

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087359

DGT: 24-10-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2852/2023

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. No presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico. La presentación de una autoliquidación extemporánea, aunque no implique un perjuicio económico para la Hacienda Pública, es constitutiva de infracción. El art. 96.2 Ley 35/2006 (Ley IRPF) exime de la obligación de declarar a los contribuyentes que cumplan las condiciones de dicha disposición, pero, si el contribuyente decide declarar, no le exime del cumplimiento de los requisitos que conlleva la presentación de la declaración, entre los cuales se encuentra el cumplimiento de los plazos de presentación. Por tanto, siempre que se cumplan el resto de los requisitos legalmente exigibles la conducta de presentación de la autoliquidación extemporánea sería, en su caso, susceptible de ser sancionada conforme a Derecho. No obstante, para que finalmente esta conducta, en su caso, sea sancionable, debe concurrir el elemento subjetivo de culpabilidad en el obligado tributario. Dicho elemento subjetivo deberá ser valorado por la Administración tributaria gestora correspondiente.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 119, 124, 125, 183 y 198.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 96, 97 y 103.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante plantea la situación de una persona que no está obligada a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por no superar los límites del artículo 96 previstos en la Ley pero que presenta declaración con un resultado a devolver fuera del plazo reglamentaria de presentación.

Cuestión planteada:

El consultante plantea si es sancionable realizar una declaración extemporánea del IRPF a devolver, no estando obligado a presentar la declaración.

Contestación:

El artículo 124 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, señala que:

“Según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos.”.

Asimismo, el artículo 125.2 de la LGT determina que:

“2. El plazo establecido para efectuar la devolución comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación.

En los supuestos de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver, el plazo al que se refiere el artículo 31 de esta Ley para devolver se contará a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea.”.

A la vista del precepto anteriormente reproducido, se puede afirmar que se pueden presentar autoliquidaciones extemporáneas en las que resulte una cantidad a devolver.

Por otro lado, el artículo 96 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no

Residentes y sobre el Patrimonio, (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, regula la obligación de declarar. El artículo 96 de la LIRPF establece que:

“1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

(...).”

Asimismo, el artículo 97.1 de la LIRPF determina que:

“1. Los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda.”. Por otro lado, el artículo 103.2 de la LIRPF dispone que:

“2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este Impuesto realizados, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere la letra d) del artículo 79 de esta Ley y, en su caso, de las deducciones previstas en el artículo 81 y 81 bis de esta Ley, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.”.

Conforme a los preceptos reproducidos anteriormente se puede afirmar que:

- Se establece una obligación general de declaración para todos los contribuyentes del impuesto.
- Se determina una exención en la obligación de declarar para los contribuyentes que cumplan las condiciones del artículo 96.2 de la LIRPF.

En definitiva, los contribuyentes que cumplen las condiciones del artículo 96.2 de la LIRPF no están obligados a no declarar, sino que tienen el derecho de no declarar. Ello implica que en este caso no sea aplicable el artículo 119.3 de la LGT, puesto que se está en presencia de un derecho y no de una opción.

En consecuencia, se podrá presentar la correspondiente autoliquidación extemporánea que, en su caso, iniciará el correspondiente procedimiento de devolución.

Sobre la cuestión de si es sancionable la presentación de dicha autoliquidación extemporánea, el artículo 198.1 de la LGT señala que:

“1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.”.

A la vista de lo dispuesto en el precepto anterior, la presentación de una autoliquidación extemporánea aunque no implique un perjuicio económico para la Hacienda Pública es constitutiva de infracción del artículo 198.1 de la LIRPF.

En este sentido, es necesario destacar que el artículo 96.2 de la LIRPF exime de la obligación de declarar a los contribuyentes que cumplan las condiciones de dicha disposición, pero, si el contribuyente decide declarar, no le exime del cumplimiento de los requisitos que conlleva la presentación de la declaración referidos en el artículo 97.1 de la LIRPF, entre los cuales se encuentra el cumplimiento de los plazos de presentación de la autoliquidación determinados por el Ministro de Hacienda. De forma que el derecho a no presentar la declaración se debe considerar en sus justos términos, esto es, una exención de la obligación de presentación de autoliquidación, pero no en modo

alguno como un descargo en el cumplimiento del resto de las condiciones jurídicas que debe cumplir toda autoliquidación, entre las que se encuentra la presentación en el plazo fijado legalmente.

Por tanto, siempre que se cumplan el resto de los requisitos legalmente exigibles la conducta de presentación de la autoliquidación extemporánea a la que se refiere la consulta sería, en su caso, susceptible de ser sancionada conforme a Derecho.

No obstante lo anterior, debe destacarse que para que finalmente esta conducta, en su caso, sea sancionable, al margen del resto de los requisitos legalmente exigibles, debe concurrir el elemento subjetivo de culpabilidad en el obligado tributario, en virtud de lo establecido en el artículo 183.1 de la LGT que señala que:

“1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley.”.

Dicho elemento subjetivo deberá ser valorado por la Administración tributaria gestora correspondiente.

Esta interpretación es conforme con la doctrina de este Centro Directivo manifestada en la consulta vinculante V0229-12 de 2 de febrero de 2012 y en la consulta vinculante V1650-20 de 27 de mayo de 2020.

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 Función Pública.