

LA DESNATURALIZACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Elena Manzano Silva

*Doctora en Derecho
Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2015** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

EXTRACTO

En el ejercicio de las competencias normativas conferidas para regular los aspectos de gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, algunas comunidades autónomas han creado sus propios procedimientos de gestión tributaria, fijando un plazo de resolución que puede verse ampliado cuando concurren determinadas circunstancias. En otros supuestos, se ha optado directamente por regular el procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, concretando un plazo de resolución más amplio que el previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que también puede ser objeto de ampliación en ciertos casos.

Con las ampliaciones de los plazos para resolver previstas, en las que se reproduce parcialmente el antiguo artículo 150.1 de la Ley General Tributaria relativo al plazo de las actuaciones inspectoras, la normativa autonómica desnaturaliza la propia gestión tributaria, configurando procedimientos imbuidos por el procedimiento de inspección, lo que se traduce en una extralimitación de la atribución competencial señalada que debe reputarse inconstitucional.

Palabras claves: gestión tributaria, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e inspección tributaria.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 08-01-2016

DENATURATION OF TAX MANAGEMENT PROCEDURES IN INHERITANCE TAX

Elena Manzano Silva

ABSTRACT

In exercising of the legislative powers conferred to regulate the management aspects of the Inheritance Tax, some autonomous communities have created their own tax management procedures, setting a deadline of resolution that can be extended in certain defined circumstances. In other cases, the autonomous communities decided regulate the tax management procedure establish by the Law 58/2003, of 17 December, General Tax, specifying a period of resolution which also may be extended in some situations.

The extensions of deadlines for resolving reproduced the old article 150.1 of the General Tax Law, concerning the deadlines of the inspection procedure. In this way, the regional legislation distorts the tax management procedure, setting procedures imbued with the inspection procedure, resulting in an excess of the appointed powers attribution that should be considered unconstitutional.

Keywords: tax management, Inheritance Tax and tax inspection.

Sumario

- I. Introducción
 - II. Alcance y contenido de las competencias normativas autonómicas para regular los aspectos de gestión y liquidación en el ISD
 - III. La desnaturalización de la gestión tributaria en el ISD
 - 1. La creación de nuevos procedimientos de gestión tributaria en los que se prevé la ampliación del plazo de resolución
 - 2. La regulación de la ampliación del plazo de resolución del procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración
 - IV. Palabras finales
- Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) es un tributo de titularidad estatal que se encuentra parcialmente cedido a las comunidades autónomas, quienes en virtud de lo dispuesto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, reguladora del vigente modelo de financiación autonómica, pueden establecer reducciones en la base imponible, modificar la tarifa del impuesto, determinar las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, regular deducciones y bonificaciones de la cuota, así como dictar normas de gestión y liquidación. La mayoría de comunidades autónomas se ha decantado por legislar en el ámbito de las reducciones y bonificaciones, mediante la implantación de beneficios fiscales de nueva creación o con la mejora de los previamente establecidos en la legislación estatal¹, siendo más reducidos los supuestos en los que se regulan aspectos relacionados con la gestión de esta figura tributaria².

En su acepción tradicional y clásica, sostiene el profesor PALAO TABOADA, la gestión tributaria consistía esencialmente «en liquidar los tributos, es decir, instruir el procedimiento de liquidación y dictar el correspondiente acto administrativo», definiéndola, negativamente, «como la actividad de aplicación de los tributos que no es ni inspección ni recaudación»³. Como se recordará, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General tributaria, parecía alterar esta concepción, cuando regulaba, bajo la rúbrica de «Gestión tributaria», en su título III: los procedimientos de gestión tributaria (capítulo III), la inspección de los tributos (capítulo VI) y la revisión de actos en vía administrativa (capítulo VIII)⁴. Ello provocaba que cuando quería efectuarse una alusión

¹ Dato que puede contrastarse con los consignados en el capítulo IV, del libro electrónico *Tributación autonómica. Medidas 2015*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2015, págs. 63 a 276.

² La mayoría de comunidades autónomas han ejercitado competencias normativas en la gestión de este tributo fijando obligaciones formales para los notarios, los registradores de la propiedad y los registradores mercantiles. «Estos están obligados a remitir, en algunos casos por vía telemática, al órgano competente de su comunidad en materia de tributos, una declaración informativa de los elementos básicos de las escrituras autorizadas (es el caso de los notarios), o en el supuesto de registradores, la relación de documentos que contengan actos o contratos sujetos a este Impuesto de Sucesiones y Donaciones». (ALFONSO GALÁN, R.: «Artículo 48. La cesión del ISD. Alcance y contenido», *El sistema de financiación de las comunidades autónomas. Comentario a la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán*, LAGO MONTERO, J. M. (dir.), Dykinson, Madrid, 2010, pág. 363).

³ «La gestión tributaria y el proyecto de Reglamento», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 4, 2006, pág. 2.948.

⁴ En palabras de ARIAS VELASCO, «La LGT utiliza el término gestión dándole diversa amplitud. Así, en su artículo 90 divide las funciones de la Administración en materia tributaria en funciones de gestión, para la liquidación y re-

específica a los procedimientos regulados en el capítulo III, se hiciera mención a la «gestión tributaria en sentido estricto»⁵, con la consiguiente indefinición e incluso confusión respecto de las propias facultades inherentes a la gestión tributaria⁶.

Como pone de relieve el profesor TEJERIZO LÓPEZ «la generalización de las autoliquidaciones, por un lado, y la atribución de competencias de liquidación a los órganos de la inspección, por otro, fueron desdibujando progresivamente las competencias de los órganos de gestión, que llegaron a convertirse casi únicamente en ventanilla de recepción de documentos»⁷. Esta evolución, continúa dicho profesor, «tuvo como una de sus consecuencias la alteración profunda de la naturaleza de la intervención administrativa en la aplicación de los tributos. De ser una intervención necesaria e ineludible, pasó a ser una intervención simplemente posible y, sobre todo, con finalidades de control. Ya no se trataba de liquidar los tributos, puesto que se hacía por los contribuyentes, sino de controlar que lo hacían con arreglo a Derecho».

caudación, y funciones de resolución de reclamaciones, de donde se desprende un amplio concepto de gestión, que comprendería toda la actividad administrativa encaminada directa o indirectamente a la liquidación y exacción de los tributos, con la sola exclusión de las funciones de resolución de reclamaciones». (*Procedimientos tributarios*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, pág. 110).

⁵ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ apunta que se trataba de «un sentido más estricto, en cuanto referido a una realidad distinta y excluyente de la inspección, de la recaudación, del procedimiento ante los jurados y de las reclamaciones económico-administrativas, en su artículo 9.1 c), al aludir a los reglamentos generales de desarrollo de la LGT. Sentido estricto que es reiterado nuevamente en modificaciones ulteriores de la ley en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias, al contraponer la fase de gestión a la inspección y recaudación tributaria [art. 78.1 f)]. [«Gestión tributaria», *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, PALAO TABOADA, C. (coord.), CEF, Madrid, 2004, pág. 359].

⁶ FERNÁNDEZ PAVÉS resume como al amparo de esta norma se erigían tres posiciones claramente diferenciadas de qué debía ser entendido por gestión tributaria. Había un primer concepto amplio, cuyos principales respaldos normativos eran los artículos 90 y 114 de la ley, según el cual el procedimiento de gestión abarcaría todas las actuaciones administrativas habidas desde la realización del hecho imponible hasta el ingreso de la deuda tributaria correspondiente, incluyendo aspectos previos o preparatorios de la liquidación como es el caso de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la inspección, la liquidación propiamente dicha o cuantificación de la deuda, la ejecución o recaudación de la misma en periodo voluntario o en vía de apremio, y determinadas modalidades de revisión administrativa tales como el recurso de reposición o los supuestos de revisión de oficio. De este modo, solo quedarían fuera de este ámbito procedimental las reclamaciones económico-administrativas. Frente a esta concepción, se mantenía una acepción más limitada de la gestión tributaria, de la que además de la vía económico-administrativa, se excluía la fase de recaudación. Traía causa de la exposición de motivos de la Ley General Tributaria en la que podía leerse que «el capítulo V contiene los principios generales de la recaudación como fase específica y autónoma en el procedimiento de gestión». Por último, era defendida una tercera postura en torno a la gestión tributaria que comprendía únicamente las actuaciones administrativas de liquidación y probatoria de las Oficinas Gestoras, dejando al margen la inspección, recaudación y las reclamaciones económico-administrativas. Era fundamentada, principalmente, en el artículo 9.1 c) de la Ley 230/1963, en cuanto disponía que debían dictarse Reglamentos Generales de desarrollo sobre gestión, recaudación, inspección, jurados y reclamaciones económico administrativas («Administración y Gestión Tributaria», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. II, Madrid, 1991, págs. 1.298 a 1.300).

⁷ «Las funciones de los órganos de gestión tributaria: algunas consideraciones críticas», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1997, pág. 12.

Con este esquema competencial, se hacía recaer el peso de la actuación administrativa en la inspección⁸, con la consiguiente dificultad de abarcar las tareas de investigación encomendadas ante el elevado, y en aumento, número de contribuyentes en figuras tributarias tan relevantes como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre el Valor Añadido. Esto provocó que los órganos de gestión asumieran facultades propias de la inspección al amparo de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, y se generasen los consiguientes conflictos competenciales⁹, además de aplicaciones analógicas de las normas que regulaban unos u otros procedimientos¹⁰.

Con la promulgación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), se retoma el sentido tradicional de las potestades de gestión tributaria, introduciendo, bajo una evidente vocación sistemática en la determinación de los procedimientos que en ella son regulados, una clara diferencia respecto a su precursora, fundamentada en la distinción entre: los procedimientos de gestión tributaria, el procedimiento de inspección, el procedimiento de recaudación y la revisión en vía administrativa¹¹.

⁸ Muy clarificadora respecto de esta situación es la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 (NFJ000051), por la que se declara la nulidad del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, sobre asignación de funciones liquidadoras a los funcionarios de la inspección de tributos, en cuyo Considerando 4.º se afirma con rotundidad que la norma impugnada «viene a constituir la culminación de una tendencia progresiva relativa a la asunción por los Inspectores de competencias reservadas a los órganos de gestión tributaria».

⁹ En relación con las funciones asumidas entonces por los órganos de gestión tributaria, el profesor TEJERIZO LÓPEZ considera que «en el día de hoy, estos órganos comprueban e investigan y liquidan. Es decir, tienen las mismas funciones que los órganos de inspección, por más que existan algunas diferencias no sustanciales entre la actuación de unos y de otros y por más que las normas (resultan ilustrativos, al respecto, los arts. 99.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 168.45 de la Ley del IVA) atribuyan el «cierre» del sistema de comprobación a la inspección. En estas condiciones, el sistema se ha estructurado de tal manera que, inevitablemente, tiene que funcionar con deficiencias, puesto que la colisión competente está servida». («Las funciones de los órganos de gestión tributaria...», *op. cit.*, pág. 12).

¹⁰ La necesidad de que las nuevas «actuaciones de comprobación abreviada» contaran con el máximo respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes provocó que aunque el legislador no abordase con criterios unificadores todos los procedimientos, el Tribunal Supremo concluyese que «por analogía la regla del antiguo artículo 31.4 del Reglamento de Inspección podía jugar también en los procedimientos de los órganos de gestión tributaria, pues carecería de sentido que esta garantía no se tuviese en cuenta en estos casos, por el simple hecho de que las actuaciones se practicasen por la Inspección, a pesar de concurrir los presupuestos». De este modo, entendía que los plazos de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras podían ser aplicables a los procedimientos de gestión tributaria a los efectos de la prescripción. [SSTS de 4 de abril de 2006 (NFJ022178) y de 11 de julio de 2007 (NFJ026931)].

¹¹ El nuevo tratamiento es destacado en la propia exposición de motivos de la norma, en la que puede leerse que: «En el título III se regula la aplicación de los tributos y es uno de los ámbitos donde se concentra una parte importante de las novedades que presenta la nueva ley, tanto en su estructura como en su contenido. El título III se compone de cinco capítulos: el capítulo I, que consagra principios generales que deben informar la aplicación de los tributos; el capítulo II, que establece normas comunes aplicables a las actuaciones y procedimientos tributarios; el capítulo III, que bajo la rúbrica de «actuaciones y procedimientos de gestión tributaria» configura los procedimientos de gestión más comunes; el capítulo IV, que regula el procedimiento de inspección; y el capítulo V, relativo al procedimiento de recaudación». En palabras del profesor RUBIO GUERRERO, «la aprobación de una nueva Ley General Tributaria su-

El vigente texto normativo pretende poner fin a la confusión descrita y, con acierto¹², acuña, en su título III, un nuevo término, el de la «aplicación de los tributos»¹³, que comprende tanto las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios, incluidas sus actuaciones en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como las relativas a los procedimientos de gestión tributaria (capítulo III), inspección (capítulo IV) y recaudación (capítulo V). Fuera de este título III, en el título V, se regula la revisión administrativa. De este modo, concluye la imprecisión terminológica y queda separada la gestión tributaria de las potestades de inspección, recaudación y revisión administrativa¹⁴.

La necesaria separación de las facultades de gestión tributaria respecto de las potestades que se le atribuyen a la inspección de los tributos en el procedimiento de inspección podrían verse truncadas con la regulación que de la misma han realizado algunas comunidades autónomas, consistentes en la creación de nuevos procedimientos de gestión en los que se prevé la ampliación del plazo previamente fijado para resolver; o en la introducción de dicha posibilidad de ampliación en el propio procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración. Como veremos a continuación, con las ampliaciones de los plazos para resolver previstas, en las que se reproduce

pone una reforma de gran calado, pues constituye la ley básica del sistema tributario, establece los principios y conceptos generales del ordenamiento jurídico tributario, regula las relaciones entre las Administraciones tributarias y los ciudadanos y organiza los diferentes procedimientos tributarios (gestión, recaudación, inspección, sancionador y revisión)». («La nueva Ley General Tributaria: génesis, objetivos y principales modificaciones», *Crónica Tributaria*, núm. 110, 2004, pág. 131).

¹² Como destaca ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, en el análisis del dictamen del Consejo de Estado número 1.403/2003, de 22 de mayo, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria, con el nuevo texto parecía haberse «encontrado un reparto de competencias de los órganos de gestión y de los de inspección, superando viejas y silenciadas polémicas corporativas». («Análisis del dictamen del Consejo de Estado sobre el anteproyecto de Ley General Tributaria», *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pág. 102).

El profesor PALAO TABOADA resalta que «hay que considerar un acierto el abandono del sentido abultísimo del concepto de gestión que, como hemos recordado más atrás, utilizaba en ocasiones la vieja ley». («La gestión tributaria y el proyecto...», *op. cit.*, pág. 2.949).

¹³ En atención a lo dispuesto en el artículo 83 de la LGT, la aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. «Así, la Ley General tributaria, al acuñar el término aplicación de los tributos como comprensivo de la totalidad de las actuaciones dirigidas a la aplicación de los tributos (excluida la resolución de las reclamaciones económico-administrativas), correspondan a la Administración tributaria o a los obligados tributarios, en ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones, refleja una realidad social evidente en la que se ha ido produciendo una progresiva traslación al obligado tributario de actuaciones dirigidas a la efectiva aplicación de los tributos». (VV. AA.: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 622).

¹⁴ Pese al avance que supuso la nueva configuración de los procedimientos, coincidimos con el profesor TEJERIZO LÓPEZ cuando sostiene que «sigue sin estar todo lo claro que debiera el deslinde de competencias entre la gestión y la inspección», y que «los procedimientos de determinación del tributo se regulan de una manera un tanto confusa y reiterativa». («El procedimiento de gestión tributaria», *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pág. 447).

parcialmente el antiguo artículo 150.1 de la LGT¹⁵ relativo al plazo de las actuaciones inspectoras, la normativa autonómica desvirtúa la propia gestión tributaria, con la consiguiente vulneración del marco competencial previamente establecido.

II. ALCANCE Y CONTENIDO DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS AUTONÓMICAS PARA REGULAR LOS ASPECTOS DE GESTIÓN Y LIQUIDACIÓN EN EL ISD

La Constitución española de 1978 no perfiló un sistema acabado de financiación autonómica, siendo este extremo una de las llamadas «cláusulas abiertas» al encontrarse entre aquellos contenidos constitucionales que no han sido concretados en el texto de la norma fundamental por voluntad del constituyente, entre los que están, fundamentalmente, el modelo económico y el sistema autonómico.

Esta indeterminación del modelo de financiación autonómica se suplió mediante la remisión contenida en el artículo 157.3 del texto constitucional a una ley orgánica posterior que regule el ejercicio de las competencias financieras, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las comunidades autónomas y el Estado¹⁶. Esta Ley Orgánica es la 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), norma que viene a representar en nuestro ordenamiento el papel de una auténtica Constitución financiera para las comunidades autónomas de régimen común, con la matización

¹⁵ Con la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se ha dado nueva redacción al artículo 150 relativo al plazo de las actuaciones inspectoras. El referido precepto establecía que las actuaciones del procedimiento de inspección debían concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Este plazo podía ampliarse mediante acuerdo motivado hasta 12 meses más cuando las actuaciones revistiesen especial complejidad, o cuando en el transcurso de las mismas se descubriese que el obligado tributario había ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice. En la actualidad, las actuaciones inspectoras deben concluir, con carácter general, en el plazo de 18 meses. Este plazo se eleva hasta los 27 meses cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas; o se encuentre integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora. Esta reforma responde, como se explica en la exposición de motivos, a «la existencia de numerosas incidencias en la interpretación de la regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras», y tiene el marcado objetivo de «simplificar de manera importante la normativa vigente, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo».

¹⁶ A este respecto, aclara el Tribunal Constitucional que «la Constitución no predetermina cuál haya de ser el sistema de financiación autonómica, sino que atribuye esa función a una ley orgánica, que cumple de este modo una función delimitadora de las competencias financieras estatales y autonómicas previstas en el artículo 157 de la CE» [STC 192/2000, de 13 de julio (NFJ009101), FJ 4]. En la línea apuntada, el profesor ÁLVAREZ CONDE sostiene que «la remisión normativa a favor de la LOFCA, aunque esta parezca como una norma de carácter potestativo (criterio este, por lo demás poco serio, pues también en un principio los estatutos de autonomía tenían un carácter potestativo) actúa, de igual forma que otras remisiones normativas a leyes estatales, que se convierten así en normas delimitadoras de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas» (*Reforma constitucional y reformas estatutarias*, Iustel, Madrid, 2007, pág. 694).

de que no es una fuente del derecho atributiva de recursos financieros, ya que estos han sido ya conferidos por el artículo 157 del texto constitucional, sino una norma que delimita y concreta la clase de competencia que tienen las comunidades autónomas en relación con su sistema de ingresos. Como sostiene el Tribunal Constitucional, «la LOFCA viene a regular, en virtud del artículo 157.3 del texto constitucional, el ejercicio de las competencias financieras de las comunidades autónomas –que incluyen, como se dijo, la provisión de sus ingresos presupuestarios– y representa, por tanto, una ley dictada dentro del marco constitucional para delimitar las competencias del Estado y las diferentes comunidades autónomas y que, por lo tanto, y según lo dispuesto en el artículo 28.1 de la LOTC, ha de ser tomada en cuenta por el TC para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una ley, disposición o acto con fuerza de Ley del Estado o de las comunidades autónomas» [STC 183/1988, de 13 de octubre (NFJ026338), FJ 3].

Junto a las disposiciones constitucionales y a la LOFCA, los estatutos de autonomía, en su condición de norma institucional básica, refuerzan la autonomía financiera autonómica y recogen los principios esenciales que deben regir en este ámbito. Estas normas, la Constitución española, la LOFCA y los estatutos de autonomía, constituyen el bloque de constitucionalidad, y son «utilizables como parámetro de legitimidad constitucional de las leyes» [STC 36/1981, de 12 de noviembre (NCJ060658)], en consecuencia, la adecuación de cualquier norma al contenido de las disposiciones del bloque es una condición esencial de su permanencia en el ordenamiento jurídico.

Sumados a las normas que componen el bloque de constitucionalidad, en el seno de uno de los principales órganos de coordinación entre las Haciendas autonómicas y la Hacienda del Estado, el Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF)¹⁷, han sido dictados una serie de Acuerdos que, tras otorgarles la cobertura jurídica necesaria a través de las distintas leyes estatales, han ido articulando el modelo de financiación vigente en cada una de las etapas por las que ha transcurrido la financiación autonómica española.

La revisión del sistema de financiación autonómica acordada en sede del CPFF el 15 de julio de 2009 y plasmada en la reforma de la LOFCA mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 diciembre, quedó contenida en la ya referida Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el todavía vigente sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común

¹⁷ El CPFF se define en el artículo 3.1 de la LOFCA como un órgano consultivo y de deliberación para la adecuada coordinación entre la actividad financiera de las comunidades autónomas y de la Hacienda del Estado. La referencia expresa al término coordinación nos da cuenta ya en una primera lectura del precepto de la importancia que se le confiere en la determinación del sistema de financiación a un «órgano que ha estado llamado a jugar un papel trascendental en la configuración del modelo financiero y tributario autonómico, pudiendo constituir una sede idónea para el desarrollo de una coordinación normativa permanente en materia tributaria». (CALVO VÉRGEZ, J.: «El Consejo de Política Fiscal y Financiera en el nuevo modelo de financiación autonómica», *La revisión del régimen común de financiación autonómica*, MERINO JARA, I. (coord.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011, pág. 65). Como afirman los profesores RAMALLO MASSANET y ZORNOZA PÉREZ, mediante su creación, trató de paliarse el modelo de relaciones puramente bilaterales derivado de la Constitución y de los estatutos de autonomía en la primera fase del desarrollo de la financiación autonómica centrado en las Comisiones Mixtas. («El Consejo de Política Fiscal y Financiera y la financiación de las comunidades autónomas», *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2000, pág. 63).

y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Con la aprobación de ese modelo se ha tendido a incrementar la autonomía financiera autonómica constitucionalmente proclamada, facilitando la creación de tributos propios tras la oportuna y debida reforma del artículo 6.3 de la LOFCA¹⁸, confiriéndoles mayores competencias normativas y porcentajes de recaudación en relación con los impuestos de titularidad estatal cedidos.

En relación con lo que podríamos calificar de principales recursos de las comunidades autónomas lo primero que debemos aclarar es que no existe un concepto constitucional de tributo cedido [STC 19/2012, de 15 de febrero (NCJ056426)]¹⁹. Aclarado lo anterior, el Tribunal Constitucional ha extraído los elementos definidores del concepto de «tributo cedido», en los siguientes términos: «en primer lugar, es la Ley Orgánica del artículo 157.3 de la CE (en la actualidad la LOFCA), la que puede atribuir a un tributo del Estado la condición de "cedible"; en segundo lugar, para que el tributo sea "formalmente cedido" tiene que existir una previsión estatutaria que lo asuma en tal sentido; en tercer lugar, el tributo alcanzará la condición de "materialmente cedido" cuando así lo establezca una ley estatal específica que determine su alcance y condiciones; en

¹⁸ La reforma de la LOFCA a través de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, ha resuelto la problemática existente hasta el momento al cambiar, en un primer enunciado, la noción de materia reservada por la de hecho imponible, en los siguientes términos: «Tres. Los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales». Como ha declarado el Tribunal Constitucional, la reforma se practica «con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al "hecho imponible" y no a la "materia imponible", con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales» [STC 122/2012, de 5 de junio (NCJ057077)]. Para el profesor ADAME MARTÍNEZ, «la reforma se debe valorar positivamente porque además introduce un esquema más flexible de coordinación entre los tributos autonómicos y los tributos locales, permitiendo que los primeros incidan sobre materias gravadas por los segundos, con lo que no solo se avanza como acabamos de señalar en la línea de abrir nuevos espacios fiscales para las comunidades autónomas, sino que también se garantiza en todo caso, la suficiencia financiera de las Haciendas locales, puesto que sigue estando prevista la obligación de articular las correspondientes medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de dichas Corporaciones» («Los impuestos propios de las comunidades autónomas. Especial referencia a la modificación del artículo 6.3 de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009», *La revisión del régimen común de financiación autonómica*, MERINO JARA, I. (coord.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011, pág. 37).

¹⁹ De la mano de la Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012 (NCJ056426), de 15 de febrero, conviene recordar «de un lado, que el artículo 157.1 a) de la Constitución Española incluye dentro de los recursos de las comunidades autónomas a los «[i]mpuestos cedidos total o parcialmente por el Estado», y, de otro, que «la regulación esencial de la cesión de tributos a las comunidades autónomas corresponde... al Estado, mediante Ley Orgánica» [STC 181/1988, de 13 de octubre (NFJ004012) FJ 3], lo que se ha llevado a efecto en la LOFCA. Pues bien, el artículo 10.2 de esta norma dispone que la cesión se entiende efectuada «cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezca en una ley específica», y teniendo en cuenta que, de conformidad con las diferentes normas estatutarias, «la eventual supresión o modificación» de los tributos cedidos «implicará la extinción o modificación de la cesión». No basta, pues, sigue recordando el Tribunal Constitucional, «con la atribución del rendimiento de un tributo a una comunidad autónoma para dotar a este de la naturaleza de "cedido", pues para ello es exigible la concurrencia, además, de un doble requisito: la previsión estatutaria expresa en tal sentido y la existencia de una ley específica que establezca la cesión» [SSTC 16/2003, de 30 de enero (NFJ013560), FJ 11; y 156/2004, de 23 de septiembre (NFJ018607), FJ 4].

cuarto lugar, la cesión de un tributo del Estado a una comunidad autónoma no hace perder a aquel ni la titularidad sobre el mismo, ni sobre el ejercicio de las competencias que le son inherentes; y, en quinto lugar, la cesión tiene, en todo caso, carácter revocable ex artículos 133.1 y 149.1.14 de la CE» [STC 19/2012, de 15 de febrero (NCJ056426)]²⁰.

El alcance y contenido de la cesión se efectúa de manera individual para cada figura impositiva. El contenido mínimo de la cesión será la atribución de un porcentaje del producto recaudado en cada territorio, que podrá verse acompañada de los poderes necesarios para la gestión y recaudación de estos, y el ejercicio de competencias normativas sobre aspectos de la figura impositiva en cuestión²¹. En el vigente modelo de financiación autonómica, contenido en la referida Ley 22/2009, de 18 de diciembre, podemos distinguir tres categorías de impuestos en atención al alcance y condiciones de la cesión. En primer lugar, aquellos impuestos sobre los que se cede la gestión, recaudación y capacidad normativa limitada, como son el Impuesto sobre el Patrimonio, el ISD, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), los Tributos sobre el Juego, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre Hidrocarburos²². En segundo lugar, impuestos sobre los que se cede capacidad normativa limitada junto a un porcentaje de recaudación, como es el caso del

²⁰ En palabras de la profesora VILLARÍN LAGOS, «el concepto constitucional de impuesto estatal cedido no puede significar el abandono por el Estado a favor de las comunidades autónomas de materias imposables, porque el impuesto así recibido por las comunidades autónomas no presenta ninguna diferencia con los impuestos autonómicos propios» (*La cesión de impuestos estatales a las comunidades autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 122).

²¹ Compartimos la opinión del profesor SIMÓN ACOSTA cuando declara que «este modelo es muy aceptable. Preserva la igualdad básica en el cumplimiento del deber fundamental de contribuir (art. 149.1.1.ª CE), dado que la delimitación de la capacidad económica gravable y los sujetos pasivos corresponde al Estado. Las diferencias interterritoriales se reconducen a la cantidad a pagar, que tiene que ver con el nivel y la eficiencia del gasto público de la comunidad autónoma. Las diferencias de tributación se justifican por el distinto nivel de servicios, y, en último término, porque los gobernantes autonómicos responden políticamente ante sus electores». («La reforma de la financiación autonómica», *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pág. 191).

²² El carácter indefinido de la cesión y la potestad de ejercitar competencias normativas sobre aspectos sustanciales de las figuras cedidas supone para el profesor CALVO ORTEGA que «en el plano conceptual, el impuesto cedido queda bastante desnaturalizado y se aproxima más a la figura del impuesto propio o a una especie de impuesto compartido» («Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 53, núm. 268, 2003, pág. 271). La transformación de los impuestos cedidos en propios fue apuntada por el profesor RODRÍGUEZ BEREJO cuando proponía que «los tributos cedidos podrían convertirse en el núcleo de un sistema tributario propio de las comunidades autónomas, vistas las grandes dificultades para inventar nuevas figuras tributarias de una cierta potencia recaudatoria más allá de lo puramente testimonial» («Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las comunidades autónomas», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, pág. 74). El profesor CALVO ORTEGA considera a este respecto que «la conversión de impuestos cedidos en propios aumentaría la responsabilidad fiscal de las CC. AA., lo que siempre es positivo. Además permitiría que estas produjesen nuevas leyes reguladoras de los tributos hoy cedidos cuya estructura y contenido, no obstante las actualizaciones producidas, es antigua». («Los tributos propios de las comunidades autónomas: algunas reflexiones sobre su futuro», *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2006, págs. 25 y 26). RAMOS PRIETO ve en esta posibilidad un posible remedio al escaso desarrollo del poder tributario de las comunidades autónomas (*La cesión de impuestos del Estado a las comunidades autónomas. Concepto, régimen jurídico y articulación constitucional*, Comares, Granada, 2001, págs. 186 a 191).

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya recaudación se cifra en un 50%. Y por último, aquellos impuestos sobre los que se cede una participación sobre el producto recaudado, sin que se le atribuyan competencias de gestión, ni normativas, como son el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo porcentaje de recaudación ha pasado del 35% al 50% con el nuevo sistema, y los Impuestos especiales, cedidos en un 58% a excepción del Impuesto sobre la Electricidad que se cede en un 100%.

En relación con el ISD, el artículo 19.2 c) de la LOFCA establece que las comunidades autónomas podrán asumir, en los términos que establezca la ley que regule la cesión de tributos, competencias normativas con las que regular: reducciones de la base imponible; la tarifa; la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente; deducciones y bonificaciones; y la gestión. La actual ley reguladora del modelo de financiación autonómica reproduce en su artículo 48 el precepto citado y alude, en su apartado segundo, a la cesión de la potestad para «regular los aspectos de gestión y liquidación».

Por su parte, el artículo 31 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD), dispone la obligación que tienen los sujetos pasivos de este tributo de «presentar una declaración tributaria, comprensiva de los hechos imposables a que se refiere esta ley, en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen». Prevé a continuación que se opte por la presentación de una autoliquidación en la que se practiquen las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria, y a la que se ha de acompañar el documento o declaración en la que se contenga o se constate el hecho imponible.

La competencia para establecer como obligatorio el régimen de autoliquidación del impuesto corresponde en todo caso al legislador estatal, y así lo ha exigido en las comunidades autónomas de Andalucía, Aragón, Asturias, Illes Balears, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Murcia y Comunidad Valenciana. En el resto del territorio de régimen común, los obligados tributarios tienen la facultad de optar por presentar una declaración tributaria o una autoliquidación, en el plazo de seis meses contados desde que se produce el devengo del impuesto, esto es, el fallecimiento del causante, cuando se trate de adquisiciones mortis causa; y de un mes, de llevarse a efecto una transmisión lucrativa *inter vivos*, contado esta vez desde el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

En este marco, deben encuadrarse las competencias normativas atribuidas a las comunidades autónomas para la gestión y liquidación de este impuesto con las que, al amparo de la propia configuración de la gestión tributaria realizada por la LGT y el Reglamento dictado en su desarrollo, puedan adecuar dicho cometido a las singularidades que concurren en su territorio.

La gestión tributaria no es definida como tal por la propia LGT, sino que «consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a...» una serie de actividades o fines que son enumerados en el artículo 117 de la referida norma, como veremos a continuación. En cambio, sí se efectúa una delimitación negativa del concepto de gestión, por la cláusula residual de la letra n) del mencionado precepto, cuando alude a que forman parte de dichas facultades: «la realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación».

Para el desarrollo de las competencias de gestión la LGT regula un total de cinco procedimientos. De ellos, dos se fundamentan en la aplicación de los tributos: el iniciado mediante auto-liquidación, solicitud o comunicación de datos y el procedimiento de declaración; mientras que los otros tres, encierran, con mayor o menor intensidad, algún tipo de actividad de comprobación. Estos son: el procedimiento de verificación de datos; el procedimiento de comprobación de valores y el procedimiento de comprobación limitada. A su vez, y al amparo del artículo 123.2 de la LGT, el 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 otros cinco procedimientos de gestión tributaria, como son: el procedimiento de rectificación (arts. 126 a 130), el de ejecución de devoluciones tributarias (arts. 131 y 132); el procedimiento de reconocimiento de beneficios fiscales (arts. 16 y 137); la cuenta corriente tributaria (arts. 138 a 143), y el procedimiento de comprobación de obligaciones formales (arts. 144 a 154), como la comprobación censal, del domicilio fiscal, y de control de presentación de declaraciones.

El importante número de procedimientos de gestión tributaria previstos en la LGT y en el Reglamento dictado en su desarrollo ha sido objeto de crítica, llegando a proponerse que dejando al margen el procedimiento de comprobación de valores, «los demás procedimientos de gestión tributaria recogidos en la ley podrían regularse de forma conjunta, en la medida en que para poner término a cualquiera de ellos el órgano de gestión va a tener que realizar ciertas actuaciones de comprobación, con mayor o menor alcance, y cuyos efectos pueden diferir en función de la amplitud de esas actuaciones»²³.

La regulación de lo que podríamos calificar como principales procedimientos de gestión tributaria por la LGT goza de cierta exhaustividad que da escaso margen al posterior desarrollo reglamentario. Con esta vocación, la LGT configura los procedimientos tributarios de gestión de los que se pueden extraer las siguientes características esenciales:

- 1.º Responden a las funciones administrativas contenidas en el referido artículo 117 de la LGT, dirigidas a:

²³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «Una reflexión sobre algunos aspectos comunes a los procedimientos de gestión tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2008, pág. 24. Como afirma el profesor PALAO TABOADA, «se construyen como procedimientos en sí mismos lo que no son sino actuaciones que forman parte de un procedimiento más general, que normalmente es el de liquidación». («La gestión tributaria y el proyecto...», *op. cit.*, pág. 2.954). De igual modo, PATÓN GARCÍA considera a este respecto que «lo más adecuado hubiera sido establecer unas normas procedimentales aplicables a cualquier tipo de procedimiento dirigido a la función de comprobación y desarrollar únicamente en el Reglamento General de Gestión e Inspección las especialidades que debieran ser aplicables a cada uno de los procedimientos en concreto en que se inserten las actuaciones desarrolladas». («Análisis comparativo sobre la tutela del contribuyente en el procedimiento de comprobación limitada y en el procedimiento inspector», *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a A. Rodríguez Bereijo*, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dir.), tomo II, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 593).

- a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.
- b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.
- c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.
- d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.
- e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.
- f) La realización de actuaciones de verificación de datos.
- g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.
- h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.
- i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
- j) La emisión de certificados tributarios.
- k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
- l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.
- m) La información y asistencia tributaria.
- n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación²⁴.

²⁴ La profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA estima que «La relación de funciones tiene valor ilustrativo y pedagógico pero no normativo en el sentido que no ordena ni dispone nada. La adjudicación a la Administración de las funciones de comprobación y de investigación se hace en otro precepto, dentro del capítulo anterior [...] en el artículo 115. De ambos preceptos, el Dictamen del Consejo de Estado ha criticado acertadamente, su excesivo carácter reglamentista. La adición de referentes concretos que se hace en el 115, causa más perplejidades que claridades, y tampoco es conveniente descender a tanto detalle como hace el artículo 117. En fin, que la ley no tiene por qué definir en qué consiste la gestión. Siendo ya del acervo común, por el propio desarrollo y evolución de la Administración tributaria, que el concepto de gestión no es el contenido en la Ley de 1963, era preferible un concepto más simple y genérico de gestión». («Capítulo V. Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión», *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2009, págs. 532 y 533). De igual modo, BERTRÁN GIRÓN, M. considera que «La vigente regulación de los órganos de gestión, abandona la atribución orgánica, para optar, acertadamente, por la funcional, y, en esta línea prevé un amplísimo catálogo de funciones en el artículo 117 de la LGT». (*Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión*, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 264).

Estas funciones justifican la existencia de cada procedimiento y delimitan el margen de actuación de la Administración en el mismo, sin que quepa la configuración de estos sobre la base de cometidos dispares. Cada procedimiento responde a una actividad de las enunciadas y en ella encuentra su razón de ser. Tales cometidos tienen carácter limitado y restringen las potestades administrativas, constituyendo una garantía para los obligados tributarios puesto que si la Administración quiere llevar a cabo funciones de comprobación más exhaustivas, deberá iniciar el correspondiente procedimiento de inspección.

- 2.º Las fases de los procedimientos de gestión tributaria se configuran en atención a las funciones de gestión referidas, siendo procedimientos ágiles y sencillos, estructurados en torno a tres fases: inicio, tramitación y terminación.
- 3.º La iniciación se produce mediante autoliquidación, comunicación de datos, declaración, o solicitud del obligado tributario. También puede iniciarse de oficio por la Administración tributaria.
- 4.º La tramitación facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, y el trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15.
- 5.º La finalización se produce mediante resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad y el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento. También pueden concluir por la iniciación de otro procedimiento de gestión tributaria o de inspección²⁵.
- 6.º El plazo de terminación de los procedimientos es de seis meses, transcurrido el cual se producirá la caducidad de los procedimientos. Cumplido dicho plazo sin haberse notificado la liquidación, para poder emitir la correspondiente resolución la Administración tributaria deberá iniciar un nuevo procedimiento, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. Esta caducidad no produce, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de

²⁵ En cuanto a la concatenación de procedimientos, coincidimos con BERTRÁN GIRÓN cuando opina que «creemos necesario la regulación de algún tipo de limitación que permita al contribuyente garantizarle ese "saber a qué atenerse" que no es más que una manifestación del principio de seguridad jurídica. Por un lado sería necesaria la existencia de una motivación clara y suficiente en relación con el procedimiento que se termina y el nuevo que se inicia así como establecer efectos preclusivos sobre lo ya comprobado de tal forma que se dotaría de mayores garantías al contribuyente objeto de varias comprobaciones de este tipo. Otra posibilidad sería regular una limitación temporal total. Es decir que utilizándose los procedimientos que se usaran su cómputo total no pudiera exceder del máximo de un procedimiento inspector y gestor, es decir, treinta meses y siempre y cuando dicha interrelación de procedimientos estuvieren perfectamente motivada en cada una de las ampliaciones del plazo». («La terminación impropia de los procedimientos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2010, págs. 25 y 26).

prescripción ni se consideran requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de la LGT²⁶.

- 7.º En ningún caso cabe la ampliación del plazo de resolución de seis meses legalmente establecido²⁷.

Las características esenciales que definen e identifican la gestión tributaria deben estar presentes en las medidas y procedimientos que, en el ejercicio de la facultad cedida, sean aprobadas por los legisladores autonómicos. Lo contrario sería desfigurar la propia gestión tributaria y extra-limitarse en el uso de la facultad otorgada, con la consiguiente vulneración de garantías esenciales que deben regir en toda actuación administrativa y la inevitable ruptura del orden constitucional.

A la luz del artículo 1 de la LGT, en esta norma se establecen los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, resultando de aplicación a todas las Administraciones tributarias «en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución». De igual modo, el reglamento se remite al ámbito de aplicación de la LGT, para delimitar el suyo propio. Como sostiene la profesora SOLER ROCH «la uniformidad en este punto puede ser un factor de racionalidad y seguridad jurídica del sistema tributario global que debe valorarse positivamente»²⁸.

²⁶ Como pone de relieve el profesor DE LA PEÑA VELASCO, no ha sido «hasta la aprobación de la Ley General Tributaria de 2003 cuando la caducidad toma expresamente carta de naturaleza en el ordenamiento tributario de modo pacífico», y pese a su generalizada admisión, su tratamiento sigue resultando «insuficiente desde un doble punto de vista: por cuanto todavía quedan procedimientos en los cuales esta no se aplica y, por otra parte porque en la casi totalidad de los casos se permite a la administración volver a iniciar el procedimiento siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. («Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración tributaria y la posición jurídica del obligado tributario», *Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*, La Ley, Madrid, 2008, pág. 419). En la línea apuntada, y referida en concreto al procedimiento de verificación de datos, el profesor ADAME MARTÍNEZ ha criticado con acierto «la inexistencia de límites al inicio de un nuevo procedimiento de este tipo cuando el anterior ha caducado por transcurso del plazo máximo de resolución de seis meses. Resulta excesivo, como he tenido ocasión de comentar, que la Administración pueda sin limitación alguna iniciar un nuevo procedimiento de verificación de datos. Creo que debería introducirse alguna limitación estableciendo por ejemplo un máximo de dos para los procedimientos que pudieran iniciarse tras la caducidad de los anteriores». («Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 2014, pág. 88). SANZ CLAVIJO critica «los modos de finalización previstos en el artículo 127 de la LGT para el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos; ciertamente, dado que estas actuaciones de gestión tributaria se incoan a instancia de parte, este precepto no ha establecido para tal expediente de devolución ni un régimen específico de actos presuntos para la inactividad administrativa concurrente ni la posibilidad de su terminación por caducidad imputable a la Administración Tributaria por la falta de resolución y notificación en plazo». (*La caducidad del procedimiento. Su aplicación en el ámbito administrativo y tributario*, La Ley, 2009, pág. 342).

²⁷ Ello no debe confundirse con el hecho de que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluyan en el cómputo del plazo de resolución, en los términos previstos en el artículo 104.2 de la LGT y del 103 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

²⁸ «Reflexiones en torno a la nueva Ley General Tributaria», *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pág. 115.

En similares términos se pronuncia el artículo 27 de la referida Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el vigente modelo de financiación autonómica cuando prevé que los tributos cedidos se regirán por la LGT y los Reglamentos Generales dictados en su desarrollo, debiendo adecuarse la normativa autonómica a la terminología y conceptos previstos en la normativa estatal. Si la legislación que dicten las comunidades autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su estatuto de autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales, no se ajustase a lo establecido en normas estatales, el apartado segundo de este precepto dispone con rotundidad que «no producirá tales efectos» respecto al régimen tributario que configure.

A este respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado que la LGT es una «verdadera norma de unificación de criterios a través de la que se garantiza el mínimo de uniformidad imprescindible en los aspectos básicos del régimen tributario» [STC 66/1998, de 18 de marzo (NSJ003535), FJ 14], fundamental también «para garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones públicas» [STC 14/1986, de 31 de enero (NFJ000130), FJ 14]²⁹.

Al amparo de estas consideraciones, el Alto Tribunal ha declarado inconstitucionales medidas autonómicas, que aun gozando de la cobertura formal que les proporciona el marco de cesión tributaria referido, suponían una alteración del sentir del mismo y de la propia regulación de la LGT. Nos estamos refiriendo, por ejemplo, al inciso final del artículo 23.4 de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos

Para el profesor el profesor PALAO TABOADA, «el fundamento principal para extender a las comunidades autónomas y las corporaciones locales las normas generales estatales es su carácter de normas básicas». («La gestión tributaria y el proyecto...», *op. cit.*, págs. 2.952 y 2.953). En cuanto a la aplicación de la propia LGT, este profesor considera que «debe aplicarse a los tributos respecto de los cuales el Estado posea la potestad legislativa, lo cual incluye, además de los tributos gestionados por el propio Estado, los cedidos a las comunidades autónomas, y deja fuera los tributos propios de estas». («La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, pág. 544).

En la línea apuntada, CORDERO GONZÁLEZ y MENÉNDEZ GARCÍA sostienen que «La LGT y sus Reglamentos de desarrollo deben ser de aplicación directa en relación con los tributos cedidos. Así puede deducirse del artículo 27 de la Ley de Financiación CC. AA. 2009 y del carácter cedido de estos tributos, cuya regulación sustancial sigue siendo de carácter estatal, por lo que es lógico que, paralelamente, la disciplina de los aspectos procedimentales fundamentales corresponda también al Estado». («La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2011, pág. 52).

²⁹ A diferencia de lo que sucede en el régimen foral, en cuyo ámbito la LGT no tiene carácter de legislación básica del Estado. Así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en la Sentencia de 14 de enero de 2013 (NFJ050419), en la que se afirma con rotundidad que «el apartado 2 del artículo 1 de la Ley General Tributaria de 2003 deja a salvo lo establecido en las leyes que aprueban el Concierto Económico en vigor en los territorios Históricos del País Vasco, Concierto cuyo artículo 3 a) recuerda que, si bien los mencionados territorios, en la elaboración de su normativa tributaria, se adecuarán en cuanto a terminología y conceptos a la Ley General Tributaria, lo han de hacer sin perjuicio de la peculiaridades propias del propio Concierto. Esta configuración nos ha permitido matizar el carácter básico de la Ley General Tributaria en relación con los Territorios Históricos del País Vasco». Sigue de este modo una línea marcada en sus sentencias anteriores [de 8 y 22 de marzo de 2012 (NFJ061247 y NFJ061248)] en las que se ha negado el carácter básico de la legislación general tributaria en lo relativo al instituto de la prescripción.

cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, en el que se regula el dictamen de peritos en los procedimientos de comprobación de valores y que fue declarado inconstitucional por la Sentencia 161/2012, de 20 de septiembre (NCJ057400). El mencionado precepto especificaba uno de los criterios que podían utilizar los peritos de la Administración en el procedimiento de comprobación de valores, remitiéndose a la valoración del bien realizada por una sociedad de tasación a efectos del préstamo hipotecario. Este criterio en sí mismo considerado se encuentra recogido en la letra g) del artículo 57.1 de la LGT, que se refiere al «valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria». Sin embargo, mientras que en la norma estatal el citado medio de valoración aparece como uno más, junto al dictamen de peritos y sin incidir en el mismo, en la norma autonómica aparecía vinculado a dicho dictamen, y como contenido posible del mismo. De forma que, a pesar de que la norma autonómica no establecía estrictamente un medio nuevo de comprobación, sí alteraba el contenido y sentido de un medio ya existente y regulado por el Estado, como es el dictamen de peritos.

Para el Tribunal Constitucional «la norma autonómica impugnada incurre en una extralimitación competencial, pues aunque respeta el tenor formal de la delegación de potestades normativas, sin embargo conduce a un resultado expresamente prohibido por el artículo 55.1 a) de la Ley 22/2009. En estas circunstancias, la interpretación sistemática de los artículos 48.2, 49.2 y 55.1 a), solo puede conducir a esta conclusión, pues si bien hemos establecido que las normas deben preservarse cuando su texto no impida una interpretación adecuada a la Constitución, también hemos reconocido que la interpretación conforme a la Constitución no carece de límites, pues en ningún caso se podrá "ignorar o desfigurar el sentido de los enunciados legales meridianos" [por todas, STC 222/1992, de 11 de diciembre (NCJ060657), FJ 2], de manera que "la interpretación conforme no puede ser una interpretación *contra legem*" [STC 247/2007, de 12 de diciembre (NCJ043095), FJ 4]. En consecuencia, deberán ser rechazadas las interpretaciones normativas que conduzcan a resultados ilógicos o absurdos, como lo sería el que una comunidad autónoma pudiera regular medios de comprobación de valores distintos a los del Estado, mientras que los órganos de la administración tributaria de la misma comunidad no pudieran aplicar esos medios por ser distintos de los del Estado». Este razonamiento conduce al Alto Tribunal a «declarar inconstitucional el inciso final "o el valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente" del artículo 23.4 de la Ley andaluza impugnada, por ser contrario al artículo 149.1.14 de la CE».

Más recientemente, con fecha de 3 de septiembre de 2014, el Tribunal Supremo ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 6 de la Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tasas regionales de la Región de Murcia, en el que textualmente se admitía como medio de comprobación «el valor asignado para la subasta en las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo prevenido en la legislación hipotecaria»; debido a su posible extralimitación competencial, al considerar que la norma cuestionada establece un nuevo medio de comprobación de valores en relación con el ISD y con el ITP y AJD. Este era el principal argumento que se esbozaba en el escrito de oposición al recurso de casación los representantes de la Región de Murcia, alegándose que, a diferencia de la ley an-

daluzada examinada con anterioridad, la Ley de Murcia regula un nuevo medio de comprobación, no alterando el sentido ni el contenido de uno ya existente y regulado por el Estado, como es el dictamen de peritos, sino que crea uno propio; sostiene además que dicho método fue con posterioridad incorporado a la LGT mediante la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, por lo que se le proporcionó la cobertura necesaria al instrumento previsto en la ley cuestionada.

Como recuerda el Tribunal Supremo, la LGT de 1963 no contemplaba expresamente el valor asignado para la subasta en las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo prevenido en la legislación hipotecaria como medio de comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible. Tampoco lo hacía la LGT de 2003 en su redacción originaria. Ambas disposiciones hacían referencia empero con carácter residual a «cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la ley de cada tributo» (Ley de 1963) o a «cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo» (Ley de 2003), sin que, en la Ley reguladora de los tributos afectados se dispusiera nada al efecto. La Ley 36/2006 modificó el artículo 57.1 de la LGT de 2003, incorporando en su letra g) el referido medio de comprobación de valores, modificación que entró en vigor el día siguiente de su publicación en el BOE, el 30 de noviembre de 2006.

El artículo 6 de la Ley de la Asamblea de la Región de Murcia 15/2002, bajo el título «Normas de gestión», disponía que a los solos efectos de la comprobación de valores en el ISD y del ITP y AJD, «se podrá llevar a cabo, en desarrollo de lo establecido en el artículo 52.1 f) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, por cualquiera de los siguientes medios: [...]

c) El valor asignado para la subasta en las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo prevenido en la legislación hipotecaria. [...]». Esta norma entró en vigor el 1 de enero de 2003, con arreglo a su disposición final segunda, y fue modificada para adaptarla a la LGT por la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social para 2007³⁰.

Del *iter* normativo descrito, se constata que durante el tiempo en que resultó aplicable el artículo 6.Uno.1 c) de la Ley 15/2002 de la Asamblea Regional de Murcia (si se exceptúa el periodo comprendido entre el 1 de diciembre de 2006, fecha de entrada en vigor de la Ley estatal 36/2006, y el 1 de enero de 2007, en que inició su vigencia la Ley autonómica 12/2006), no existía en la

³⁰ La exposición de motivos de la citada Ley 12/2006, de 27 de diciembre, justificaba la modificación consistente en suprimir «del ordenamiento jurídico regional los medios de comprobación de valores propios, establecidos en la Ley 15/2002 [...], ya que han sido incorporados en la Ley 58/2003 [...]. La seguridad jurídica de los contribuyentes hace necesario que no se regulen en normas distintas supuestos idénticos, lo que, estando esos medios de comprobación regulados en la Ley General Tributaria, resulta ociosa su regulación en el ordenamiento regional». El precepto cuestionado, quedó a partir de entonces, redactado como sigue:

«Uno. Comprobación de valores en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

Reglamentariamente se podrán regular los aspectos procedimentales de los medios de comprobación de valores establecidos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

legislación general tributaria del Estado una previsión específica que, como la ordenación autonómica, considerase medio de comprobación de valores «el valor asignado para la subasta en las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo prevenido en la legislación hipotecaria». Sobre la base de lo expuesto, parafraseando la mencionada STC 161/2012, de 20 de septiembre (NCJ057400), el Tribunal Supremo recuerda que este tipo de medidas pueden suponer una invasión de la competencia atribuida al Estado sobre estos tributos en virtud de los artículos 133.1, 157.3 y 149.1.14.^a de la propia Constitución y, por lo tanto, la inconstitucionalidad de la norma autonómica.

En este orden de ideas, aclara el Tribunal Supremo que «las comunidades autónomas pueden regular aspectos de gestión y liquidación en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sus administraciones ejercer por delegación las potestades relativas a la gestión de esos tributos y, en particular, incoar expedientes de valores, si bien "utilizando los mismos criterios que el Estado", que son los recogidos en la legislación general tributaria». Dado que ni la LGT ni la específica reguladora del tributo en cuestión contemplaban un medio de comprobación de valores como el recogido en la Ley murciana, el Tribunal Supremo concluye que dicha norma «introdujo un medio de valoración distinto a los del Estado, incurriendo, conforme a lo sostenido por la STC 161/2012 (FJ 7.º), en una inconstitucional extralimitación competencial al conducir a un resultado expresamente prohibido por el artículo 47.1 de la Ley estatal 21/2001». Con arreglo a esta argumentación, se acuerda plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad respecto de la Ley autonómica «por invadir las competencias del Estado e infringir, por ello, el artículo 149.1.14.^a de la Constitución Española, en relación con los artículos 133.1, 150.1 y 157, apartados 1 y 3, de la misma; los artículos 10.3 y 19.2 de la LOFCA y el 47.1 de la Ley 21/2001».

Con el parámetro de constitucionalidad fijado por el Tribunal Constitucional y la fundamentación que del mismo realiza el Tribunal Supremo, por el que se exige que se ejerzan las competencias normativas conferidas en relación con la gestión de los tributos cedidos «con arreglo al marco establecido por el Estado»; al que se añade el convencimiento de que las comunidades autónomas pueden regular «aspectos de la gestión y liquidación de los tributos cedidos, en la medida en que dichos aspectos no rompan el sentido del procedimiento de gestión y liquidación, tal como se concibe en la Ley General Tributaria»³¹, pasamos a examinar algunas disposiciones autonómicas que pueden contravenirlo, introduciendo matices importantes con los que se desfigura la propia gestión tributaria en el marco del ISD.

III. LA DESNATURALIZACIÓN DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA EN EL ISD

Las medidas de gestión tributaria que han adoptado algunas comunidades autónomas en el ISD pasan por la creación de nuevos procedimientos de esta tipología y por la regulación de

³¹ COLOMER FERRÁNDIZ, C.: *La Ley General Tributaria y las Oficinas Liquidadoras*, Colegio de Registradores de la Propiedad, Madrid, 2005, pág. 36.

elementos esenciales de los ya existentes. Con arreglo a la jurisprudencia constitucional reseñada, estas normativas deben ser examinadas desde el prisma de las características esenciales de la gestión tributaria, contenidas en la LGT y perfiladas en el reglamento dictado en su desarrollo.

1. LA CREACIÓN DE NUEVOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN LOS QUE SE PREVÉ LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE RESOLUCIÓN

Con la finalidad de reforzar la seguridad jurídica, reunir en un solo texto todas las normas vigentes en distintos textos legales, y simplificar y mejorar la gestión del impuesto³², se dictó la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de la Comunidad Autónoma de Cataluña. Bajo el epígrafe «Normas de aplicación del tributo», contiene en su título VI un primer capítulo dedicado a la liquidación del impuesto, y un segundo, relativo al pago del mismo. El artículo 68 abre el referido título atribuyendo a la Agencia Tributaria de Cataluña las «competencia en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación» del ISD. De este modo, distingue el legislador, con gran rigor, los ámbitos competenciales de gestión e inspección, sobre los que, además, no tiene facultades equiparables.

Como hemos examinado, en el marco de este tributo cabe la posibilidad de regular mediante normas con rango de ley autonómicas la «gestión y liquidación». También se ceden en virtud de lo dispuesto en el artículo 58.1 de la Ley 22/2009, reguladora del vigente modelo de financiación autonómica, «las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», relativas a la inspección tributaria, y se hace «aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las comunidades autónomas al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso de los Diputados y al Senado». Del régimen de cesión descrito puede deducirse fácilmente que las competencias normativas solo se refieren a la gestión y liquidación, y que las facultades de inspección otorgadas son las previstas en la normativa estatal de referencia, y bajo la potestad de coordinación que ostenta el Estado en esta materia mediante los correspondientes planes de inspección; sin que, por lo tanto, sea posible regulación normativa autonómica alguna referida a las actuaciones y procedimiento de inspección.

Esta aclaración inicial resulta determinante en el análisis del artículo 69 de la ley catalana, dedicado al plazo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria propios del ISD. De la rúbrica del precepto pueden deducirse dos aspectos fundamentales: en primer lugar, se regulan procedimientos de gestión tributaria, no de inspección o recaudación; y en segundo lugar, son procedimientos propios, esto es, distintos de los regulados en la LGT y en el Reglamento dictado en su desarrollo, creados por la comunidad autónoma, para la adecuada gestión de este impuesto.

³² Objetivos esbozados en la exposición de motivos de la norma.

De haberse regulado un procedimiento de inspección específico o aspectos concretos del mismo, la consecuencia sería clara y contundente: la inconstitucionalidad de la disposición en cuestión por no disponer de habilitación legal alguna que la fundamente. En su lugar, intenta eludirse la limitación competencial reseñada mediante la creación de nuevos procedimientos de gestión que incorporan aspectos propios, como veremos a continuación, del procedimiento de inspección.

La alusión a procedimientos de gestión tributaria propios se concreta en el artículo 14 del Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, enumerándose los siguientes:

- a) Procedimiento sobre presunciones de hechos imponibles.
- b) Procedimiento para la adición de bienes en la masa hereditaria.
- c) Procedimiento para la deducción de deudas del causante puestas de manifiesto con posterioridad al ingreso del impuesto.
- d) Procedimiento para la deducción de deudas del donante satisfechas por el donatario.

Son identificados como procedimientos de gestión tributaria y podrían justificarse en el artículo 117.2 de la LGT en el que se dispone, como vimos en su momento, que reglamentariamente «se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título». Pese a lo criticable, por innecesario, que puede llegar a ser, crear nuevos procedimientos de gestión tributaria, cuando los objetivos para los que son establecidos pueden allegarse con los ya existentes; no parecen plantearse objeciones a la posible configuración de los mismos. Eso sí, como preceptúa el artículo reproducido, siempre que sean respetadas las características esenciales de la gestión tributaria.

El apartado primero del artículo 69 establece una declaración de adecuación de los procedimientos de gestión tributaria³³ relativos al ISD a la regulación que del deber de notificación y del cómputo del plazo de resolución contiene el artículo 104.2 de la LGT. Dicho esto, se introducen importantes matices en los procedimientos enumerados que vacían de contenido la afirmación enunciada, en cuanto pueden identificarse con potestades propias del procedimiento de inspección, desdibujando el propio procedimiento de gestión.

En primer término, se fija un plazo de duración de estos procedimientos de gestión tributaria propios de 12 meses (art. 69.2). Este plazo coincide con el previsto en el antiguo artículo 150.1

³³ Obsérvese como el apartado primero del artículo 69 se refiere a «procedimientos de gestión tributaria» en lugar de «procedimientos de gestión tributaria propios», presente en la rúbrica de dicho precepto y en el apartado segundo del mismo. El hecho de que la propia rúbrica del precepto aluda a que se van a regular procedimientos propios nos permite concluir que la omisión del apartado primero no significa que dicho precepto no deba resultar de aplicación a los mismos, y deban serlo, únicamente, al resto de procedimientos de gestión tributaria posibles.

de la LGT para los procedimientos de inspección, y duplica los fijados por esta norma para los procedimientos de gestión tributaria. Pese a ello, encontramos algunas referencias en la LGT a la posible determinación mediante la norma reguladora del tributo en cuestión de otro plazo distinto en cada procedimiento, tal y como sucede en el artículo 129.1 en relación con el procedimiento iniciado mediante declaración, o por remisión general al artículo 104.1, en el que se establece un plazo máximo para notificar la resolución de seis meses, «salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o en la normativa de la Unión Europea uno diferente». Así sucede en el procedimiento de devolución (art. 126.1), en el de verificación de datos [art. 133.1 d)], en el de comprobación de valores (art. 134.1), y en el de comprobación limitada [art. 139.1 b)].

Vemos como en la configuración de estos procedimientos de gestión tributaria, el legislador estatal ha fijado un plazo concreto de seis meses, pero prevé la elección de otro distinto, con el único requisito de que sea una norma con rango de ley –o disposición comunitaria– la que lo establezca³⁴. Por todo ello, no pueden presentarse óbices a la regulación de un plazo de 12 meses para los procedimientos de gestión tributaria propios del ISD, en cuanto respeta las características de la propia gestión y se cumplen las exigencias de la LGT.

La similitud que observábamos en que fuera en concreto 12 meses el plazo dispuesto con respecto al previsto en la anterior redacción de la LGT para el procedimiento de inspección se torna en una confirmación de reproducción literal del precepto reformado tras una simple lectura de los apartados tercero, cuarto y quinto del referido artículo 69.

En primer lugar se establece que con el alcance y los requisitos que se determinen por reglamento, el plazo inicial de 12 meses podrá prorrogarse en un nuevo periodo de como máximo de 12 meses más, siempre que: las actuaciones revistan una especial complejidad; cuando en el curso de las actuaciones se constate que ha habido ocultación de bienes por parte del obligado tributario; o se inicie un procedimiento de comprobación de valores. Acto seguido, en el apartado siguiente, se define «la especial complejidad», en atención a: «a) El número de causahabientes o donatarios o la existencia de desavenencias entre ellos, si inciden en la tramitación del procedimiento. b) El número de bienes transmitidos respecto a los cuales los obligados tributarios soliciten la aplicación de la reducción correspondiente entre las que establecen los títulos I y II, especialmente en caso de las participaciones en entidades y de la actividad empresarial o profesional del transmitente. c) La dispersión geográfica de los bienes o las actividades del transmitente, especialmente en caso de bienes situados fuera del territorio de Cataluña. d) Las demás circunstancias que se establezcan por reglamento». Por último, el apartado quinto sostiene que el acuerdo de ampliación «debe adoptarse en todo caso por medio de resolución motivada, que debe exponer los hechos e indicar los fundamentos de derecho».

³⁴ Como afirma la profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA, «se agradece la referencia a que la norma tenga rango legal, pues la redacción del artículo 23 de la LDGC al referirse simplemente a la normativa dejaba la duda de si dicho plazo podía ser modificado por norma de rango inferior, o por el contrario, dejaba vigente otros plazos distintos contenidos en Reglamentos». («Capítulo V. Los procedimientos tributarios...», *op. cit.*, pág. 520).

Vemos como en tres apartados se desgrena el contenido de los párrafos segundo, tercero y cuarto del tantas veces referido artículo 150.1 de la LGT, en el que se regulaba la misma posibilidad de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras³⁵.

De la dicción literal de ambas normas, se concluye fácilmente la transcripción prácticamente literal que de la LGT efectúa la ley autonómica, no limitada a la determinación de los mismos plazos, como señalamos en su momento, sino extrapolable a las propias causas de ampliación y a las condiciones que debe reunir el acuerdo de ampliación. Introduce la misma remisión reglamentaria al desarrollo de las causas de ampliación, y alude a dos de ellas: especial complejidad y ocultación, las dos únicas previstas en la dicción anterior del artículo 150.1, y que tras la reforma de la LGT han desaparecido³⁶; incorporando una tercera no prevista, como resulta obvio dada la naturaleza de este procedimiento, en dicho precepto, cual es el inicio de un procedimiento de comprobación de valores.

La norma autonómica cuestionada solo define la «especial complejidad» y no realiza ninguna precisión respecto de qué debe entenderse por «ocultación». Como es sabido, ambas circunstancias fueron definidas por el artículo 150 de la LGT y concretadas en el artículo 184 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las ac-

³⁵ En el que puede leerse: «No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.
- b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho».

³⁶ Como se comentó en su momento, la vigente redacción del artículo 150 de la LGT transcrito pasa por la fijación de un plazo ampliado de 27 meses cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas y cuando esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora. Coincidimos con JUAN LOZANO cuando sostiene que «La comparación entre el tenor literal de la norma prevista en el Anteproyecto y el contexto normativo arroja una conclusión evidente: los dos únicos supuestos previstos quedan configurados por elementos de contrastación puramente objetiva, sin margen de valoración alguna ni apreciación subjetiva; se elimina pues la necesidad de desarrollo reglamentario que había venido condicionado por los dos conceptos jurídicos indeterminados introducidos en la LGT: la complejidad y la ocultación». («La regulación del plazo de inspección prevista en el Anteproyecto de modificación de la Ley General Tributaria. Sobre la búsqueda de la reducción de litigiosidad, seguridad jurídica y eficacia sin menoscabo de garantías», *Crónica Tributaria*, núm. 153, 2014, pág. 187). En el examen de este precepto, el profesor LOZANO SERRANO también critica que se deslegalice la tipificación de casos en que puede acordarse la ampliación del plazo. («Régimen jurídico del procedimiento inspector», *Nuevo régimen jurídico de los procedimientos tributarios*, Estudios de Derecho Judicial, núm. 77, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2006, pág. 263).

tuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

La «especial complejidad» que define la norma catalana dista mucho de la exhaustividad con la que esta fue desarrollada por el reglamento estatal. En la ley, solo alude al número de causahabientes, de bienes y a la dispersión geográfica de los mismos, remitiéndose al reglamento para el resto de situaciones posibles. Sin embargo, el artículo 14 del Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del ISD en esta comunidad, no hace alusión alguna a las mismas. Tampoco contiene, en este caso, ni la ley ni el reglamento catalán, definición alguna de qué se entiende por ocultación, a diferencia de lo que sucede en el artículo 184.3 del referido Reglamento estatal de gestión e inspección tributaria.

Respecto de la tercera causa de ampliación prevista en la norma autonómica, relativa a la iniciación de «un procedimiento de comprobación de valores», debe tenerse en cuenta que cuando se realizan actuaciones de comprobación de valores, en el marco de un procedimiento de gestión tributaria o de inspección, el artículo 159 del reglamento dispone en su apartado tercero que «será de aplicación lo dispuesto en el artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la subsección siguiente de este reglamento, salvo lo relativo al plazo máximo de resolución, que será el del procedimiento que se esté tramitando». Con la claridad del precepto de aplicación general transcrito, el plazo máximo de resolución debe ser el del procedimiento que se esté tramitando, plazo que en el caso de procedimientos de gestión tributaria será de seis meses y en el caso del procedimiento de inspección será, en principio y salvo ampliación motivada, de 12 meses.

Esta remisión al plazo del procedimiento que se está tramitando cuando tengan lugar las actuaciones de comprobación de valores constituye una garantía para los obligados tributarios al quedar dichas actuaciones sometidas al mismo, sin perjuicio de que pudieran computarse periodos de interrupción justificada al amparo de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT y 103 del reglamento dictado en su desarrollo³⁷.

Por todo ello consideramos que en los procedimientos de gestión tributaria propios del ISD regulados por la ley catalana examinada pueden llevarse a efecto actuaciones de comprobación de valores, pero sometidas al plazo de duración previsto para dichos procedimientos, esto es, al plazo de 12 meses. Con la introducción de esta tercera posibilidad de ampliación se quiebra, como en

³⁷ Uno de los periodos de interrupción justificada que no se incluirán en el plazo de resolución es el del supuesto previsto en la letra a) del referido artículo 103 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, consistente en la petición de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones. El plazo de interrupción abarca el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento. Esta interrupción no puede exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses; o de doce meses, cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados.

los dos supuestos anteriores, la propia naturaleza de los procedimientos de gestión tributaria, a la que se añade la ruptura del esquema procedimental fijado por la propia LGT y el Reglamento dictado en su desarrollo cuando tienen lugar actuaciones de comprobación de valores en los mismos.

Llegados a este punto debemos incidir en el hecho de que la ampliación del plazo no está prevista en ninguno de los procedimientos de gestión tributaria, y en el caso del procedimiento de inspección, debe considerarse una medida excepcional. En este último, además se incluía una segunda garantía ausente en el precepto autonómico que examinamos, cuando el ya reformado artículo 150.2 de la LGT imponía que las actuaciones inspectoras no pudieran interrumpirse de forma injustificada durante más de seis meses³⁸. Este segundo límite relativo al plazo de las actuaciones inspectoras reforzaba la posición del sujeto inspeccionado y proporcionaba seguridad y certeza a este procedimiento, restringiendo, en cierta medida, las potestades que se le atribuían a la Administración en sede del procedimiento inspector³⁹.

³⁸ Sobre la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria, el profesor FALCÓN Y TELLA considera que «la aplicación por analogía del plazo de seis meses (a los efectos exclusivamente de considerar no interrumpida la prescripción) en todos los procedimientos de gestión tributaria, debe verse no solo como una defensa del legítimo derecho del contribuyente a un procedimiento sin dilaciones indebidas, sino también como la opción por un plazo cuya duración supera la prevista con carácter supletorio en el procedimiento administrativo común. Ni que decir tiene que en aras a la seguridad jurídica sería preferible una norma reglamentaria o legal que, a efectos de recaudación y otros procedimientos no liquidatorios, reprodujera lo dispuesto actualmente en el artículo 31.4 del Reglamento de Inspección. Pero en tanto se apruebe dicha norma, nada impide, en mi opinión, colmar por analogía la laguna existente, dado que la analogía solo está vedada en el ámbito tributario en relación con el hecho imponible y las exenciones». («Interrupción de las actuaciones inspectoras y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1997, pág. 8).

³⁹ Sin embargo, debe ponerse de manifiesto que la consecuencia derivada del incumplimiento de los plazos del procedimiento inspector –de 12 o 24 meses, y de no interrupción de las actuaciones por más de seis– no era, a diferencia de lo que sucede con los procedimientos de gestión tributaria, la caducidad sino la no interrupción del cómputo del plazo de prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas en el curso de ese procedimiento y la consideración de espontáneos de los ingresos realizados desde el inicio del mismo hasta la reanudación de las actuaciones, tal y como disponía el anterior artículo 150.2 de la LGT. Sobre este particular, compartimos la opinión del profesor DE LA PEÑA VELASCO cuando manifiesta que «al margen de las dificultades prácticas que en su caso pueda representar la determinación de a quien resulta imputable la superación de los plazos establecidos (al obligado o a la Administración), desde un punto de vista sustantivo, no se aprecia razón alguna por la cual en este procedimiento cuando la inactividad sea imputable a la Administración y de ello se derive un incumplimiento del plazo establecido para la terminación del procedimiento la consecuencia de ello no sea, como en todos los demás casos, la caducidad del procedimiento». («Inactividad e incumplimiento de los plazos por la Administración Tributaria...», *op. cit.*, pág. 424). De igual modo, HERNANZ MARTÍN considera que «si, además, tenemos en cuenta que el silencio en las actuaciones inspectoras no puede provocar el nacimiento de un acto presunto contra el que poder reaccionar, es evidente que la única medida eficaz de defensa en manos del contribuyente sería que el ordenamiento jurídico estableciera abiertamente la figura de la caducidad del procedimiento, como forma de evitar la inseguridad jurídica que provoca la pendencia indefinida del procedimiento». («El tiempo en las actuaciones inspectoras», *Impuestos*, núm. 8, 2003, págs. 321 y 322). Como puntualiza el profesor LOZANO SERRANO, «bien puede decirse que el incumplimiento de los plazos del procedimiento no tiene efecto alguno sobre el procedimiento mismo. Es, por el contrario, sobre las obligaciones tributarias que en él se comprueben sobre las que incidirá esa inobservancia de los plazos». («Régimen jurídico del procedimiento inspector...», *op. cit.*, pág. 265).

Los paralelismos observados y las carencias apuntadas no deben hacernos perder la perspectiva de la crítica central a la normativa autonómica. Únicamente se esbozan para que se constate, por un lado, que se reproduce una transcripción de las normas que regulan el plazo y su ampliación en el procedimiento de inspección; y por otro, que solo se realiza una reproducción parcial, obviando garantías esenciales que operan en este procedimiento.

Con independencia de cómo sea realizada, al amparo de la LGT podemos sostener con rotundidad que un procedimiento de gestión tributaria no puede contener la posibilidad de ampliación del plazo de resolución.

No está prevista en el artículo 104 de aplicación general, ni en los procedimientos contenidos en el artículo 123.1 de la LGT, en los que el transcurso del plazo de seis meses sin que haya sido dictada resolución, conlleva la caducidad del procedimiento [arts. 127, 130 b), 133.1 d) y 139.1 c) LGT].

De la posibilidad de ampliación del plazo prevista en relación con los procedimientos creados por la norma autonómica no se deducen potestades propias de un procedimiento de gestión tributaria. La posibilidad de que una norma con rango de ley modifique dicho plazo no debe confundirse con que además de fijar un nuevo plazo, este pueda verse con posterioridad ampliado cuando medien determinadas condiciones. Con esta regulación, la norma autonómica deforma los procedimientos que califica como «propios de gestión tributaria» y los convierte, con la posible ampliación del plazo de 12 meses más y la observancia de criterios como la especial complejidad o la ocultación, en procedimientos imbuidos por el procedimiento de inspección, extralimitándose en la atribución competencial reseñada.

2. LA REGULACIÓN DE LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA INICIADO MEDIANTE DECLARACIÓN

El artículo 117 de la LGT enumera y detalla las funciones de gestión, incluyendo en su letra a), «La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria». Una declaración tributaria es un documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconoce o manifiesta la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos⁴⁰. Una vez presentada por el obligado, la Administra-

⁴⁰ Tal y como dispone el artículo 119 de la LGT: «Si se compara este concepto con el que daba el artículo 102 de la LGT de 1963, la primera diferencia que se aprecia es la amplitud del primero respecto al carácter más restrictivo de la antigua definición; pues mientras que el artículo 102 se circunscribía a la manifestación o reconocimiento por parte del obligado tributario de la producción de las circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible, el artículo 119 alude a cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos». (ORTIZ CALLE, E.: «Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria», *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 508).

ción inicia un procedimiento que tiene como finalidad la cuantificación de la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional.

El procedimiento iniciado mediante declaración se regula en los artículos 128, 129 y 130 de la norma, manteniendo el esquema que marca la configuración de cada uno de estos procedimientos, esto es, el inicio, su tramitación y las formas de terminación.

Para que tenga cabida este procedimiento, resulta necesario que la ley reguladora del correspondiente tributo así lo establezca, previendo la posibilidad de que el obligado tributario comunique los datos necesarios para que la Administración tributaria practique la pertinente liquidación provisional. Ello no implica la aceptación o el reconocimiento de la procedencia de la obligación tributaria. Una vez presentada la declaración, la Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o desde el siguiente a la comunicación de la Administración por la que se inicie el propio procedimiento. A estos efectos, el órgano competente podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, teniendo también la posibilidad de requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos. Asimismo, se prevé la realización de actuaciones de comprobación de valores⁴¹.

Efectuadas las operaciones de calificación y cuantificación oportunas, la Administración tributaria notificará, sin más trámite, la liquidación que proceda, salvo en aquellos supuestos en los que se hayan realizado actuaciones de comprobación y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración. En este supuesto, la propuesta de liquidación deberá incluir una mención expresa de esta circunstancia, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y conferir un trámite de alegaciones para que el obligado tributario disponga lo que convenga a su derecho.

La terminación del procedimiento se producirá, en la mayoría de los casos, mediante la notificación de la liquidación provisional practicada por la Administración tributaria. Pero si transcurre el plazo legalmente previsto sin que se haya practicado dicha notificación, el procedimiento caducará, pudiendo la Administración iniciar de nuevo el mismo dentro del plazo de prescripción, con la prevención de que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados

⁴¹ Con acierto, el profesor TEJERIZO LÓPEZ sostiene en relación con este procedimiento que «puede ser más complejo que lo inicialmente previsto, puesto que ya no se trata de liquidar provisionalmente teniendo en cuenta solo y exclusivamente los datos que facilite el sujeto pasivo, como sucedía en 1963, sino que la liquidación puede venir precedida de una actividad inquisitiva de los órganos competentes. Si esto es así, y parece que caben pocas dudas al respecto, hay que convenir en la afirmación de que este procedimiento puede semejarse, en algunos casos, al de comprobación», debiendo entonces aplicarse las cautelas y los límites relativos al carácter de la liquidación que se practique y la trascendencia que tiene la inactividad de la Administración Tributaria. («El procedimiento de gestión tributaria...», *op. cit.*, págs. 436 y 437).

no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos, en atención a lo dispuesto en el artículo 104.5 de la LGT. Como hemos indicado, la Administración tributaria dispone de un plazo de seis meses para notificar la respectiva liquidación. Este plazo puede ser modificado cuando la normativa de cada tributo lo señale, en virtud a lo dispuesto en el artículo 129.1 de la LGT.

En la regulación de este procedimiento, la LGT efectúa dos importantes remisiones a la norma reguladora de cada tributo. En primer lugar, para que prevea la posibilidad de gestionarlo mediante la presentación de la correspondiente declaración; y, en segundo lugar, para que, si lo estima oportuno, modifique el plazo inicialmente fijado de seis meses, para la notificación de la correspondiente liquidación provisional.

Prevista la posibilidad de gestionar este impuesto mediante el régimen de declaración tributaria, debemos llegados a este punto abordar la segunda remisión que la LGT efectuaba a la norma reguladora de cada tributo, cual es la posibilidad de modificar el plazo de seis meses en ella previsto para la notificación de la correspondiente liquidación provisional.

Ni la LISD ni el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD), contienen disposición alguna tendente a regular el procedimiento iniciado mediante declaración. El extenso título II del RISD, se centra en el régimen de presentación de los documentos y en la regulación de la autoliquidación, sin que se precise nada respecto del plazo referido cuando el procedimiento se inicia mediante declaración.

Sí lo ha hecho la Comunidad Autónoma de Extremadura, en el artículo 18 de la Ley 1/2015, de 10 de febrero, por la que se aprueban las medidas tributarias, administrativas y financieras de esta región, reproduciendo el artículo 69 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, reguladora del ISD en Cataluña que hemos examinado en el epígrafe anterior. A diferencia de su precursora, el legislador extremeño no contempla la creación de nuevos procedimientos de gestión tributaria, sino que elige regular, directamente, el propio procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración.

En primer lugar, la norma dispone que el plazo de resolución del procedimiento iniciado mediante declaración del ISD sea de 12 meses. Como hemos avanzado, en consonancia con lo previsto en la LGT, en la LOFCA y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, reguladora del vigente modelo de financiación autonómica, no existe tacha de inconstitucionalidad alguna para que el plazo de seis meses fijado por el artículo 129.1 de la LGT sea ampliado en seis meses más hasta llegar a los 12 meses previstos en la norma autonómica. A distinta conclusión llegamos cuando abordamos los apartados tercero, cuarto y quinto del mismo artículo 18, en los que se desarrolla la posible ampliación a 12 meses más del plazo de resolución, con idéntico formato que los mismos apartados del artículo 69 de la ley catalana. De esta manera, cuando las actuaciones revisitan especial complejidad, se constate que ha habido ocultación de bienes por parte del obligado tributario, o se inicie un procedimiento de comprobación de valores, el plazo del procedimiento iniciado mediante declaración podrá alcanzar en Extremadura un total de 24 meses.

Al igual que la ley reguladora de este tributo en Cataluña, se define la «especial complejidad», atendiendo al número de causahabientes o donatarios o a la existencia de desavenencias entre ellos; al de bienes transmitidos respecto a los cuales los obligados tributarios soliciten la aplicación de reducciones y a la dispersión geográfica de los bienes o a las actividades del transmitente, cerrando el listado la pertinente remisión reglamentaria. Por último, se precisa que el acuerdo de ampliación debe adoptarse en todo caso por medio de resolución motivada, que debe exponer los hechos e indicar los fundamentos de derecho.

Con la medida introducida por el legislador autonómico se distorsiona la gestión tributaria y el propio procedimiento iniciado mediante declaración. Se vulneran las disposiciones legales y reglamentarias que regulan este procedimiento, y las que determinan las reglas de tramitación del mismo cuando se lleven a cabo actuaciones de comprobación de valores. Se formaliza de este modo la aparente conversión del procedimiento de gestión iniciado mediante declaración en un «pseudo-procedimiento» de inspección, a lo que se añade las importantes carencias que además no son observadas en el mismo, como la relativa a la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario.

En relación con la posible transposición de criterios y elementos esenciales del procedimiento de inspección a los procedimientos de gestión tributaria, resulta muy significativa la reciente Resolución de 12 de marzo de 2015 (NFJ057536) del Tribunal Económico-Administrativo Central, por la que se concluye que el anterior artículo 150.5 de la LGT no era susceptible de aplicarse analógicamente a los procedimientos de gestión tributaria por las razones siguientes:

- a) «Porque aun cuando este precepto no tiene por qué ser objeto de interpretación restrictiva, se encuentra ubicado sistemáticamente no entre las normas comunes a los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos sino, bien al contrario, dentro de un precepto referido exclusivamente a las actuaciones inspectoras.
- b) Porque en sede de procedimiento inspector no existe caducidad y por lo tanto son diferentes en los procedimientos de gestión los efectos jurídicos que nuestro ordenamiento anuda al incumplimiento de su plazo máximo de duración.
- c) Porque carecería de lógica otorgar en caso de retroacción en procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses, plazo este que coincidiría con el plazo máximo que inicialmente tenía la Administración para llevar a cabo el procedimiento, por contraposición a lo prevenido para la retroacción en el caso del procedimiento inspector, donde el legislador prevé un posible plazo máximo adicional de seis meses para un procedimiento que tiene una duración inicial prevista de al menos el doble (12 meses) o, incluso, de 24 meses en los casos en los que antes de la retroacción se hubiera acordado en el procedimiento la ampliación del plazo».

Coincidimos con el profesor PALAO TABOADA cuando en el examen del procedimiento iniciado mediante declaración sostiene que «lo verdaderamente importante de la regulación de este

procedimiento en la LGT es el establecimiento de un plazo de caducidad de seis meses para notificar la liquidación»⁴², garantía que es anulada con la regulación comentada. Todo ello nos conduce, como hemos indicado, a concluir que con la medida examinada se produce la desconfiguración del procedimiento iniciado mediante declaración, quebrando la estructura que en materia procedimental es marcada por la LGT y por el reglamento de gestión e inspección tributaria dictado en su desarrollo.

Así lo ha considerado también la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Extremadura, de 30 de abril de 2015, para el estudio y propuesta de solución de las discrepancias competenciales manifestadas en relación con diversos preceptos de la examinada Ley de medidas fiscales de esta región para 2015, entre los que se encontraba el cuestionado artículo 18. Uno de los puntos principales del Acuerdo de dicha Comisión, recogido en la Resolución de 24 de noviembre de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (BOE núm. 300, de 16 de diciembre de 2015), consiste en el compromiso de supresión de los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 18 y en la nueva redacción de este precepto en los siguientes términos:

«Artículo 18. Plazo de resolución del procedimiento iniciado mediante declaración del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

En el procedimiento iniciado mediante declaración relativo al impuesto sobre sucesiones y donaciones, el deber de notificación y el cómputo del plazo de resolución se rigen por las reglas que determina el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Queda de este modo corregida la inconstitucionalidad manifiesta de este precepto que, debemos recordar, trae causa de una completa reproducción del artículo 69 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Cataluña, norma que sigue vigente y cuya constitucionalidad no ha sido cuestionada.

⁴² «La gestión tributaria y el proyecto...», *op. cit.*, pág. 2.951. De igual modo, para el profesor ORTIZ CALLE, «es loable que, en línea con el señalamiento de un plazo máximo en que deben notificarse las resoluciones en materia tributaria (art. 104 de la LGT), se ordene a la Administración tributaria que notifique –y, por tanto, no solo que practique– la liquidación pertinente en un plazo máximo de seis meses». («Actuaciones y procedimientos de gestión...», *op. cit.*, pág. 533). Una de las principales críticas que esbozaba el profesor TEJERIZO LÓPEZ a la regulación que de los plazos se contenía en la entonces vigente Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes era que «no regula las consecuencias que produce el incumplimiento de los plazos en la resolución de los procedimientos de la Hacienda Pública», y con acierto, vaticinaba las consecuencias que tendrían con la aprobación de la LGT del 2003 y que derivaban de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuales son: «caduca el derecho de la Hacienda Pública a tramitar el procedimiento. Las actuaciones administrativas llevadas a cabo no interrumpen el periodo de prescripción, en modo tal que deben entenderse, a estos efectos, como no realizadas. La Administración tributaria puede volver a iniciar otro procedimiento que tenga la misma finalidad que el caducado, siempre dentro del periodo de prescripción». («Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, págs. 717 y 718).

Hay que advertir de que la declaración de inconstitucionalidad de la regulación catalana⁴³, podría conllevar la nulidad de los acuerdos de ampliación de los plazos previstos, de modo que transcurrido el plazo legalmente establecido para resolver, debería decretarse la caducidad de los procedimientos tramitados. En virtud de lo dispuesto en el artículo 104.5 de la LGT tales procedimientos no interrumpirían los plazos de prescripción ni se considerarían requerimientos administrativos a los efectos previstos en el artículo 24.1 de la LGT, lo que podría provocar que transcurrido el plazo de prescripción, no pudieran ser regularizadas con la pertinente liquidación las adquisiciones previstas en el hecho imponible del ISD, con la consiguiente pérdida de recursos para dicha Hacienda autonómica⁴⁴.

Resulta fundamental «lograr una aplicación homogénea de los tributos cedidos y de potenciar las relaciones de funcionamiento entre el Estado y las comunidades autónomas y entre estas entre sí a tal fin»⁴⁵. No hay que olvidar, como matiza el profesor CAYÓN GALIARDO, que la normativa que pudiesen dictar las comunidades autónomas en relación con los tributos cedidos «no debería ser diferente de la regulación que se contiene en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley del IRPF) o en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley del IS) sobre los aspectos de gestión de estos tributos, que no hacen sino adaptar las normas generales de gestión tributaria a las especificidades de cada figura»⁴⁶.

IV. PALABRAS FINALES

En ejercicio de las competencias normativas que han sido conferidas por las normas reguladoras del vigente modelo de financiación autonómica, algunos legisladores autonómicos han creado sus propios procedimientos de gestión tributaria en el ISD, fijando un plazo de resolución que puede verse ampliado cuando concurren determinadas circunstancias. En otros supuestos, se ha optado directamente por regular el procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, concretando un plazo de resolución más amplio que el previsto en la LGT, que también puede ser objeto de ampliación en ciertos casos.

⁴³ Se hace referencia en exclusiva a la inconstitucionalidad de la normativa de Cataluña al entender que va a materializarse el compromiso asumido en el Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Extremadura en relación con la Ley 1/2015, de 10 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras de la Comunidad Autónoma de Extremadura, por el que se derogan los apartados del artículo 18 dedicados a la regulación de la ampliación del procedimiento de declaración tributaria en el ISD. De no producirse la modificación comprometida, la regulación vigente en dicha región presentaría, en nuestra opinión, idénticos visos de inconstitucionalidad.

⁴⁴ Debemos tener en cuenta que «la regla general debe ser que cualquier acto ilegal, sea nulo o anulable, carece de capacidad para interrumpir la prescripción» [VV. AA.: «Prescripción», *Derecho y práctica tributaria*, CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.), Registro General de Asesores Fiscales, Madrid, 2013, pág. 437].

⁴⁵ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 55.

⁴⁶ «La aplicación de la LGT a todas las Administraciones Públicas», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 63, 2003, pág. 13.

En los procedimientos de gestión tributaria, la LGT no prevé la ampliación del plazo máximo para dictar resolución, lo que, sin duda, constituye una garantía importante que opera en favor de los obligados tributarios. Si está prevista que mediante ley se modifique dicho plazo, pero esta modificación no debe confundirse con que además de fijar un nuevo plazo, este pueda verse con posterioridad ampliado cuando medien determinadas condiciones.

Con las ampliaciones de los plazos para resolver previstas, en las que se reproduce parcialmente la antigua redacción del artículo 150.1 de la LGT relativo al plazo de las actuaciones inspectoras, la normativa autonómica desnaturaliza la propia gestión tributaria, configurando procedimientos imbuidos por el procedimiento de inspección, lo que se traduce en una extralimitación de la atribución competencial señalada que debe reputarse inconstitucional.

En el caso de Extremadura, esta inconstitucionalidad ha quedado plasmada en el Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Extremadura de 3 de noviembre de 2015, en el que se recoge el compromiso de derogación de los apartados cuestionados.

La regulación autonómica estudiada mantiene una redacción confusa que con gran acierto, ha sido corregida por el legislador estatal mediante la referida Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; una vez habían sido constatadas las dificultades de interpretación y las carencias que tenía el precepto referido; procediendo a la eliminación de las causas que en la actualidad son reproducidas en las normas autonómicas dado el elevado grado de subjetividad y la deslegalización que supone la remisión reglamentaria en una cuestión de máxima relevancia.

No cabe duda de que las comunidades autónomas pueden regular la gestión y liquidación del ISD para adecuarla a las peculiaridades y singularidades que concurren en su territorio, pero estas competencias no son absolutas e indeterminadas, sino que, como ha puntualizado el Tribunal Constitucional en la Sentencia 161/2012, de 20 de septiembre (NCJ057400), deben ejercitarse «siempre dentro del marco establecido por el Estado».

Cobran, más de tres décadas después, todo el sentido las palabras que el Tribunal Supremo plasmó en su Sentencia de 24 de abril de 1984 (NFJ000051), cuando defendía en el examen de la entonces vigente Ley General Tributaria que «la distribución de funciones que la ley consagra, al repercutir directamente sobre los contribuyentes, configurando normas de procedimiento, que tienen también un aspecto garantizador, no puede estimarse sea una estructura que quede sometida a la libre discrecionalidad de la potestad organizatoria de la Administración, y ello ni invocando necesidades y conveniencias del servicio, ni en base a la eficacia y celeridad de la acción administrativa, salvo que por otra disposición con rango de ley, se alteren aquellos principios, que como de orden público, y que hasta que esto último no suceda, han de ser respetados».

Con el convencimiento de la necesidad de respetar, al amparo de la distribución competencial constitucional examinada, el marco normativo estatal integrado por la LGT y por el Reglamento dictado en su desarrollo, debemos concluir que las disposiciones autonómicas estudiadas

adolecen de inconstitucionalidad por invadir las competencias del Estado e infringir, por ello, el artículo 149.1.14.^a de la Constitución española, en relación con los artículos 133.1, 150.1 y 157, apartados 1 y 3, de la misma; los artículos 10.3 y 19.2 c) de la LOFCA y el 48.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el vigente sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía.

Bibliografía

- ADAME MARTÍNEZ, F. [2014]: «Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma», *Crónica Tributaria*, núm. 53.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. [2007]: «Análisis del dictamen del Consejo de Estado sobre el anteproyecto de Ley General Tributaria», *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid.
- ÁLVAREZ CONDE, E. [2007]: *Reforma constitucional y reformas estatutarias*, Iustel, Madrid.
- ARIAS VELASCO, J. [1984]: *Procedimientos tributarios*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- BERTRÁN GIRÓN, M. [2008]: *Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión*, Aranzadi, Cizur Menor.
- [2010]: «La terminación impropia de los procedimientos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 20.
- CALVO ORTEGA, R. [2003]: «Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 53, núm. 268.
- [2006]: «Los tributos propios de las comunidades autónomas: algunas reflexiones sobre su futuro», *Nueva Fiscalidad*, núm. 6.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2011]: «El Consejo de Política Fiscal y Financiera en el nuevo modelo de financiación autonómica», *La revisión del régimen común de financiación autonómica*, MERINO JARA, I. (coord.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CAYÓN GALIARDO, A. [2003]: «La aplicación de la LGT a todas las Administraciones Públicas», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 63.
- COLOMER FERRÁNDIZ, C. [2005]: *La Ley General Tributaria y las Oficinas Liquidadoras*, Colegio de Registradores de la Propiedad, Madrid.
- CORDERO GONZÁLEZ, E. M. y MENÉNDEZ GARCÍA, G. [2011]: «La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas», *Quincena Fiscal*, núm. 13.
- DE LA PEÑA VELASCO, G. [2008]: «Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración tributaria y la posición jurídica del obligado tributario», *Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*, La Ley, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1997]: «Interrupción de las actuaciones inspectoras y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 5.

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. [2009]: «Capítulo V. Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión», *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson Reuters, Cizur Menor.
- HERNANZ MARTÍN, A. [2003]: «El tiempo en las actuaciones inspectoras», *Impuestos*, núm. 8.
- JUAN LOZANO, A. M. [2014]: «La regulación del plazo de inspección prevista en el Anteproyecto de modificación de la Ley General Tributaria. Sobre la búsqueda de la reducción de litigiosidad, seguridad jurídica y eficacia sin menoscabo de garantías», *Crónica Tributaria*, núm. 153.
- LOZANO SERRANO, C. [2006]: «Régimen jurídico del procedimiento inspector», *Nuevo régimen jurídico de los procedimientos tributarios*, Estudios de Derecho Judicial, núm. 77, Consejo General del Poder Judicial, Madrid.
- MAGRANER MORENO, F. J. [1995]: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, Aranzadi, Cizur Menor.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. [2008]: «Una reflexión sobre algunos aspectos comunes a los procedimientos de gestión tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 19.
- ORTIZ CALLE, E. [2006]: «Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria», *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid.
- PALAO TABOADA, C. [1998]: «La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100.
- [2006]: «La gestión tributaria y el proyecto de Reglamento», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 4.
- PATÓN GARCÍA, G. [2010]: «Análisis comparativo sobre la tutela del contribuyente en el procedimiento de comprobación limitada y en el procedimiento inspector», *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a A. Rodríguez Bereijo*, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dir.), tomo II, Aranzadi, Cizur Menor.
- RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J. [2000]: «El Consejo de Política Fiscal y Financiera y la financiación de las comunidades autónomas», *Papeles de Economía Española*, núm. 83.
- RAMOS PRIETO, J. [2001]: *La cesión de impuestos del Estado a las comunidades autónomas. Concepto, régimen jurídico y articulación constitucional*, Comares, Granada.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A. [1985]: «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las comunidades autónomas», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15.
- RUBIO GUERRERO, J. J. [2004]: «La nueva Ley General Tributaria: génesis, objetivos y principales modificaciones», *Crónica Tributaria*, núm. 110.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. [2004]: «Gestión tributaria», *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, PALAO TABOADA, C. (coord.), CEF, Madrid.
- SANZ CLAVIJO, A. [2009]: *La caducidad del procedimiento. Su aplicación en el ámbito administrativo y tributario*, La Ley.
- SIMÓN ACOSTA, E. [2007]: «La reforma de la financiación autonómica», *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid.
- SOLER ROCH, M. T. [2007]: «Reflexiones en torno a la nueva Ley General Tributaria», *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [1997]: «Las funciones de los órganos de gestión tributaria: algunas consideraciones críticas», *Quincena Fiscal*, núm. 3.

- [1998]: «Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100.
- [2007]: «El procedimiento de gestión tributaria», *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid.

VILLARÍN LAGOS, M. [2000]: *La cesión de impuestos estatales a las comunidades autónomas*, Lex Nova, Valladolid.

VV. AA. [2008]: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. (coord.), vol. I, Aranzadi, Cizur Menor.

- [2010]: *El sistema de financiación de las comunidades autónomas. Comentario a la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán*, LAGO MONTERO, J. M. (dir.), Dykinson, Madrid.
- [2013]: *Derecho y práctica tributaria*, CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.), Registro General de Asesores Fiscales, Madrid.