

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2716/2019, DE 18 DE DICIEMBRE DE 2019

Gabinete de Estudios de AEDAF

**Procedimientos tributarios. Recargos por presentación extemporánea.
Determinación del cauce formal para la exacción del recargo.**

Concluye el TEAC que la exigencia del recargo por autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo debe enmarcarse en el ámbito de la gestión tributaria, en el marco de un procedimiento o actuación identificado como de «liquidación del recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación sin requerimiento previo (art. 27 de la LGT)», pero se rechaza la posición del TEAR tendente a exigir que dicha exacción deba llevarse a cabo, necesariamente, a través de un procedimiento de comprobación limitada o de verificación de datos.

Dado que ni la LGT ni el RGAT regulan de forma expresa el procedimiento para la exigencia del recargo, el mismo deberá regirse por las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios contenidas en el Capítulo II del Título III de la LGT, desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RGAT. En este sentido, la Administración debe conceder trámite de audiencia al interesado con anterioridad a la propuesta de liquidación o, en su defecto, conceder un trámite de alegaciones por plazo similar con la notificación de dicha propuesta.

Fundamentos jurídicos

(...)

TERCERO

Una vez recordada la naturaleza de obligación tributaria accesoria del recargo por declaración extemporánea y los requisitos para su exacción, se hace necesario determinar cuál es el cauce formal que debe seguir la Administración para, concurriendo tales requisitos, exigirlo al obligado tributario.

El procedimiento administrativo en general se define doctrinalmente como el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin. El procedimiento tiene por finalidad esencial la emisión de un acto administrativo al servicio de los intereses generales. La Ley 39/2015 lo define en su Exposición de Motivos como el conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cauce legalmente previsto, para dictar un acto administrativo o expresar la voluntad de la Administración.

La actuación pública requiere seguir unos cauces formales, más o menos estrictos, que constituyen la garantía de los ciudadanos en el doble sentido de que la actuación es conforme con el ordenamiento jurídico y que ésta puede ser conocida y fiscalizada por los ciudadanos.

El procedimiento administrativo se configura como una herramienta al servicio de la eficacia de la Administración, ya que le sirve para recabar todos los hechos relevantes y fundamentos jurídicos de la decisión, y al mismo tiempo como una garantía que tiene el ciudadano de que la Administración no va a actuar de un modo arbitrario, sino con objetividad y siguiendo las pautas del procedimiento establecido en las normas, que por otra parte el administrado puede conocer y en el que puede participar cuando en él se diriman asuntos que afecten a sus derechos o intereses. Ambas funciones del procedimiento son especialmente importantes cuando la Administración ejerce potestades discrecionales, ya que el procedimiento seguido y el expediente con él formado servirán para el control judicial de la actuación administrativa.

Para la determinación del cauce formal para la exacción del recargo por declaración extemporánea conviene destacar lo dispuesto en el artículo 83 de la LGT, con el que comienza el Capítulo I (Principios generales) del Título III (La aplicación de los tributos) de dicha norma, sobre lo que ha de entenderse por aplicación de los tributos:

(...)

El citado precepto excluye directamente del concepto «aplicación de los tributos» el ejercicio de la potestad sancionadora y la revisión en vía administrativa.

Dado que el recargo por declaración extemporánea constituye una obligación tributaria accesoria y no una sanción resulta claro que su exacción constituye una actividad administrativa incardinada en lo que el artículo 83 de la LGT define como ámbito de la aplicación de los tributos.

El Capítulo II (Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios) del Título III (La aplicación de los tributos) de la LGT tiene por objeto el establecimiento de normas comunes a todas las actuaciones y procedimientos tributarios, ya sean de gestión, inspección o recaudación, y sin perjuicio de las especialidades que se establezcan en cada procedimiento específico.

(...)

De acuerdo con el contenido del artículo 97 de la LGT las dudas que puedan surgir sobre la normativa aplicable a cada procedimiento tributario han de resolverse del modo siguiente:

- 1.- En primer lugar, y de modo preferente, son de aplicación las normas especiales que para cada procedimiento de gestión, inspección o recaudación se establecen, respectivamente, en los Capítulos III (procedimientos de gestión), IV (procedimiento de inspección) y V (procedimiento de recaudación). La letra a) del artículo 97 incluye, entre las normas especiales de cada procedimiento, las que eventualmente se establezcan en otras leyes tributarias, como las leyes propias de cada tributo, y que, como normas especiales, prevalecen sobre la general.
 - 2.- En segundo lugar, será de aplicación la normativa reglamentaria de desarrollo que específicamente se establezca para cada uno de los mencionados procedimientos. Aquí habrá que considerar fundamentalmente 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 (RGAT), y el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).
 - 3.- En tercer lugar, en lo no previsto en las normas especiales, se aplicarán las normas comunes establecidas en el Capítulo II del Título III de la LGT, que prevé normas cuya aplicación tiene trascendencia para los distintos procedimientos y evita reiteraciones innecesarias en la regulación de los mismos, regulación que se ciñe así a las especialidades.
- (...)
- 4.- Por último, en todas las cuestiones que no se encuentren específicamente reguladas en las normas especiales de cada procedimiento ni en las normas comunes que establece el citado Capítulo II para todos los procedimientos tributarios, se aplicarán las normas generales del procedimiento administrativo común.

(...)

En este sentido, a juicio de este Tribunal Central, la exigencia del recargo por autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo se enmarca dentro de la gestión tributaria conforme a lo dispuesto en la letra n) del apartado 1 del artículo 117 de la LGT, en la medida en que constituye una actuación de aplicación de los tributos no integrada en las funciones de inspección y recaudación a las que se refieren los artículos 141 y 160 de la LGT. Como tal actuación de gestión tributaria se regirá por lo dispuesto en la LGT y en el RGAT al amparo de lo dispuesto en el apartado segundo del citado artículo 117 de la LGT.

(...)

Pues bien, entre los procedimientos de gestión que regulan de forma expresa la LGT y el RGAT no se encuentra el concerniente a la exigencia del recargo por

autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo. Así, en efecto, de este recargo se ocupa, como más arriba dijimos, el artículo 27 de la LGT, precepto del que se infiere que la Administración tributaria liquidará el recargo cuando se den los requisitos exigidos pero que no establece un cauce formal concreto para su exacción.

Así las cosas, a juicio de este Tribunal Central y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 97 de la LGT, la regulación de la «actuación y procedimiento de aplicación de los tributos» consistente en la exigencia del recargo por presentación de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo, estará constituida por las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios establecidas en el Capítulo II del Título III de la LGT, desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RGAT, y para lo no establecido en ellas, supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

No es desdeñable la apreciación de la Directora General de Tributos de que la expresión «procedimientos administrativos» que utiliza el artículo 83 de la LGT, antes transcrito, deba entenderse en un sentido amplio, es decir, que la misma cubre tanto a las actuaciones como a los procedimientos en sentido estricto. Prueba de ello sería que el propio artículo 98 de la LGT, que lleva por título «Iniciación de los procedimientos tributarios» comienza su apartado primero señalando que «Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario....» y que el artículo 99 siguiente se titula «Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios». La exigencia del recargo por presentación de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo constituiría, pues, propiamente, una actuación de gestión tributaria. Sea como fuere, lo cierto es que se rige por las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios establecidas en el Capítulo II del Título III de la LGT, desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RGAT, y para lo no establecido en ellas, supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

Debe rechazarse, por tanto, la postura del TEAR conforme a la cual la exigencia del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo debe hacerse necesariamente en el marco de un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada.

El recargo, conforme a lo expuesto, deberá exigirse en el marco de un procedimiento o actuación identificado como de liquidación del recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación sin requerimiento previo (artículo 27 LGT) y que se regula fundamentalmente por las normas del Capítulo II del Título III de la LGT, desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RGAT, y supletoriamente por las normas administrativas generales.

En este sentido, debe recordarse lo dispuesto en el artículo 99.8 de la LGT (precepto contenido en el Capítulo II del Título III) conforme al cual «En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones

posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones».

(...)

Conforme a lo dispuesto en el artículo 99.8 de la LGT y teniendo presente que ni la LGT ni el RGAT regulan expresamente el procedimiento para exigir el recargo por autoliquidación extemporánea, la Administración tributaria debería conceder trámite de audiencia al interesado con anterioridad a la propuesta de liquidación, a fin de que éste pudiera alegar cuanto conviniera a su derecho, en la medida en que tal ausencia de regulación determina que no esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta.

Ahora bien, si la Administración tributaria, en lugar del preceptivo trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución concediera un trámite de alegaciones –que no resulta preceptivo– por plazo similar a aquél con la notificación de dicha propuesta (con la que ha podido incluso iniciarse el procedimiento si se disponía de información suficiente para formularla, ex artículo 87.3.e) RGAT), como sucede en el supuesto de hecho aquí examinado, tal irregularidad formal no sería invalidante, a juicio de este Tribunal Central, toda vez que no determinaría indefensión alguna para el interesado, quien tendría la oportunidad de alegar cuanto conviniera en defensa de su derecho con anterioridad a la resolución o liquidación que pusiera fin al procedimiento.