

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058147

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 7 de mayo de 2015

Vocalía 1.^a

R.G. 6249/2014

SUMARIO:

IRPF. Gestión. Declaración del impuesto. Otras cuestiones. Regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero y condonación de las sanciones, recargos e intereses liquidados por este concepto. La cuestión que se plantea concierne a la Ley 26/2014 (Modifica la Ley 35/2006, el RD Leg. 5/2004 y otras normas tributarias). La citada Ley, en lo que aquí interesa, dispone en la Disposición Adicional Única sobre la «Regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero y condonación de las sanciones, recargos e intereses liquidados por este concepto», que los contribuyentes del IRPF que hubieran percibido pensiones procedentes del exterior sujetas a tributación por dicho Impuesto, de acuerdo con la normativa vigente, y no hubieran declarado tales rendimientos en los períodos impositivos cuyo plazo de declaración en período voluntario hubiera concluido a la fecha de entrada en vigor de esta Disposición, podrán regularizar su situación tributaria sin exigencia de recargos, intereses ni sanciones, mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias en los términos previstos en la propia Disposición Adicional Única. Así, en el presente caso, se impugna una liquidación de intereses de demora, correspondientes a una cuota -no impugnada-, liquidada incluyendo ingresos procedentes de pensiones del extranjero. En consecuencia, dado que los intereses recurridos derivan de una liquidación que fue exigida antes de la entrada en vigor de la citada Disposición Adicional Única de la Ley 26/2014 (Modifica la Ley 35/2006, el RD Leg. 5/2004 y otras normas tributarias), al cumplirse los requisitos establecidos en el apdo. 2 de la misma, la parte de la liquidación correspondiente a intereses de demora ha quedado automáticamente condonada por dicha Ley. Por ello, no cabe entrar a analizar la procedencia o no de los intereses de demora liquidados, por haber sido ya satisfechas en este extremo extraprocesalmente las pretensiones del interesado en virtud de la reiterada Disposición Adicional Única. **(Criterio 1 de 2) Procedimiento para hacer efectiva la condonación de recargos, intereses y sanciones.** No obstante, el procedimiento a seguir para hacer efectiva la condonación de recargos, intereses y sanciones, cuando la liquidación de los mismos hubiera ganado firmeza, exige la solicitud por parte de los interesados ante la Administración tributaria en el plazo improrrogable comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 30 de junio de 2015. En el supuesto examinado nos encontramos con un acto administrativo que, si bien no era firme cuando se interpuso el recurso extraordinario de revisión, sí ha adquirido firmeza durante su tramitación. Y además, el interesado ha interpuesto el recurso extraordinario de revisión frente a los intereses de demora derivados de la cuota regularizada y, si bien su solicitud se ha producido cuando aún no había entrado en vigor la Disposición Adicional Única, no obstante, su petición se ha mantenido hasta el día de la fecha, cuando ya ha entrado en vigor la Disposición Adicional Única; y, se ha planteado en un recurso formulado ante este Tribunal Central, que es órgano de la Administración tributaria, con lo cual debe entenderse cumplida la exigencia procedimental de solicitud de condonación antes de la fecha límite que en ella se prevé. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 75, 190, 235 y 244.

Ley 26/2014 (Modifica la Ley 35/2006, el RD Leg. 5/2004 y otras normas tributarias), Disp. Adicional Única.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, constituido en Sala este Tribunal Económico-Administrativo Central, ha VISTO el Recurso Extraordinario de Revisión interpuesto por **D. A...**, **N.I.F. ...**, con domicilio a efecto de notificaciones en ..., contra acuerdo de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de la AEAT de Denia (la Oficina Gestora) por el que se practicó Liquidación Provisional a los esposos **D. A... y D.^a M...**, **NIF ...**, quienes formularon declaración conjunta por el concepto tributario de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2009, referencia ..., importe total a ingresar 875,23 euros de los que 724,29 euros corresponden a cuota y 150,94 euros a intereses de demora cuota. Así como -- hay que entender -- contra los actos que de la Liquidación Provisional traigan causa y de los que solo consta en el expediente administrativo una providencia de apremio acordada por la Dependencia Regional de Recaudación que da lugar a un recargo de 30,19 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada, con fecha 13/08/2014 se notificó al obligado tributario Acuerdo de la Oficina Gestora practicándole la Liquidación Provisional arriba referida. En alegaciones a la propuesta de esa liquidación el interesado había expuesto su conformidad con ella con la excepción de los intereses de demora liquidados.

Segundo.

Con fecha 20/08/2014, el interesado interpuso recurso de reposición contra la Liquidación Provisional en el que exponía estar de acuerdo con la cuota de la liquidación pero no con la liquidación de intereses de demora alegando que según se desprendía del Consejo de Ministros del 1 de agosto de 2014 y de la nota de prensa del Ministerio de Hacienda, las regularizaciones de las pensiones procedentes del extranjero que ingresen el 100% de la cuota tributaria gozarán de exención de sanciones, recargos o intereses de demora.

La Oficina Gestora desestimó el recurso razonando acerca de las alegaciones del interesado que la normativa por él citada no había entrado en vigor por lo que no procedía la anulación de los intereses de demora en la liquidación recurrida. El acuerdo desestimatorio se notificó al obligado tributario con fecha 06/10/2014.

Cuarto.

Contra el acuerdo desestimatorio de la Oficina Gestora, el interesado interpuso con fecha 24/10/2014, el recurso extraordinario de revisión que aquí se resuelve. No acompaña documentos que pongan de relieve la pertinencia de dicho recurso excepcional, alegando como fundamento:

«El Boletín Oficial de las Cortes del pasado día 6 de agosto publica el proyecto de ley de modificación de la ley 35/2006 de IRP, especificando en su disposición adicional única la condonación de sanciones e interés de demora liquidados como consecuencia de la regularización de declaraciones por IRPF donde se hayan incluido pensiones percibidas del extranjero, liquidados con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición. Parece absurdo pues, tener que pagar y luego solicitar la devolución de lo pagado teniendo en cuenta la modesta economía del contribuyente, pensionista de 84 años de edad.»

Concluye solicitando que se estime su petición del recurso de reposición, y si no es posible porque la norma no haya entrado en vigor, que se suspenda el acto hasta la entrada en vigor de la norma prevista para el día 1 de enero de 2015

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite por este Tribunal Económico-Administrativo Central de este recurso extraordinario de revisión tal y como prevén los artículos 244 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT-2003), y 62 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa (RRVA) aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo, procediendo ahora a examinar si concurren los motivos que la ley establece para su admisión.

Segundo.

El recurso extraordinario de revisión en materia tributaria es objeto de regulación en el artículo 244 de la LGT-2003 que dispone en sus apartados 1 y 3:

«1. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los **actos firmes** de la Administración tributaria (...).

(...)»

Hay que comenzar por precisar que en el caso que se somete a este Tribunal **no se está inicialmente ante un acto firme** de la Administración Tributaria teniendo en cuenta que cuando se interpone el recurso extraordinario objeto de esta Resolución no ha transcurrido el plazo legal (un mes exart. 235 LGT-2003) para la

impugnación en vía económico-administrativa ordinaria del Acuerdo de la Oficina Gestora que desestimó el recurso de reposición contra la Liquidación Provisional formulado por el interesado. Con todo, esta circunstancia no es óbice para que este Tribunal entre a conocer del recurso interpuesto, dado que durante su tramitación la resolución desestimatoria del recurso de reposición ha devenido firme, sanándose de este modo la ausencia inicial de este requisito. Este criterio ha sido reiteradamente mantenido por este Tribunal pudiendo citarse, entre otras varias, las resoluciones con los RR.GG. 3679/03, 294/07, 112/09, 3023/09, 5869/10, 6074/11 y 6327/11.

Tercero.

La cuestión que plantea el recurso concierne a la Ley a cuyo proyecto se refiere el interesado al fundamentar sus recursos tanto en vía ordinaria (recurso de reposición) como extraordinaria (el de revisión que aquí se resuelve). Ese proyecto se convirtió en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. La Ley citada, en lo que aquí interesa, entró en vigor el día 1 de enero de 2015 (cfr. su disposición final sexta).

El caso del interesado aquí recurrente (y de su esposa) se contempla en el apartado 2 de la disposición adicional única de la citada Ley que preceptúa:

«Disposición adicional única. Regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero y condonación de las sanciones, recargos e intereses liquidados por este concepto.

.....

2. Los recargos e intereses y sanciones derivados de la presentación fuera de plazo de declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las que se hubieran incluido los rendimientos correspondientes a las pensiones procedentes del exterior sujetas al Impuesto, liquidados o impuestas con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición, así como los intereses y las sanciones tributarias derivados de liquidaciones en las que se hubieran regularizado dichos rendimientos, liquidados o impuestas con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición con independencia de que hayan adquirido o no firmeza, quedarán condonados en virtud de lo dispuesto en esta norma, siempre que se cumplan los requisitos de este apartado.

Igualmente quedarán condonados, independientemente de su firmeza, los recargos del período ejecutivo y los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo liquidados por este concepto.

En el caso de que la liquidación de los recargos, intereses y sanciones descritos en los párrafos anteriores hubiera adquirido firmeza, los obligados tributarios deberán solicitar a la Administración Tributaria su condonación desde la entrada en vigor de esta disposición hasta el 30 de junio de 2015, siendo este plazo improrrogable, con identificación suficiente de los conceptos liquidados e ingresos realizados.

En el caso de que en la liquidación practicada se hubiera incluido otros rendimientos además de las pensiones, la condonación de los recargos, intereses y sanciones será proporcional al importe de las pensiones regularizadas en relación con el resto de los rendimientos objeto de regularización.

No obstante el párrafo anterior, en el caso de que la inclusión de las pensiones determine que un contribuyente pase a estar obligado a presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el período impositivo en que se percibieron estos rendimientos, se condonará en su totalidad los recargos, intereses y sanciones.

Los importes ingresados serán objeto de devolución sin abono de intereses de demora, en el plazo de seis meses desde la presentación de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la devolución, se abonarán los intereses de demora que correspondan.»

Por lo tanto, **“los intereses y las sanciones tributarias derivados de liquidaciones en las que se hubieran regularizado [los] rendimientos [correspondientes a las pensiones procedentes del exterior sujetas al Impuesto], liquidados o impuestas con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición con independencia de que hayan adquirido o no firmeza, quedarán condonados en virtud de lo dispuesto en esta norma, siempre que se cumplan los requisitos [del apartado 2 de esta disposición]. Se incluyen en la condonación y también “independientemente de su firmeza, los recargos del período ejecutivo y los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo liquidados por este concepto.””**

Se trata, en resumen, de una condonación que resulta directamente del mandato legal (“quedarán condonados en virtud de lo dispuesto en esta norma”) algo requerido por otra parte para esta institución (cfr.

artículos 190.1 en relación al 75 de la LGT-2003). La Ley de que se trata dispone la condonación únicamente con carácter retroactivo: se aplica, precisamente, a liquidaciones y sanciones anteriores a su entrada en vigor. La Ley define también su ámbito objetivo (intereses, sanciones, intereses devengados desde el inicio del periodo ejecutivo, supuestos de condonación proporcional, excepción a estos).

Establece también un procedimiento para los supuestos en que la liquidación de los recargos, intereses y sanciones hubiera adquirido firmeza (el caso que nos ocupa), consistente en la solicitud a la Administración Tributaria de que se le aplique la condonación de que se trata, con identificación suficiente de los conceptos liquidados e ingresos realizados. Y, lo que quizás es más importante, un plazo improrrogable para la solicitud: desde la entrada en vigor de la Ley (1 de enero de 2015 hasta el 30 de junio de 2015).

En el presente caso, se impugna una liquidación de intereses de demora, correspondientes a una cuota (no impugnada), liquidada incluyendo ingresos procedentes de pensiones del extranjero.

En consecuencia, dado que los intereses recurridos derivan de una liquidación que fue exigida antes de la entrada en vigor de la citada Disposición Adicional Única de la Ley 26/2014, al cumplirse los requisitos establecidos en el apartado 2 de la misma, la parte de la liquidación correspondiente a intereses de demora ha quedado automáticamente condonada por dicha Ley.

Por ello, no cabe entrar a analizar la procedencia o no de los intereses de demora liquidados, por haber sido ya satisfechas en este extremo extraprocesalmente las pretensiones del interesado en virtud de la citada Disposición Adicional única. .

Cuarto.

No obstante, como se ha expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, el procedimiento a seguir para hacer efectiva la condonación de recargos, intereses y sanciones, cuando la liquidación de los mismos hubiera ganado firmeza, exige la solicitud por parte de los interesados ante la Administración tributaria en el plazo improrrogable comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 30 de junio de 2015.

En el supuesto examinado nos encontramos con un acto administrativo que, si bien no era firme cuando se interpuso el recurso extraordinario de revisión, sí ha adquirido firmeza durante su tramitación.

Y además, el interesado ha interpuesto el recurso extraordinario de revisión frente a los intereses de demora derivados de la cuota regularizada el 24 /10/2014, e invoca lo que en ese momento existía sobre la materia, en concreto, el Proyecto de ley de modificación de la ley 35/2006, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes de 5 de agosto de 2014.

Si bien su solicitud se ha producido cuando aún no había entrado en vigor la Disposición Adicional única, no obstante, su petición se ha mantenido hasta el día de la fecha, cuando ya ha entrado en vigor la Disposición Adicional Única; y, se ha planteado en un recurso formulado ante este Tribunal Económico Administrativo Central, que es órgano de la Administración Tributaria, con lo cual debe entenderse cumplida la exigencia procedimental de solicitud de condonación prevista en la Disposición Adicional única antes de la fecha límite que en ella se prevé.

Por lo expuesto, procede remitir el expediente a la Oficina Gestora de la AEAT de donde proviene, para que entienda formulada por el interesado la solicitud de condonación dentro de plazo previsto en el apartado 2 de la Disposición Adicional Única de la Ley 26/2014, de 26 de noviembre, y, si el contribuyente no la hubiera formulado ya por otra vía, proceda a darle la tramitación correspondiente.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, constituido en Sala, en el recurso extraordinario de revisión interpuesto D. A... a que se refiere el encabezamiento de esta Resolución,

ACUERDA:

1º) Inadmitir el recurso extraordinario de revisión por satisfacción extraprocesal, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Adicional Única de la Ley 26/2014, de 26 de noviembre.

2º) Devolver el expediente a la Oficina Gestora para que entienda formulada por el interesado la solicitud de condonación dentro de plazo, en los términos del último Fundamento de Derecho de la presente Resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.