

El no inicio del procedimiento de devolución con las autoliquidaciones posteriores a la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

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

Resumen

En este trabajo se estudia uno de los efectos que produce el inicio de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios sobre las autoliquidaciones presentadas con posterioridad: el no inicio de un procedimiento de devolución. Se analiza su fundamento, se pone de relieve su principal consecuencia práctica y se precisa cuál es su ámbito de aplicación.

Palabras clave

Palabras clave: procedimiento de devolución, autoliquidaciones tributarias, procedimientos tributarios

Abstract

We studied on this paper a effect that the tax performances and procedures have on the self-assessment presented afterwards: the no start of a tax rebate procedure. We have analysed its essence, its main practical effect and its application field

Keywords

Keywords: tax rebate procedure, self-assessment , tax procedure

Sumario

- I. Introducción
- II. Fundamento
- III. La eventual devolución derivada de la normativa de cada tributo determinada por la liquidación administrativa sin intereses de demora
- IV. ¿Desaparición del efecto de producirse la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación o investigación?
- V. ¿No inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras el requerimiento administrativo para su presentación?
 - 1. El procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos
 - 2. La inaplicación del artículo 87. 5 del Reglamento al procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos
- VI. ¿No inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras un requerimiento de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias?
 - 1. Los requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias
 - 2. La inaplicación del artículo 87. 5 del Reglamento a los requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias
- VII. Una conclusión relevante: los peligros de las regulaciones generales y comunes a las actuaciones y procedimientos tributarios

I. Introducción

Una de las mayores novedades que introduce frente a la normativa reglamentaria precedente 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 (en adelante, Reglamento General de Aplicación de los Tributos, RGAT), es la sistemática que utiliza al regular determinados aspectos procedimentales. De este modo, siguiendo una sistemática ya empleada por la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en adelante LGT), diversas cuestiones que venían siendo reguladas en el ámbito de la Inspección de los Tributos han pasado a ser objeto de regulación desde una perspectiva más general, al incluirse en una serie de normas comunes a las actuaciones y procedimientos tributarios.

Aquí centraremos nuestra atención en un determinado aspecto de la regulación general de la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios, que se incluye dentro del Capítulo dedicado a las *"Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios"* (Capítulo III del Título III sobre *"Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos"*). Concretamente, en uno de los efectos producidos con las autoliquidaciones que presente el obligado tributario con posterioridad al inicio de oficio de las actuaciones o procedimientos tributarios. O dicho desde otra perspectiva, quizá más precisa, en uno de los efectos del inicio de oficio de las actuaciones o procedimientos tributarios en relación con las autoliquidaciones que se presenten posteriormente: el no inicio del procedimiento de

devolución. Se trata éste, además, de un efecto que se prevé expresamente en el art. 87. 5 del RGAT de forma novedosa frente a la normativa reglamentaria anterior.

I. Fundamento

Dispone el art. 87. 5 del RGAT, en lo que aquí interesa, que *“las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución (...)”*.

El procedimiento de devolución, tal como aparece configurado en la LGT, es un procedimiento distinto, independiente y autónomo respecto a cualquier procedimiento dirigido a comprobar o investigar la obligación tributaria y período a que se refiere la autoliquidación a devolver presentada

De acuerdo a esta previsión normativa, si el obligado tributario presenta la autoliquidación a devolver que no presentó en su momento relativa a una obligación tributaria y período después de que se hubiera iniciado, por ejemplo, un procedimiento de comprobación limitada o de inspección en relación con la misma obligación tributaria y período –no es posible tras un procedimiento de verificación de datos, pues éste requiere una previa autoliquidación¹–, dicha presentación no iniciaría un procedimiento de devolución. Por tanto, no se abriría a partir de la presentación de la autoliquidación un plazo de seis meses en el que se tendría que practicar la devolución y que en caso de no realizarse generaría el devengo de intereses de demora (arts. 31 y 125 de la LGT).

Nos encontramos con una norma que, en nuestra opinión, está perfectamente justificada. Al menos en relación con los procedimientos a los que la normativa tributaria denomina de forma genérica como procedimientos de comprobación o investigación, tal como precisaremos más adelante. Puesto que se trata de una disposición que es coherente con el papel que corresponde, de acuerdo a las previsiones de la LGT, al procedimiento de devolución y a los procedimientos de comprobación o investigación. En dicha Ley encontraría amparo implícito, por tanto, esta concreta previsión reglamentaria.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que el procedimiento de devolución, tal como aparece configurado en la LGT, es un procedimiento distinto, independiente y autónomo respecto a cualquier procedimiento dirigido a comprobar o investigar la obligación tributaria y período a que se refiere la autoliquidación a

1 AAVV, *Memento Práctico Francis Lefebvre Procedimientos tributarios 2009-2010*, Francis Lefebvre, Madrid, 2008, núm. marg. 3795. Sobre la necesidad de que exista una autoliquidación o declaración previa al inicio de un procedimiento de verificación de datos, entre otros, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “Gestión tributaria”, en PALAO TABOADA, C. (Coord.), *Comentario sistemático a la Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, pág. 398.

devolver presentada². Porque si la Administración decide llevar a cabo actuaciones comprobadoras al respecto, con uno u otro alcance e intensidad –nos referimos a las externas, pues las meramente internas no son estrictamente actividad de comprobación³–, deberá finalizar el procedimiento de devolución con el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección (art. 127 de la LGT).

Así lo confirma también la nueva regulación reglamentaria. Porque de acuerdo a lo previsto en el art. 124 del RGAT, una vez recibida la autoliquidación que inicia el procedimiento de devolución, “la Administración examinará la documentación presentada y la contrastará con los datos y antecedentes que obren en su poder”. Ante lo cual pueden producirse dos situaciones distintas:

- de un lado, que la autoliquidación “fuese formalmente correcta”, en cuyo caso “se procederá sin más trámite y, en su caso, de manera automatizada, al reconocimiento de la devolución solicitada”;
- de otro lado, que “se aprecie algún defecto formal en la autoliquidación (...), error aritmético o posible discrepancia en los datos o en su calificación” o que “se aprecien circunstancias que lo justifiquen”, en cuyo caso “se podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de

2 Sobre este procedimiento de devolución, con carácter general, desde la regulación de la nueva LGT de 2003, AFONSO GORRÍN, V. M., “La configuración de los procedimientos de gestión tributaria”, *Hacienda Canaria*, 10 (especial), 2004, págs. 202 y ss; CÁRDENAS ORTIZ, R. M., *La gestión tributaria: especial referencia los procedimientos que la integran. Análisis de la nueva Ley 58/2003, General Tributaria, en relación a la Ley 230/1963*, Universidad de Jaén, Jaén, 2004, págs. 53 y ss; CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. y otros, *Guía de la Ley General Tributaria*, Ciss, Bilbao, 2004, págs. 268 y ss; FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho financiero español. Derecho tributario: parte general*, vol. II, 23ª ed., Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, págs. 170 y ss; HUESCA BOADILLA, R., en HUESCA BOADILLA, R. (Coord.), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004, págs. 841 y ss; LAFUENTE MOLINERO, F., en *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2004, págs. 144 y ss; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Gestión tributaria”..., págs. 384 y ss; Profesores del CEF, *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, REAF-CEF, Madrid, 2004, págs. 552 y ss; CLEMENTE CLEMENTE, V., en MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, Asociación de Abogados especializados en Derecho Tributario-AEDAF, Madrid, 2005, págs. 592 y ss; PATÓN GARCÍA, G., en LUCHENA MOZO, G. M. y COLLADO YURRITA, M. A. (Coord.), *Derecho tributario. Parte general*, 2006, págs. 323 y ss; BERNARDO GÓMEZ, C. y otros, *Guía de Gestión e Inspección Tributaria*, Ciss, Madrid, 2007, págs. 508 y ss; CAZORLA PRIETO, L. M., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 8ª ed., Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, págs. 485 y ss; CORRAL GUADAÑO, I., “Procedimientos generales en el ámbito de la gestión tributaria”, *Gaceta Fiscal*, núm. 268, 2007, págs. 127 y ss; MONREAL LASHERAS, A. y JUAN LOZANO, A. M., “Las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria en la LGT y a la vista del proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos”, *Fiscal Mes a Mes*, núm. 127, 2007, págs. 16 y ss; PELÁEZ MARTOS, J. M. (Coord.), *Todo Procedimiento tributario*, Ciss, Madrid, 2007, págs. 501 y ss; AAVV, *Memento Práctico ... Procedimientos tributarios ...*, núm. marg. 3710 y ss; BERTRÁN GIRÓN, M., *Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, págs. 135 y ss; COTO DEL VALLE, C., en HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. (Coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, I, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, págs. 904 y ss; GARCÍA LÓPEZ, C., “Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (artículos 122 a 125 RGAT)”, en ALCALÁ SACRISTÁN, C. (Dir.), *Manual de Aplicación de los tributos*, IEF, Madrid, 2008, pp. 607 y ss; JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., en *El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2008, págs. 144 y ss; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., en CALVO ORTEGA, R. (Dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª ed., Civitas-Thomson Reuters, Madrid, 2009, p. 534 y ss; MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LOPEZ, J. M., *Curso de Derecho financiero y tributario*, 20ª ed., Tecnos, Madrid, 2009, págs. 351 y ss; PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 19ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2009, págs. 271 y ss.

3 SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “La necesaria clarificación conceptual y terminológica sobre la comprobación en la liquidación tributaria: una aproximación a partir de la nueva LGT”, *Crónica Tributaria*, núm. 110, 2004, pág. 136.

inspección”.

La previsión del art. 87. 5 del RGAT acerca del no inicio de un procedimiento de devolución por la autoliquidación presentada tras haberse iniciado con anterioridad de oficio una actuación o procedimiento tributario responde a la misma lógica, en cuanto a los procedimientos de comprobación o investigación se refiere. De este modo, si la Administración tributaria, pese a la ausencia de la autoliquidación debida, ha iniciado uno de estos procedimientos de comprobación o investigación (de comprobación limitada o inspección, como antes señalamos) y con posterioridad el obligado tributario presenta la autoliquidación que no presentó en su momento, que determina una cantidad a devolver, esa imposible simultaneidad de uno y otro tipo de procedimiento y esa especie de preferencia del procedimiento comprobador sobre el procedimiento de devolución determina que aquél, iniciado primero, se mantenga y éste, que, en su caso, sería posterior, no se inicie⁴.

Sólo la autoliquidación constituye objeto de una obligación de hacer, aunque no sea así en todos los casos, por lo que únicamente en relación con la misma se justifica que tenga lugar con carácter previo un procedimiento de comprobación o investigación

En consecuencia, debe destacarse que el Reglamento exterioriza un requisito adicional a los previstos por la LGT de modo expreso para que pueda iniciarse un procedimiento de devolución derivada de la normativa del tributo mediante la presentación de una autoliquidación. El origen de este requisito adicional estaría en las interrelaciones existentes entre los distintos procedimientos tributarios (de devolución y de comprobación o investigación, en este caso) que pueden afectar a una misma obligación sustantiva (aquí la obligación de devolución derivada de la normativa del tributo), previstas de un modo más o menos explícito en aquella norma legal.

De este modo, no sólo es necesario que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción del *“derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo”* [art. 66 c)], cuyo inicio del cómputo se produce *“desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo”* (art. 67. 1, párr. 4º) y que puede ser interrumpido por *“cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de la autoliquidación”* o por *“la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase”* (art. 68. 3).

Por el contrario, también sería indispensable, de acuerdo a lo previsto en el art. 87. 5 del RGAT, que no se hubieran iniciado de oficio actuaciones o procedimientos tributarios en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento. Lo que estaría refiriéndose, de acuerdo a lo señalado hasta ahora, a los procedimientos de comprobación o investigación. Puesto que son estos procedimientos los que guardan una determinada relación con el procedimiento de

4 En parecido sentido, *Memento Práctico ... Procedimientos tributarios...*, núm. marg. 3439.

devolución que ha sido recogida por la propia LGT al regular determinadas cuestiones del régimen jurídico del último procedimiento mencionado, lo que ha quedado igualmente confirmado por la normativa reglamentaria.

Y si hemos hecho referencia únicamente al procedimiento de devolución derivada de la normativa de cada tributo iniciado mediante autoliquidación, como aquel cuyo inicio tendría aquel requisito previo adicional explicitado por la normativa reglamentaria, y no al procedimiento de devolución iniciado a través de solicitud o comunicación de datos, tiene también una justificación: sólo la autoliquidación constituye objeto de una obligación de hacer⁵, aunque no sea así en todos los casos, por lo que únicamente en relación con la misma se justifica que tenga lugar con carácter previo un procedimiento de comprobación o investigación; esto no tiene sentido en ámbitos, como el de las solicitudes o comunicaciones de datos, actos que también pueden iniciar un procedimiento de devolución según lo dispuesto por la normativa específica en cada caso, pero que son objeto de simples cargas del obligado tributario⁶.

III. La eventual devolución derivada de la normativa del tributo determinada por la liquidación administrativa sin intereses de demora

De todos modos, el mantenimiento en estos supuestos del procedimiento de comprobación o investigación y el no inicio del procedimiento de devolución tras la autoliquidación presentada después de que aquél se hubiera iniciado, no impide que si este procedimiento comprobador determina, mediante la liquidación oportuna, una cantidad a devolver, dicha devolución tenga que efectuarse.

Desde esta perspectiva, podría parecer inicialmente que al menos en lo relativo estrictamente a la devolución no tendría mayor trascendencia que dicha devolución hubiera sido solicitada por el obligado tributario a través de una autoliquidación que inicia un procedimiento de devolución o que la misma hubiera sido determinada por la Administración tributaria, en un procedimiento iniciado por ella de oficio, sin existir anteriormente autoliquidación alguna del obligado tributario que solicitara la devolución. Y, en consecuencia, que no tendría una gran relevancia práctica que la autoliquidación presentada con posterioridad al inicio de un procedimiento de comprobación o investigación no produjera la iniciación de un procedimiento de devolución, tal como prevé el art. 87. 5 del RGAT.

En este sentido, es cierto que también aquí se estaría en presencia de una devolución de las derivadas de la normativa del tributo y no una devolución de ingresos indebidos. Puesto que es una devolución correspondiente *“a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación*

5 La regulación del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, en cuanto a los principales impuestos de nuestro sistema tributario se refiere, se encuentra en los artículos 139 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 55 del Reglamento del impuesto; 103 de la Ley del IRPF y 65 del Reglamento del impuesto; y, 115 de la Ley del IVA y 29 y 30 del Reglamento del impuesto.

6 Uno de los procedimientos de devolución iniciados a través de solicitud más relevantes es el de las devoluciones para empresarios o profesionales no establecidos en el IVA, cuya regulación se encuentra en los arts. 119 de la Ley del IVA y 31 del Reglamento del impuesto. En cuanto a los procedimientos de devolución iniciados mediante comunicación hay que mencionar al que regulaba la normativa anterior del IRPF para los sujetos no obligados a declarar, que fue suprimido en la normativa actual.

del tributo", según la definición atendiendo a aspectos sustantivos dada por el art. 31 de la LGT⁷. Así lo confirman los arts. 165 y 191. 4 del RGAT que admiten expresamente que *"la liquidación resultante del procedimiento de comprobación limitada"* o del *"procedimiento inspector"* *"sea una cantidad a devolver"*, que puede tratarse *"de una devolución derivada de la normativa de cada tributo"*. Simplemente ocurrirá que dicha devolución no habrá sido solicitada por el obligado tributario, sino determinada de oficio por la Administración tributaria mediante la liquidación con la que finalizó aquel procedimiento de comprobación o investigación, que, además, no fue precedido de una autoliquidación solicitando la devolución pertinente.

En el caso de que se trate de una devolución derivada de la normativa de cada tributo que no ha sido solicitada por el obligado tributario no se devengan en ningún caso intereses de demora sobre el importe a devolver

Sin embargo, el que la devolución derivada de la normativa de cada tributo haya sido solicitada por el obligado tributario o no va a tener una gran trascendencia. Porque en el caso de que se trate de una devolución derivada de la normativa de cada tributo que no ha sido solicitada por el obligado tributario no se devengan en ningún caso intereses de demora sobre el importe a devolver⁸.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que tanto en la regulación contenida en las normas de los distintos tributos (IRPF, IS e IVA, de modo destacado) como en la de aplicación general de la LGT, el devengo de intereses de demora sobre la cantidad a devolver sólo se produce, en su caso, cuando la devolución es solicitada por el obligado tributario. En lo que aquí nos interesa, por medio de la presentación de la correspondiente autoliquidación a devolver. Lo que no ocurre, sin embargo, en las devoluciones de ingresos indebidos que con carácter general sí generan intereses de demora, con independencia de que el procedimiento en el que se lleva a cabo su reconocimiento hubiera sido iniciado de oficio o a instancia del interesado.

Así se deduce de forma clara, por ejemplo, de lo dispuesto en los arts. 31 y 125 de la LGT, conforme a los cuales en estos supuestos de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo el interés de demora *"se devengará desde la finalización"* del *"plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución"*

7 Esta terminología de *"devoluciones derivadas de la normativa del tributo"* sustituye a la que empleaba la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente de *"devoluciones de oficio"*, lo que desde nuestro punto de vista es más correcto puesto que atiende a aspectos sustantivos. El que esa devolución derivada de la normativa del tributo sea efectuada *"de oficio"* o a instancia del interesado atiende a aspectos procedimentales. Además, estas devoluciones podrán serlo a instancia de interesado (a través de un procedimiento de devolución o de un procedimiento de rectificación de la autoliquidación) o de oficio (por medio de un procedimiento de comprobación o investigación).

8 "El importe de la cantidad que devengará, en su caso, abono de interés de demora –señala DíEZ-UCHOA AZAGRA, J.M., en HERRERA MOLINA, P. M. y LONGÁS LAFUENTE, A. (coord.), *Revisión de actos tributarios*, CEF, Madrid, 2006, pág. 129- es el importe que hubiera solicitado el obligado tributario. En caso de devoluciones efectuadas de oficio por la Administración sin que hubieran sido solicitadas por el contribuyente, el importe que corresponde devolver no devenga interés de demora".

Producida la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo, en un procedimiento de inspección tras cuyo inicio se ha presentado una autoliquidación a devolver, ¿se entiende entonces que dicha autoliquidación sí que iniciaría el procedimiento de devolución?

por causa imputable a la Administración tributaria”, computando aquel plazo “desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación” o, en “los supuestos de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver”, desde “la presentación de la autoliquidación extemporánea”⁹.

Esta misma conclusión es explicitada por el apartado 2º del art. 125 del RGAT, que fue introducido en la última versión de la norma reglamentaria pues no estaba en el proyecto: *“Cuando se abonen intereses de demora de acuerdo a lo previsto en el artículo 31. 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –se dispone-, la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos*

o solicitud”. Aunque se trata de una regulación que está pensando fundamentalmente en el caso de procedimientos de comprobación o investigación iniciados poniendo fin al procedimiento de devolución correspondiente que se inició por la autoliquidación, comunicación o solicitud del obligado tributario, que pueden concluir en una liquidación que fija una cantidad a devolver igual, superior o inferior a la autoliquidada, también puede aplicarse al caso aquí examinado: procedimiento de comprobación o investigación iniciado de oficio antes de que se hubiera presentado autoliquidación a devolver alguna.

Encontramos así la mayor trascendencia práctica que tiene la previsión del art. 87. 5 del RGAT acerca del no inicio del procedimiento de devolución por una autoliquidación a devolver presentada después de que se hubiera iniciado de oficio una actuación o procedimiento tributario: aunque se determine una cantidad a devolver en la liquidación administrativa derivada de dicho procedimiento, no se devengarán intereses de demora, con independencia del momento en el que se ordene el pago de la devolución. Y esta es la mayor relevancia práctica del no inicio del procedimiento de devolución previsto en aquel precepto reglamentario sobre todo teniendo en cuenta que existen ciertas dudas acerca de la otra posible consecuencia favorable para el obligado tributario que tendría el inicio de un procedimiento de devolución al presentar su autoliquidación: la de que se debiera proceder inmediatamente a la devolución, una vez

9 Esta solicitud de la devolución derivada de la normativa de cada tributo generadora, en su caso, de la obligación de abonar intereses de demora por la Administración tributaria, puede realizarse también a través de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, como pone de relieve el art. 120.3, párr. 2º de la LGT, que regula las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo originadas por la rectificación de una autoliquidación. En estos supuestos, el interés de demora deberá abonarse si *“hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución”, plazo de seis meses que “comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación”*. A este supuesto se hace referencia en *Memento Práctico ... Inspección ...*, núm. marg. 4596.

transcurrido el plazo de seis meses para devolver sin haberse iniciado un procedimiento de comprobación o investigación que hubiera puesto fin al procedimiento de devolución¹⁰.

IV. ¿Desaparición del efecto de producirse la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación o investigación?

Cabría cuestionarse, no obstante, qué sucedería si una vez iniciado uno de aquellos procedimientos de comprobación o investigación –pensemos en un procedimiento de inspección, por ejemplo-, tras el cual se presentara una autoliquidación a devolver, se produjera una interrupción injustificada del procedimiento por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o un incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento. En concreto, se trata de determinar si en estos supuestos desaparecerían todos los efectos producidos con su inicio, incluido el de evitar que la autoliquidación presentada ulteriormente inicie un procedimiento de devolución, y no sólo los mencionados expresamente en el art. 150. 2 de la LGT (efectos de interrupción de la prescripción y de requerimiento previo).

Dicho con otras palabras, producida la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo, en un procedimiento de inspección tras cuyo inicio se ha presentado una autoliquidación a devolver, ¿se entiende entonces que dicha autoliquidación sí que iniciaría el procedimiento de devolución?

Sobre la base de que no se hubiera producido la prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, cuyo plazo se habrá visto interrumpido indudablemente mediante la presentación de la autoliquidación a pesar de que fuera con posterioridad al inicio del procedimiento de inspección, en cuanto “*actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución*” [art. 68. 3 a) de la LGT]¹¹, cabría sostener, desde nuestro punto de vista, que entonces la autoliquidación sí

10 Es significativa en relación con esta problemática una reciente contestación emitida por el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la que se planteaba la obligación o no de la Administración tributaria de proceder a la devolución en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, una vez transcurrido el plazo de seis meses sin haberse iniciado un procedimiento de comprobación o investigación. El Consejo parece decantarse por el simple devengo de intereses de demora, pues, en su opinión, el bloque normativo de aplicación general y propio del Impuesto sobre Sociedades “sólo es rotundo a la hora de exigir el pago de intereses de demora, a favor del contribuyente, cuando la Administración no ordena el pago de la devolución solicitada en el plazo establecido en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, en el plazo de seis meses”. No obstante, extrae finalmente dos conclusiones relevantes: por un lado, que “sería recomendable que el ordenamiento tributario aclarase la terminación del procedimiento de devolución iniciado mediante una autoliquidación para evitar cualquier posible actuación de indefensión de un obligado tributario”; y, por otro, que considera “conveniente recomendar a la Administración tributaria que adopte las medidas necesarias, para evitar en lo posible retrasos que pudieran no estar suficientemente justificados en el pago de estas devoluciones tributarias incluso agilizando, en la planificación de las actuaciones inspectoras, el inicio y la adopción de la resolución que proceda en los procedimientos de inspección relacionados con aquéllas”.

11 Algunas dudas surgen, no obstante, en relación con las actuaciones del procedimiento de inspección, en un supuesto como éste en el que dicho procedimiento puede concluir en una liquidación que determine una devolución derivada de la normativa del tributo. Puesto que el art. 68. 3 de la LGT no prevé actuaciones administrativas como interruptivas del plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa del tributo. Tampoco lo hace en relación con la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, regulada conjuntamente con la anterior, pese a que el art. 66 de la anterior LGT sí que preveía en relación con este último la interrupción por “cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia”.

que produciría el efecto del inicio del procedimiento de devolución. Con ello no se haría otra cosa que interpretar en sentido amplio el art. 150. 2 de la LGT en coherencia con todos los efectos derivados del inicio de un procedimiento inspector, entre los cuales se encuentra el de evitar el inicio de un procedimiento de devolución con la presentación de una autoliquidación posterior, que sólo se encuentra recogido de forma implícita en la LGT.

De todos modos, con independencia de la desaparición del efecto que imposibilita el posterior inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada, la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo del procedimiento de inspección no impediría la continuación de este procedimiento, puesto que tales irregularidades no producen su caducidad (art. 150. 2 de la LGT). Desde esta óptica, la Administración podría reanudar las actuaciones en cualquier momento, en cuyo caso, de acuerdo ahora a las previsiones generales del art. 127 de la LGT, el procedimiento de devolución iniciado con la autoliquidación extemporánea –según la interpretación que aquí se sostiene- finalizaría con el inicio –realmente reanudación o continuación- del procedimiento de inspección. De forma semejante a lo que ocurre con el efecto de la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción por las actuaciones inspectoras en relación con el cual prevé de modo expreso el art. 150.2 que *“se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo”* máximo de duración del procedimiento inspector.

Esto sería incluso más claro en el supuesto de un procedimiento de comprobación limitada, respecto al que el incumplimiento de su plazo máximo de resolución sí produce la caducidad del procedimiento comprobador y, por tanto, su terminación. La autoliquidación produciría entonces los efectos de los que careció al haberse presentado con posterioridad al inicio del procedimiento de comprobación, incluido, de mantenerse esta interpretación, el del inicio del procedimiento de devolución. Pero dicho procedimiento de devolución finalizaría de iniciarse después un procedimiento de comprobación limitada, al no impedirlo la caducidad, siempre y cuando no se hubiera consumado la prescripción (art. 104. 5 de la LGT).

No obstante, más allá de la nueva prevalencia del procedimiento de comprobación o investigación sobre el procedimiento de devolución, al producir el nuevo inicio o la reanudación de aquél la finalización de éste, lo importante sería que se determinase ulteriormente una cantidad a devolver en la liquidación derivada del procedimiento de comprobación, dicha devolución derivada de la normativa del tributo sí debería ir acompañada, en su caso, de los correspondientes intereses de demora. Téngase en cuenta que habría que aplicar a este supuesto lo previsto en el art. 127, párr. 2º de la LGT acerca de que en todo caso (esto es, aunque se inicie o continúe un procedimiento de comprobación o investigación que hizo finalizar el procedimiento de devolución) *“se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta Ley”*¹². Lo que sería perfectamente aplicable al desaparecer el efecto producido con el inicio del procedimiento de comprobación, por lo que la autoliquidación sí habría iniciado un procedimiento de devolución,

12 En este importante efecto insiste también el art. 125. 4 del RGAT: “Cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los períodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 de este reglamento y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos”.

estándose ya ante una devolución derivada de la normativa del tributo solicitada por el obligado tributario.

En cualquier caso, dichos intereses de demora sólo se deberían abonar, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de transcurrir el plazo de seis meses, contado a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria (arts. 31. 2 y 125. 2, párr. 2º de la LGT). Lo que, en cualquier caso, sería frecuente en estos supuestos al haberse producido un retraso temporal importante en la actuación administrativa al haber tenido lugar una interrupción injustificada o un incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento.

En aquellos casos en los que sin haberse presentado la debida autoliquidación a devolver por el obligado tributario se iniciara un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, normalmente interesará presentar dicha autoliquidación aunque sea después del inicio de aquel procedimiento

Desde esta perspectiva se pone de relieve que

en aquellos casos en los que sin haberse presentado la debida autoliquidación a devolver por el obligado tributario se iniciara un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, normalmente interesará presentar dicha autoliquidación aunque sea después del inicio de aquel procedimiento, pese a que de acuerdo a lo dispuesto en el art. 87. 5 del RGAT supone que no se inicie el procedimiento de devolución. Porque ante la eventualidad de que tenga lugar la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo del procedimiento de inspección, de la presentación de aquella autoliquidación a devolver sólo se derivarían efectos favorables para el obligado tributario: la devolución derivada de la normativa de cada tributo debería ir acompañada de los correspondientes intereses de demora, computados desde la finalización del plazo de seis meses contados a partir de la presentación de la autoliquidación.

Además, existe otro efecto favorable para el obligado tributario derivado de la presentación de esa autoliquidación a devolver, aunque fuera con posterioridad al inicio de un procedimiento de comprobación. Porque dicha autoliquidación produciría la interrupción del plazo de prescripción del derecho a solicitar dicha devolución, no afectándole en consecuencia la desaparición de los efectos interruptivos producidos por la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo, que sólo se refieren a *“las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados”* o a *“las actuaciones inspectoras desarrolladas”* (arts. 104. 5 y 150. 2 de la LGT). Aunque lo cierto es que a partir de lo dispuesto en el art. 68. 3 de la LGT resulta difícil entender que tales actuaciones administrativas hubieran interrumpido la prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo¹³, lo que reafirma la trascendencia,

13 Recuérdese que como hemos puesto de relieve con anterioridad los únicos dos supuestos de interrupción de la prescripción que se prevén son *“cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de la autoliquidación”* y *“la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase”* (art. 68. 3).

desde la óptica de la prescripción, de presentar aquella autoliquidación a devolver, pese a haberse iniciado ya una actuación o procedimiento de oficio.

V. ¿No inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras el requerimiento administrativo para su presentación?

1. El procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos

De todos modos, existe un supuesto de presentación de autoliquidación a devolver tras el inicio de oficio de una actuación o procedimiento tributario en el que de forma especialmente clara no encuentra razón de ser alguna, al menos desde nuestro punto de vista, que dicha autoliquidación no inicie un procedimiento de devolución. Cuando, sin embargo, a partir del tenor literal del art. 87. 5 del RGAT, a él también se aplicaría el precepto, por lo que presentada la autoliquidación a devolver no traería consigo el inicio del procedimiento de devolución: téngase en cuenta que este precepto se refiere de forma genérica al inicio, de oficio, de “*las actuaciones o procedimientos*”, y no sólo al inicio de los procedimientos de comprobación o investigación, que son los que hemos mencionado hasta ahora.

Nos estamos refiriendo al supuesto en el que se presenta la autoliquidación a devolver una vez iniciado el que el RGAT califica como “*procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos*” (art. 153).

La nueva norma reglamentaria regula así de forma novedosa con un importante grado de detalle una práctica administrativa de larga tradición, pero que carecía de una regulación normativa detallada¹⁴: los requerimientos para la presentación de declaraciones o autoliquidaciones, que amplía también a la más moderna figura de las comunicaciones de datos, aunque esto es discutible en la medida en que dichas comunicaciones no sean de carácter obligatorio¹⁵.

La práctica de estos requerimientos, con una evidente relevancia externa en los particulares destinatarios de los mismos (con ellos la Administración tributaria se relaciona con el obligado tributario requiriendo la presentación de una declaración, autoliquidación o comunicación que normalmente ya tenía obligación

14 TRILLO ÁLVAREZ, “Actuaciones de control de declaraciones y otras obligaciones formales (artículos 153 y 154 RGAT)”, en ALCALÁ SACRISTÁN, C. (Dir.), *Manual de Aplicación de los tributos*, IEF, Madrid, 2008, p. 753.

15 A esta misma idea se refería TRILLO ÁLVAREZ, “Actuaciones...”, p. 758, que advertía que el apartado 2 del art. 153 del RGAT “no se refiere nada más que a la ausencia de presentación de declaraciones o autoliquidaciones, dejando a un lado las comunicaciones de datos. Ello es debido –añade– a que tal como define éstas el artículo 121 de la LGT, no tiene sentido pensar en un requerimiento por falta de presentación de un tipo específico de declaración tributaria de la que sólo pueden desprenderse derechos (devoluciones) para quien los presenta, aunque (...) más adelante este mismo artículo insiste en ello”.

de presentar¹⁶ y su inatención es configurada como una infracción autónoma en el art. 203 de la LGT¹⁷, tenía su necesaria cobertura legal, en cuanto a las declaraciones, en el art. 104 de la LGT de 1963. Así, de acuerdo a lo dispuesto en este artículo: *“La Administración puede recabar declaraciones y la ampliación de éstas, así como la subsanación de los defectos advertidos, en cuanto fuere necesaria para la liquidación del tributo y su comprobación”*¹⁸.

En la nueva LGT, por su parte, estos requerimientos estarían incluidos en la *“realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias (...)”*, configurada como una de las funciones en cuyo ejercicio consiste la gestión tributaria [art. 117. 1 e)]¹⁹. Se lleva a cabo así, de forma errónea en nuestra opinión, una configuración de estas posibilidades de actuación administrativa, junto a las otras integrantes de la gestión tributaria, desde la óptica de las tareas que corresponde llevar a cabo a la Administración tributaria, sin dotar de relevancia alguna a que dichas tareas tengan trascendencia externa o sean de carácter meramente interno²⁰.

Se ha puesto de relieve por una cualificada doctrina que este denominado por la norma reglamentaria como “procedimiento”, junto con otros también así calificados, “no son sino actuaciones materiales de comprobación (...), aunque, como es lógico, como resultado de estas comprobaciones pueden producirse consecuencias para los contribuyentes”

Esto es confirmado por el desarrollo reglamentario en el RGAT, realizado al amparo de lo dispuesto en el art. 123. 2 de la LGT, que dentro de la Subsección Tercera de la Sección Séptima (*“Actuaciones y*

16 Para estos supuestos en los que “la Administración requiera para que preste declaración a quien ya estaba obligado a hacerlo en virtud de una norma de carácter general” entendía SÁNCHEZ SERRANO, L., en *Comentarios a las Leyes financieras y tributarias*, I, EDESA, Madrid, pág. 82, que dichos requerimientos “lo que hacen es hacer nacer un nuevo deber particular de declarar, en cierto modo independiente del inicial y susceptible de ser cumplido –o nuevamente incumplido– con cierta autonomía con respecto al anterior”.

17 Bajo el encabezamiento de *“Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria”*, dispone el art. 203 de la LGT: *“Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria / Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones / Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas (...) b) No atender algún requerimiento debidamente notificado”*.

18 En cualquier caso, tal como se deduce de lo dispuesto en este precepto, en él encontraban cobertura legal diferentes facultades o potestades administrativas de requerimiento: para la presentación de una declaración omitida, para que se efectuara una nueva declaración adicional, complementaria o ampliadora de la anteriormente formulada; y, para que se subsanaran los defectos advertidos en la declaración presentada. En este sentido, SÁNCHEZ SERRANO, en *Comentarios...*, págs. 79 y ss.

19 TRILLO ÁLVAREZ, *“Actuaciones...”*, pág. 756.

20 SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *“Gestión tributaria”...*, pág. 365 y ss.

procedimientos de comprobación de obligaciones formales”) del Capítulo II (“Procedimientos de gestión tributaria”) del Título IV (“Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”), y bajo el encabezamiento de “Actuaciones de control de presentación de declaraciones”, regula una actuación administrativa en la que se requiere la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación omitida.

De todos modos, llama la atención que se configure en el RGAT esta modalidad de actuación administrativa como un auténtico procedimiento administrativo. Al menos, así lo califica expresamente el apartado 6º del art. 153 al recoger las formas de terminación del “procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos”: “a) Por la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos omitidas”; “b) Por la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación”; “c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación”; y, “d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento”.

En este sentido, se ha puesto de relieve por una cualificada doctrina que este denominado por la norma reglamentaria como “procedimiento”, junto con otros también así calificados, “no son sino actuaciones materiales de comprobación (...), aunque, como es lógico, como resultado de estas comprobaciones pueden producirse consecuencias para los contribuyentes”²¹.

De todas formas, sin entrar en esta cuestión que requiere un análisis más detenido, posiblemente el nuevo Reglamento no haya hecho otra cosa que ser coherente con la norma legal que desarrolla, por lo que la crítica anterior sería extensible también a la propia LGT. Puesto que en ella se configura como una de las posibles formas de terminación de los procedimientos tributarios “el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento” (art. 100. 1), en la que parece encajar perfectamente aquella actuación de la Administración tributaria regulada en detalle por el RGAT: se requiere el cumplimiento de una obligación, la de presentar una autoliquidación que no se ha presentado pese a existir obligación de hacerlo, llevándose a cabo efectivamente como respuesta a dicho requerimiento el cumplimiento de dicha obligación²².

2. La inaplicación del artículo 87. 5 del Reglamento al procedimiento de control de la presentación de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos

Más allá de lo anterior, lo que interesa clarificar aquí es si una vez requerida por la Administración tributaria la presentación de la autoliquidación omitida, y presentada ésta por el obligado tributario, de tratarse de una autoliquidación a devolver, produciría o no dicha autoliquidación el inicio del procedimiento de

21 PALAO TABOADA, C., “La gestión tributaria y el proyecto de reglamento”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 4, 2006 (Westlaw, BIB 2006, 738), pág. 7. Algunas dudas suscita también para JIMÉNEZ JIMÉNEZ, en *El procedimiento...*, pág. 244, el que se inicie por un requerimiento para la presentación de una declaración, aunque finalmente se decanta por entender que “se debe considerar iniciado un procedimiento en sentido estricto”. Por su parte, TRILLO ÁLVAREZ, “Actuaciones...”, pág. 757, lo califica de procedimiento “sui generis”, al tratarse de un procedimiento que normalmente se agota con un requerimiento de la Administración.

22 Sobre esta forma de terminación de los procedimientos tributarios, entre otros, HUESCA BOADILLA, R., en HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. (Coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, I, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 689; MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso...*, pág. 300; y, PÉREZ ROYO, *Derecho...*, pág. 232.

devolución correspondiente. Lo que a su vez, de responderse negativamente a esta cuestión, suscitaría nuevos interrogantes: ¿cómo se reconocería y practicaría entonces la devolución, si no es a través del procedimiento general previsto para ello? ¿o es que acaso, al no determinar el inicio del procedimiento de devolución la autoliquidación presentada tras el requerimiento administrativo previo, no cabría ya solicitar dicha devolución? ¿cómo se compatibiliza esta afirmación con la indudable no prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, de haberse presentado la autoliquidación a devolver con anterioridad al transcurso del plazo de cuatro años, como será en el caso normal?

En la LGT se prevé sólo en relación con los procedimientos de comprobación e investigación, concretamente los de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, la no posible simultaneidad con el procedimiento de devolución

Desde luego, y sin perjuicio de las incoherencias señaladas, nos encontraríamos con un caso en el que se presentaría una autoliquidación a devolver *“una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos”* de oficio, que es el ámbito delimitado por el art. 87. 5 del RGAT en orden a determinar el no inicio, *“en ningún caso”*, de un procedimiento de devolución, además de los otros efectos previstos en el mismo a los que haremos referencia después.

Sin embargo, esta conclusión interpretativa a la que nos lleva un simple análisis de la literalidad del art. 87. 5 no puede ser admitida. Porque el efecto de no iniciar un procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras el inicio de oficio de las actuaciones o procedimientos, desde nuestro punto de vista, sólo puede ser de aplicación a los supuestos en los que se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o investigación²³. Y no se aplicaría, por tanto, cuando hubiera tenido lugar el inicio del calificado reglamentariamente como *“procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos”*. Esto estaría justificado, en nuestra opinión, por dos grupos fundamentales de razones.

En primer lugar, por la finalidad propia y específica de este “procedimiento”, el relativo a los requerimientos para la presentación de autoliquidaciones omitidas, que es distinta a la de aquellos procedimientos comprobadores o investigadores. Se trata de una actuación iniciada por la Administración Tributaria, es cierto, pero dirigida precisamente a que el obligado tributario, en lo que aquí interesa, presente la autoliquidación omitida que puede ser, en su caso, una autoliquidación a devolver. Ésta es la forma normal de terminación de dicho “procedimiento” [art. 153. 6 a) del RGAT].

23 Así parece entenderse también en *Memento Práctico...Procedimientos Tributarios...*, núm. marg. 3715, que al referirse a este caso en el que una autoliquidación no inicia un procedimiento de devolución menciona el supuesto en que “la Administración con carácter previo haya iniciado un procedimiento de comprobación en relación con la misma obligación tributaria que es objeto de autoliquidación por el obligado tributario”.

Desde nuestro punto de vista, la previsión del art. 87. 5 del RGAT acerca del no inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios tampoco puede aplicarse a estos requerimientos de obtención de información

Y si esa es su finalidad no parece coherente con la misma negar uno de los efectos fundamentales que puede tener la presentación de la autoliquidación a los supuestos en los que se lleva a cabo tras el correspondiente requerimiento administrativo: la de iniciar un procedimiento de devolución cuando dicha autoliquidación es a devolver. Sobre todo teniendo en cuenta que ese efecto jurídico característico de este tipo de autoliquidaciones corresponde con independencia de que se presenten dentro o fuera de plazo. Así lo revela de modo expreso la propia LGT al configurar distintos momentos de inicio de cómputo del plazo de seis meses en el que se tiene que ordenar el pago de la devolución para que no genere intereses de demora (art. 125. 2).

Cuestión distinta será que al haberse producido el incumplimiento de la obligación de presentar la autoliquidación dentro de plazo, que es

precisamente lo que ha motivado el requerimiento de la Administración tributaria, nos encontremos con una conducta infractora que puede ser sancionada. En concreto, por haberse realizado el tipo infractor del art. 198 de la LGT de no presentar en plazo autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico, a la que corresponde como sanción una multa pecuniaria fija de 200 euros²⁴. También será una cuestión diferente, y que en nada puede afectar al inicio del procedimiento de devolución derivado de la autoliquidación a devolver, que esta multa pueda ser de la mitad (100 euros) cuando la autoliquidación se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, aunque esto no ocurrirá en el caso aquí contemplado²⁵.

Y la segunda razón que justifica que no pueda aplicarse ese efecto enervador del inicio del procedimiento de devolución del art. 87. 5 del RGAT a este procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones, según nuestro parecer, se encuentra en la propia regulación legal de la materia. Puesto que es de dicha normativa de donde cabe deducir implícitamente el efecto jurídico del no inicio de un procedimiento de devolución, pero esto es sólo en relación con los procedimientos de comprobación o investigación, tal como vimos con anterioridad.

En este sentido, en la LGT se prevé sólo en relación con los procedimientos de comprobación e investigación, concretamente los de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, la no posible simultaneidad con el procedimiento de devolución y la preferencia o prevalencia de aquéllos sobre éste, que es de donde debe deducirse lo dispuesto en el art. 87. 5 del RGAT. En concreto, al prever como posible

24 Sobre este tipo infractor, por todos, MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Bilbao, 2005, págs. 202 y ss.

25 MESTRE GARCÍA y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, *Guía de infracciones...*, págs. 203-204 y 207.

forma de terminación del procedimiento de devolución el inicio de uno de aquellos procedimientos de comprobación o investigación (art. 127, párr. 1º). Por lo que sólo a dichos procedimientos comprobadores –siendo más concretos, sólo al de comprobación limitada y de inspección, tal como se justificó en su momento– habría que aplicar el mencionado efecto explicitado por la normativa reglamentaria, pero deducido de la propia LGT.

VI. ¿No inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras un requerimiento de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias?

1. Los requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias

Una problemática similar, que debe también encontrar la misma respuesta, en nuestra opinión, se plantea en relación con los requerimientos de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias.

Estos requerimientos de información constituyen una de las novedades más importantes introducidas por la LGT de finales de 2003 en el ámbito de la obtención de información con trascendencia tributaria. Puesto que de acuerdo a las previsiones del art. 93 de dicha Ley los “datos, informes, antecedentes y justificantes” a requerir por la Administración tributaria a las “personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como (a) las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley” (entes sin personalidad), pueden también estar “relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias”. Dichos “datos, informes, antecedentes y justificantes” a requerir, por tanto, no sólo son aquellos “deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”, como preveía el art. 111 de la anterior LGT.

Esto significa que la información con trascendencia tributaria a requerir por la Administración al amparo de aquel precepto, no sólo es aquella que se solicita al obligado tributario en cuanto tercero, al tratarse de una información relativa a otros sujetos con los que mantiene algún tipo de relación económica, profesional o financiera. Porque también se podría requerir al obligado tributario, de acuerdo a las previsiones de aquel artículo, información con trascendencia tributaria que le afecta a él mismo, al estar relacionada “con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias”²⁶.

26 Sobre estos requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias, entre otros: ROZAS VALDÉS, J. A., en PALAO TABOADA, C. (coord.), Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria, CEF, Madrid, 2004, pág. 311; UTANDE SAN JUAN, J. M., en Profesores del CEF, *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, REAF-CEF, Madrid, 2004, pág. 415; LAMOCA PÉREZ, C., “Las actuaciones de la inspección en la nueva Ley General Tributaria”, Carta Tributaria Monografías, núm. 2, 2005, pág. 3; y, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “Los requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias a la luz del proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos”, Fiscal Mes a Mes, núm. 127, 2007, págs. 23 y ss.

2. La inaplicación del artículo 87. 5 del Reglamento a los requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias

Desde nuestro punto de vista, la previsión del art. 87. 5 del RGAT acerca del no inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios tampoco puede aplicarse a estos requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias. De este modo, en nuestra opinión, la autoliquidación a devolver presentada por el obligado tributario que no presentó en su momento y que lleva a cabo tras haber recibido uno de esos requerimientos de obtención de información, sí iniciaría el correspondiente procedimiento de devolución. Y ello a pesar de que estaríamos en presencia de una autoliquidación presentada tras el inicio de oficio de una actuación o procedimiento tributario, por lo que de acuerdo a la literalidad de aquella norma reglamentaria dicha autoliquidación no iniciaría el procedimiento de devolución.

Las razones fundamentales que nos llevan a esta conclusión son semejantes a las señaladas en relación con los requerimientos para la presentación de autoliquidaciones, aunque no idénticas puesto que distintas son las finalidades perseguidas en unas y otras actuaciones administrativas.

Con los requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias se pretende fundamentalmente por parte de la Administración tributaria el conocimiento de datos relevantes para la selección de sujetos y obligaciones tributarias a inspeccionar. Es decir, con esta actuación administrativa se trata de que la Administración tributaria disponga de más elementos de juicio para decidir o no el inicio de un procedimiento inspector²⁷. Pero son una especie de actuaciones autónomas, no insertas en ningún caso en un procedimiento de comprobación o investigación más amplio. Como precisa el art. 30. 3, párr. 3º del RGAT, los *“requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación”*.

Sin embargo, como vimos, la regulación de la LGT de la que se deducía la previsión reglamentaria del no inicio de un procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada se refería únicamente a los procedimientos de comprobación e investigación: puesto que sólo los procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección suponían la finalización del procedimiento de devolución (art. 127).

Téngase en cuenta, además, que una vez iniciado un procedimiento de devolución mediante la presentación de la autoliquidación por parte de un obligado tributario, y antes del transcurso de seis meses, podría llevarse a cabo en relación con dicho obligado tributario uno de estos requerimientos de obtención de información sobre el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias. Sin embargo, en nuestra opinión, ese requerimiento o esa actuación de obtención de información no pondría fin en ningún caso al procedimiento de devolución.

Esto estaría motivado, desde nuestro punto de vista, no sólo en que la LGT y el RGAT no lo prevén expresamente. Sino también, y sobre todo, en que no estamos entonces en presencia de un procedimiento

27 UTANDE SAN JUAN, en *Ley General Tributaria...*, pág. 415; LAMOCA PÉREZ, “Las actuaciones...”, pág. 3; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Los requerimientos...”, pág. 25.

de comprobación o investigación. Sólo para estos procedimientos cualificados, dirigidos de modo directo y efectivo a la comprobación y liquidación de la obligación tributaria correspondiente, reserva la normativa vigente, de modo justificado en nuestra opinión, el efecto de hacer finalizar un procedimiento de devolución iniciado con anterioridad. Puesto que sólo en estos procedimientos comprobadores es dónde se cuestiona de modo directo y efectivo la cuota autoliquidada por el obligado tributario.

En este contexto, no tiene sentido que realizado un requerimiento de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias a quien no presentó su autoliquidación, tras lo cual se presentara la autoliquidación a devolver omitida, ésta no pudiera iniciar el correspondiente procedimiento de devolución. Por el contrario, aquella actuación administrativa, que no tiene por objeto directo comprobar o investigar los hechos relevantes para la liquidación de una obligación tributaria determinada, sino simplemente obtener información a efectos de decidir el inicio o no de un procedimiento comprobador, no produciría efecto alguno respecto a la autoliquidación que se presentara con posterioridad.

De forma semejante a que estos requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias no son actuaciones interruptivas de la prescripción del derecho a liquidar de las del art 68. 1 a) de la LGT ni suponen un requerimiento administrativo previo o una actuación administrativa que evita los efectos de exoneración de responsabilidad sancionadora, de acuerdo a lo previsto en los arts. 27 y 179. 3 de la LGT y 2 del Reglamento del Régimen Sancionador Tributario, tampoco pueden evitar que la autoliquidación presentada con posterioridad, cuando determina una cantidad a devolver, inicie el correspondiente procedimiento de devolución.

VII. . Una conclusión relevante: los peligros de las regulaciones generales y comunes a las actuaciones y procedimientos tributarios

De todos modos, con esta problemática planteada se pone de relieve un concreto ejemplo de los peligros que puede traer consigo una regulación muy general y con un alto nivel de abstracción, que se da de forma acusada en estas normas comunes de las actuaciones y procedimientos tributarios²⁸. Lo que puede producir problemas interpretativos importantes, generadores en muchos casos de dudas o incertidumbres en su aplicación práctica. Puesto que a partir de la literalidad empleada en el art. 87. 5 del RGAT se regulan conjuntamente, en lo que interesa ahora:

Con esta problemática planteada se pone de relieve un concreto ejemplo de los peligros que puede traer consigo una regulación muy general y con un alto nivel de abstracción, que se da de forma acusada en estas normas comunes de las actuaciones y procedimientos tributarios

28 Es crítico con este "estilo" del Proyecto, aunque "determinado por el de la LGT que desarrolla", PALAO TABOADA, "La gestión tributaria...", pág. 6.

- distintos efectos jurídicos: no inicio de un procedimiento de devolución, no aplicación de los efectos de exoneración de responsabilidad sancionadora por espontaneidad de los arts. 27 y 179. 3 de la LGT y efectos informativos y probatorios para la liquidación que pueda practicarse;
- diferentes actos jurídicos que generarían dichos efectos jurídicos: declaraciones (en sus distintas modalidades, según la concepción amplia de la LGT, relacionadas o no directamente con obligaciones tributarias materiales, es decir, declaraciones del hecho imponible y declaraciones censales o informativas); y, autoliquidaciones (también en sus distintas clases, esto es, a ingresar, a devolver, a compensar o con cuota cero); y,
- las actuaciones o procedimientos tributarios de oficio, que al iniciarse con anterioridad a aquellos actos jurídicos producirían los mencionados efectos.

Sin embargo, pese a esta regulación conjunta, no todos los efectos previstos en este artículo pueden aplicarse siempre a todas las declaraciones o autoliquidaciones o a todas las actuaciones o procedimientos tributarios iniciados de oficio.

En lo que aquí interesa, el efecto de no inicio de un procedimiento de devolución.

Este efecto, analizado detenidamente en nuestro estudio, no sólo podrá aplicarse únicamente a las autoliquidaciones a devolver, lo que no plantearía, en cualquier caso, problema alguno, pues sólo aquéllas son las susceptibles de iniciar dicho procedimiento en estos supuestos. Sino también sólo se aplicaría a las autoliquidaciones a devolver presentadas con posterioridad al inicio de oficio de un procedimiento de comprobación o investigación, lo que, sin embargo, únicamente puede concluirse a través de un análisis más detenido del precepto.

En definitiva, como hemos puesto de relieve, ni los requerimientos para la presentación de autoliquidaciones omitidas ni los requerimientos de obtención de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias producen el efecto en las autoliquidaciones a devolver presentadas con posterioridad de que no inicien el correspondiente procedimiento de devolución. Y esto es así a pesar de que también en estos casos se esté en presencia de autoliquidaciones presentadas con posterioridad al inicio de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios, que es el ámbito en el que se aplicaría aquel efecto de acuerdo a la literalidad del art. 87. 5 del RGAT.