

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC050891

DGT: 28-04-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1156/2014

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimiento de revisión en vía administrativa. *Fuerza vinculante de las resoluciones económico-administrativas.* Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y de los tribunales ordinarios que establezcan criterios interpretativos tienen naturaleza declarativa en cuanto que señalan cuál es la interpretación correcta de la norma desde que la misma fue aprobada, lo que implica que son aplicables a los supuestos susceptibles de ser regularizados -lo que incluye tanto los procedimientos en curso como los procedimientos que se abran con posterioridad a la correspondiente resolución-.

Interpretación y aplicación de las normas. *Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Legitimación activa.* El inicio del procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma corresponde exclusivamente a los órganos de inspección.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 122, 159, 179, 194, 239.7 y 242.

Descripción sucinta de los hechos:

Entidad sujeta al Impuesto sobre sociedades que ha declarado conforme al régimen fiscal de empresas de reducida dimensión. Posteriormente, según señala la consultante, por resolución del TEAC dictada en recurso de unificación de criterio se ha fijado un criterio distinto al utilizado por la consultante al realizar sus autoliquidaciones.

Cuestión planteada:

Efectos temporales del criterio fijado por la resolución del TEAC.

Posibilidad de que se pueda imponer una sanción a los ejercicios en los que no se ha aplicado el criterio fijado por el TEAC.

Posibilidad de solicitar la apertura del procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Contestación:

Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y de los tribunales ordinarios que establezcan criterios interpretativos tienen naturaleza declarativa en cuanto que señalan cual es la interpretación correcta de la norma desde que la misma fue aprobada, lo que implica que son aplicables a los supuestos susceptibles de ser regularizados.

En este sentido, el artículo 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), establece:

“La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.”

En esta línea, el artículo 242.4 de la Ley General Tributaria señala para el Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

“Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.”

A mayor abundamiento, el artículo 243.5 de la citada Ley General Tributaria, dispone para el Recurso extraordinario para la unificación de doctrina:

“Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.”

La vinculación que se recoge en los preceptos anteriores se extiende, tanto a los procedimientos que estén en curso, como a aquellos que se abran con posterioridad, en definitiva, como se decía antes, a todos los supuestos que sean susceptibles de ser regularizados.

En otro orden, el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria, señala lo siguiente:

“Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

[...]

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.”

En tal sentido, no puede realizarse un pronunciamiento sobre la sancionabilidad de la conducta del obligado tributario en base precisamente a lo que establece el artículo 179.2.d), en la medida en que la valoración de la concurrencia de las circunstancias que en el mismo se prevén, y muy especialmente el supuesto de actuación del obligado tributario conforme a una interpretación razonable de la norma (cuyo ámbito natural de aplicación se corresponde con situaciones en las que no existe criterio interpretativo administrativo o jurisdiccional previos), sólo puede ser realizada por el órgano gestor, sin que corresponda a este Centro Directivo, en el marco de la actuación de información en que se concreta la consulta tributaria, efectuar tal valoración.

En relación con lo anterior, el artículo 122.1 y 2 de la Ley General Tributaria establece:

“1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. [...]”

Por último, en lo referente a la posibilidad de solicitar la apertura del procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma, el artículo 159.2 de la Ley General Tributaria, dispone:

“Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.”

En esta línea, el artículo 194.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), establece:

“Cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.”

En consecuencia, el inicio del procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma corresponde exclusivamente a los órganos de inspección.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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