentencia- de informaciones inherentes a la actividad de la entidad (cuentas abiertas por personas no residentes, con indicación de su saldo a 31 de diciembre de 1996 y 1997), que con toda normalidad y habitualidad trata automáticamente por medio de ordenadores la información de que dispone.

La SAN de la sección 4.^a de 29 de noviembre de 2006 (JUR 2006/292773, recurso 519/2005) en la que se enjuicia primeramente el caso considerado, sin extenderse en su justificación, la existencia de dilación por ese motivo.

La segunda dilación se deriva de la concesión de una ampliación del plazo para efectuar alegaciones a las actas en la que se advertía que era considerado como dilación. En estas mismas sentencias el TS enjuicia la pretensión del contribuyente de computar dentro del plazo de duración una *ampliación del plazo para efectuar alegaciones al acta* de disconformidad solicitado por el propio sujeto inspeccionado- tasado en 15 días por el Reglamento General de Inspección -. Este plazo -dice la sentencia- supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es imputable al contribuyente, en el sentido de atribuible por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento. Esta conclusión, que puede parecer obvia, no es pacífica, existiendo pronunciamientos de la AN muy detallados en sentido contrario, que como consecuencia de su computo en el procedimiento propician la anulación de liquidaciones. Como ejemplos la SAN de 17/01/2011 (JT/2011/34, recurso 27/2008), la argumentación se apoya en que si la inspección calificó las actuaciones como complejas

para ampliar el plazo de actuaciones de 12 a 24 meses es coherente que al contribuyente se le conceda un mayor plazo para alegar y que resulta contrario a Derecho y, por supuesto, a toda idea lógica y razonable, que el ejercicio de un derecho del administrado pueda ser calificado de dilación. Añadiendo, que se trata de un trámite procedimental que, cualquiera que sea su plazo, inicial o prorrogado, no puede constituir una dilación imputable al contribuyente Existen pronunciamientos de la AN en sentido contrario como la SAN de 18 de julio de 2006 (JUR 252657, recurso 1094/2003).

5. Períodos de interrupción justificada

Se ha venido considerando que una petición de informes o datos a otras administraciones suspendía el computo del plazo durante su tramitación con un máximo de seis o doce meses según los casos. Esta interpretación, con algunas matizaciones, había sido aceptada hasta el momento por la AN. Sin embargo, en dos primeras sentencias del TS dictadas a principios del año 2011 se cuestiona la aplicación automática de los plazos de interrupción exigiendo un plus adicional, como veremos a continuación, para que esos períodos no sean computados.

La primera de ellas es la STS de 24 de enero de 2011 (JUR 2011/76622, recurso 5590/2007) y la segunda ,que se pronuncia en términos muy parecidos, es del 26 de enero de 2011 (JUR 2011/76589, recurso 964/2009). La del 24 de enero se refiere a un supuesto de unas actuaciones cuya duración total es de 821 días, puesto que existe una válida ampliación del período a 24 meses, el exceso que hay que justificar es de 91 días (821- 730). La inspección los considera justificados por dos motivos:

	Inicio	Final	Total
Interrupción justificada por petición de información a Holanda	26/01/2001	26/06/2001	151
Dilación por petición del contribuyente	09/01/2002	25/02/2002	47
Días que no se computan			198

El reclamante acepta la dilación pero no así el plazo de interrupción justificada en base a que durante ese tiempo se siguieron desarrollando actuaciones inspectoras y solicita expresamente la declaración de ilegal del apartado 4.º del artículo 31 bis del Reglamento en este punto. El tribunal considera legal el apartado pero interpretable, de forma que en este caso no se computa ese período, por las razones que veremos, lo que conlleva que las actuaciones se realizaron en el plazo superior al establecido, determinando la no interrupción de la prescripción en el momento de inicio de las actuaciones –4 de abril de 2000– retrasándose ésta hasta que se dictó el acto de liquidación –4 de julio de 2002– lo que provoca la anulación por prescripción de parte de las liquidaciones efectuadas referidas a Retenciones a cuenta de IRPF períodos comprendidos entre 1 junio de 1996 y mayo de 1998.

Los fundamentos en los que se apoya esta decisión son

- El espíritu de la Ley de Derechos y Garantías es mejorar la posición jurídica del contribuyente acotando el plazo de duración de las actuaciones inspectoras.
- No toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora.
- La afirmación del apartado 4.º del artículo 31- bis de que *la interrupción del computo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse*. Esta previsión, expresión de los principios de eficacia, celeridad, y economía, quiere decir que no

existe obstáculo para que durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, se sigan realizando actuaciones. Pero no da cobertura, sin mas, a una ampliación del plazo considerando que la labor de la Inspección pudo avanzar durante ese tiempo.

En el presente caso el tribunal aprecia una cierta falta de diligencia en la actuación de la Inspección. Las actuaciones, dice, continuaron al mismo tiempo que se pedían los documentos a la Administración holandesa, y se hace un computo desde la fecha en la que llegó la información solicitada el 22 de junio de 2001 y la fecha del acta 12 de marzo de 2002 trascurren casi nueve meses. El inspector –jefe dicta el acto de liquidación el 25 de junio de 2002, tarda mas de tres meses cuando el plazo previsto en el artículo 60.4 del Reglamento de 1986 es de un mes. Restar del plazo de computo el tiempo que se tarda en obtener la información es contrario a la finalidad perseguida por el legislador, habida cuenta de que la actividad inspectora continuó durante ese tiempo y se deja pasar mas de 12 meses entre la obtención de la información y la liquidación.

La sentencia del 26 de enero del 2011 transcribe los mismos argumentos que la anterior, dando solución a una problemática muy similar y no considerando procedente no computar los 335 días que se emplearon en obtener la información solicitada al extranjero. Ello conlleva la anulación por prescripción de las liquidaciones efectuadas correspondientes a períodos anteriores a mayo de 1998, en este caso por el IVA. La comprobación se extendía a los períodos comprendidos entre el 1996 y 1999. Se hace un reproche por falta de diligencia. La tabla de tiempos del procedimiento es la siguiente:

	Inicio	Fin	Días
Duración total procedimiento	04/04/2000	24/10/2002	933
Duración hasta la fecha del acta	04/04/2000	13/03/2002	708
Desde fecha del acta hasta la liquidación definitiva	13/03/2002	24/10/2002	225
Obtención de información en el extranjero	18/01/2001	19/12/2001	335

Hasta el momento había habido sido pacífica la interpretación de que la petición de información amparada por el artículo 31 del RGI suponía paralización del computo del plazo. Como excepción se puede citar la SAN de 16/03/2009 (JUR 2009/170147, recurso 818/2006), pero en ella prima la consideración de que se realizó el acto de liquidación sin utilizar la información solicitada. Conviene señalar que no fue recibida de las autoridades irlandesas, lo que impidió conocer al tribunal la trascendencia tributaria de esa información, llevándole a considerar, junto con otros argumentos, que no procedía ampliar el plazo a consecuencia de la petición.

6. Ampliación del plazo de 12 a 24 meses

En la sentencias de la AN encontramos varias en las que se considera que fundamentar la ampliación del plazo a 24 meses con solamente una referencia a la facturación resulta insuficiente. Así, SAN 20/09/2007 (JT 2007/1523 recurso 394/2004.); SAN 2/10/2008 (JT 2008/1426, recurso 214/2005), entre otras

La doctrina del TS es completamente uniforme al exigir la justificación de la circunstancias que se dan en cada caso concreto para que resulte procedente la ampliación del plazo aunque *admite que pueda esta omisión salvarse cuando la complejidad resulte del propio expediente.*

El TS en su sentencia de 19/11/2008 (RJ 2009/691, recurso 2224/2006) relativa al impuesto sobre sociedades del ejercicio 1994 (fundamento de derecho 4.º) aprecia, habiendo solo hay una mención genérica, que la ampliación es procedente, pese a que estuviera insuficientemente motivada. Justifica esa decisión aludiendo a las dificultades de la comprobación y a la complejidad de la regularización efectuada, unidas al hecho de que algunas regularizaciones fueron aceptadas por el sujeto pasivo. En otras dos sentencias, una de 18/2/2009 (recurso 1934/2006) y otra de 18/02/2009 (recurso 1932/2006), relativas al mismo contribuyente y que tienen que ver con la mismas actuaciones inspectoras que dan lugar a liquidaciones por el mismo concepto tributario en ejercicios 1992 y 1993, se reiteran los mismos argumentos.

En la STS de 31/05/2010, (recurso 2259/2005) relativa a la liquidación derivada de un acta por el impuesto sobre sociedades ejercicio 1995, el alto tribunal anula la liquidación por haberse excedido el plazo al no admitir la ampliación por considerarla falta de motivación. La ampliación se justificaba en base a que el volumen de operaciones que alcanzaba era en todos los ejercicios superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas.

Ejercicio	Volumen de operaciones	Volumen de operaciones
1994	18.885.242.422 pta	113.502.593 €
1995	23.680.112.081 pta	142.320.340 €
1996	22.858.865.907 pta	137.384.551 €

La sentencia señala que la exigencia de motivación dimana directamente de la Ley de Derechos y Garantías sin necesidad del desarrollo reglamentario del precepto, que se produjo por medio del Real Decreto 136/2000 modificador del Reglamento de Inspección de 1986, y que : “ *ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona. Así los hemos entendido en las sentencias de 19 de noviembre de 2008 (RJ 2009, 691) (casación 2224/06, FJ 31), 18/2/2009(RJ 2009,1086) (casación 1932/06, FJ 4º) y 18 de febrero de 2009(RJ 2009,1092) (casación 1934/06, FJ 4º)*”. Todas estas sentencias se refieren un mismo procedimiento inspector, del que hablamos mas arriba, realizado al mismo contribuyente por distintos conceptos tributarios.

En esta misma sentencia se afirma : *..es menester analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué en el supuesto controvertido las actuaciones de comprobación e inspección son complicadas por el hecho de que, como acontece en el asunto litigioso, la sociedad hubiese declarado un volumen de operaciones requerido para la obligación de auditar cuentas. La motivación no puede a una simple exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que se requiere, además, que esté materialmente legitimada la Administración para acordar la ampliación, agravando con ello la situación jurídica del sujeto pasivo, al que se impone un plazo superior al inicialmente prevista en la ley; esta justificación sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundamentalmente, aun de forma sucinta, las razones en virtud de las cuales no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido.*

En la STS de 28/01/2011 (rec 3213/2007) se aprecia complejidad por razones distintas de el mero volumen de operaciones, *por la complejidad del sistema de contabilidad utilizado por el Club con un desglose exhaustivo de gastos que dificulta y relentiza las*

actuaciones de comprobación y la aplicación de criterios homogéneos de calificación a todas las partidas contabilizadas.

7. Conclusiones

El incumplimiento de plazos de duración del procedimiento inspector no es una cuestión subsanable, está relacionada con la prescripción y, por lo tanto, produce indefensión y ello conlleva la nulidad de pleno derecho del correspondiente acto administrativo.

La Administración consideró, en general, que cualquier retraso en la aportación de documentos constituía una dilación y que el tiempo no era computable. Los tribunales de justicia exigen un plus adicional para su computo, y lo mismo con las interrupciones justificadas por petición de información a otras administraciones.

Se aprecian ciertas contradicciones en los criterios sostenidos por los propios tribunales.

La posibilidad de coexistencia de dilaciones o interrupciones justificadas con la práctica de actuaciones y que esos tiempos no computen no es automático, a pesar de la literalidad del precepto reglamentario, que no ha sido declarado ilegal. Esta paralización del computo exige que se justifique que los documentos y demás pruebas solicitadas sustraen elementos de juicio. En la práctica, esta ausencia de automatismo introduce una elevada dosis de discrecionalidad en la apreciación de las circunstancias que rodean cada caso.

Ha de existir una importante relación entre el aumento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y la importancia de los documentos requeridos, ya sea al propio contribuyente o a otras administraciones. En otro caso no se puede considerar dilación.

La extensión de la duración del procedimiento inspector ante la muchas veces injustificada relentización en la aportación de la documentación por parte del sujeto no conlleva la automática ampliación del plazo y es apreciada en ocasiones como una falta de diligencia en la instrucción del procedimiento.

La motivación del acto de ampliación del plazo de 12 a 24 meses, en los casos de complejidad, no ha consistir en una cita genérica del precepto con una mera mención de la existencia de esas circunstancias. A sensu contrario, no todas las comprobaciones a entidades con volúmenes de negocio altos son necesariamente complejas, es precisa su justificación. Sin embargo, como hemos señalado mas arriba, en algún caso, de los pocos hasta el momento enjuiciados, existiendo solamente una genérica motivación ,el Tribunal Supremo ha considerado válida la ampliación cuando de las regularizaciones practicadas resulte patente la complejidad.