

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075773

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de diciembre de 2019

Sala 2.^a

R.G. 2716/2019

SUMARIO:

Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Determinación del cauce formal para la exacción del recargo. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. A juicio del TEAR la exacción, al amparo del art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT), del recargo por presentación fuera de plazo, sin requerimiento previo, de una autoliquidación con resultado a ingresar exige que la Administración utilice bien el procedimiento de verificación de datos, si se da alguna de las causas tasadas del art. 131 de la Ley 58/2003 (LGT), causa que deberá expresarse, o bien el de comprobación limitada - arts. 136 a 140 de la Ley 58/2003 (LGT)-. Resulta inaceptable para el TEAR la actuación de la Administración en el caso examinado, al exigir el recargo sin comunicar al obligado tributario qué clase de procedimiento había iniciado -ni siquiera si se había comenzado alguno- y cuáles eran las normas por las que el mismo se regía, circunstancia que ha vulnerado los derechos de aquél. Esta deficiencia formal de la actuación administrativa conduce al TEAR a anular el acto administrativo impugnado y a ordenar la retroacción de actuaciones al momento en que aquélla se produjo.

Pues bien, el Tribunal resuelve que 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, a falta de la que pudiera contenerse en las normas de cada tributo, por las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios establecidas en el Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003 (LGT), desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RD 1065/2007 (RGAT), y para lo no establecido en ellas, supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos. En tales circunstancias, conforme a lo dispuesto en el art. 99.8 de la Ley 58/2003 (LGT) y teniendo presente que ni la Ley 58/2003 (LGT) ni el RD 1065/2007 (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) RD 1065/2007 (RGAT)-, tal irregularidad formal no sería invalidante, a juicio del 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. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 25, 27, 83, 97, 98, 99, 117, 123, 131, 136, 140, 141 y 160.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 87 y 96.

RD 939/2005 (RGR).

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 18 de diciembre de 2019

RECURSO: 00-02716-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA
NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO
RECURRENTE: PRESIDENTE TRIBUNAL ECON-ADMVO CENTRAL - NIF ---
DOMICILIO: CALLE PANAMA, 1 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En la Villa de Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 de mayo de 2019, por iniciativa propia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente se ponen de manifiesto los hechos siguientes:

1.- Con fecha 21 de octubre de 2015 el obligado tributario presentó autoliquidación modelo 303 por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al 3T del ejercicio 2015, con un resultado a ingresar de 6.442,81 euros.

2.- El 23 de noviembre de 2015 la Administración de la AEAT de Valencia Guillem de Castro dictó "propuesta de liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación" en la que comunicaba al interesado que, habiendo terminado el plazo para la presentación de la citada autoliquidación el día 20 de octubre de 2015, ésta se había presentado con retraso de 1 día por lo que procedía en aplicación del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, exigir un recargo del 5% de la cantidad resultante de la autoliquidación aplicándose la reducción del 25% en los términos que se detallan y siendo su importe reducido de 241,61 euros.

3.- No habiéndose formulado alegaciones por el obligado tributario en el trámite concedido a tal efecto con la notificación de la propuesta de liquidación, la Administración tributaria practicó la liquidación propuesta el día 27 de enero de 2016, siendo notificada al interesado el 3 de febrero siguiente.

4.- Frente a la liquidación señalada se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante) el 3 de marzo de 2016, que la estimó en parte en su resolución de 8 de junio de 2018 anulando el acto impugnado y acordando la retroacción de actuaciones en los términos en ella indicados.

Señala el TEAR en el fundamento de derecho tercero de su resolución lo que sigue (la negrita es nuestra):

TERCERO.- Antes de entrar en el fondo de la presente reclamación, **se hace necesario examinar si en el aspecto procedimental la actuación de la oficina gestora cumple los requisitos imprescindibles para su validez.** No respondiendo a alegación alguna formulada por el interesado, el Tribunal se plantea esta cuestión en cumplimiento del deber que le impone el artículo 237.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando dice que "las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución, todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados".

Ello exigirá, con la necesaria brevedad, una referencia a varias cuestiones que, aunque se trate de conceptos o principios generales y sobradamente conocidos, constituyen la base de la presente reclamación; en concreto: 1) la naturaleza del recargo; 2) los principios de legalidad y de seguridad jurídica en el ámbito tributario, con particular referencia a su aspecto procedimental; 3) el carácter particular del Derecho tributario y de sus procedimientos dentro del Derecho administrativo; y 4) los derechos del contribuyente al inicio de dicho procedimiento".

En su fundamento de derecho quinto el TEAR indica lo siguiente (la negrita es nuestra):

" (.....)

La efectividad del tributo puede producirse, en efecto, a iniciativa del obligado tributario o en virtud de una actuación llevada a cabo de oficio por la administración tributaria. A iniciativa del obligado tributario, puede tener lugar en dos casos: mediante la presentación de una autoliquidación o, en el caso de que la Ley del tributo lo

prevea, en régimen de declaración. La presentación de una autoliquidación a ingresar no supone por sí misma inicio de procedimiento alguno, a diferencia de lo que sucede con la presentación por el obligado tributario, por permitirlo así la normativa reguladora del tributo de que se trate, de una declaración: dicha presentación sí supone el inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos, el denominado "Procedimiento iniciado mediante declaración", regulado en los artículos 128 a 130 de la LGT, desarrollados en los artículos 133 a 135 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 (RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Si no está prevista ni la autoliquidación ni la declaración es necesaria una actuación administrativa de oficio, la cual habrá de desarrollarse a través de un procedimiento de aplicación de los tributos cuyo modo de terminación permita la práctica de una liquidación. Con referencia concreta al caso que nos ocupa, dado que no está prevista, ni en la Ley General Tributaria ni en la normativa del IVA, la autoliquidación del recargo del artículo 27; y puesto que la autoliquidación extemporánea de la obligación principal -en este caso el IVA del 3T de 2015- no inicia, per se, procedimiento alguno, será necesaria una actuación de oficio: deberá llevarse a cabo un procedimiento de aplicación de tributos que permita determinar si procede la liquidación del recargo, practicándola en su caso.

La exigencia de un tributo supone estudiar los hechos, calificarlos y analizar su encaje en el supuesto de hecho acotado por la norma como determinante del nacimiento de la obligación tributaria. Pues bien, el obligado al pago debe ser informado: de cómo se va a llevar a cabo este iter legalmente establecido, permitiéndole verificar que efectivamente se ha respetado en su caso particular; de cómo se ha cuantificado la obligación tributaria; y de qué garantías le asisten.

Todo procedimiento administrativo se asienta sobre los principios de seguridad jurídica, de responsabilidad y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la Constitución). Estos principios han encontrado su plasmación primero en la Ley 30/1992 y posteriormente en la Ley 39/2015.

Así, la exposición de motivos de la Ley 39/2015, define el procedimiento administrativo 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".

Una reflexión previa ha de presidir las consideraciones que seguidamente se expondrán: **la razón de ser que constituye la esencia misma del procedimiento administrativo es la salvaguarda de las garantías que asisten al administrado frente al ejercicio de las potestades que amparan a la Administración en su actuación al servicio del interés general. Ello exige que -ya en el plano tributario- el contribuyente conozca desde el inicio mismo del procedimiento las reglas que han de regirlo; y la primera exigencia para el conocimiento de esas reglas es que -insistimos- desde el inicio mismo del procedimiento se le haya hecho saber de qué clase de procedimiento se trata y cuáles son las normas por las que el mismo se rige. Podemos ya anticipar que en el presente caso se ha incumplido este requisito esencial.**

Por su parte, los fundamentos octavo, noveno y décimo de la resolución del TEAR señalan (la negrita es nuestra):

OCTAVO.- (.....) El principio de seguridad jurídica comporta forzosamente, dada la diversidad de los procedimientos de aplicación de los tributos, el derecho del obligado tributario a conocer, desde el momento de su inicio, al amparo de qué procedimiento actúa la administración.

El RGAT, dentro de su Título III, relativo a "Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos", dedica su Capítulo III a "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios". Comienza con el artículo 87, que se refiere a la iniciación de oficio, interesándonos ahora destacar sus apartados 2 y 3:

"2. La iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación.

Cuando así estuviese previsto, el procedimiento podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación.

3. La comunicación de inicio contendrá, cuando proceda, además de lo previsto en el artículo 97.1 de este reglamento, lo siguiente:

- a) Procedimiento que se inicia.
- b) Objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal..."

En este artículo se concreta la obligación de la administración de elegir uno de los procedimientos previstos en la Ley 58/2003 y de identificarlo expresamente en la comunicación de inicio porque, como ya se ha expuesto, esta obligación es correlativa al derecho del obligado tributario a conocer la naturaleza del procedimiento que inicia la administración (artículo 34.1.º de la Ley 58/2003).

En particular la elección del procedimiento, teniendo en cuenta que lo que se practica es una liquidación sin comprobación de valores, sólo puede recaer en dos procedimientos: el procedimiento de verificación de datos, si se da alguna de las causas tasadas del artículo 131 de la Ley 58/2003, que deberá expresarse, o el de comprobación limitada (artículos 136 a 140 de la Ley 58/2003).

De hecho, en el presente caso el procedimiento se inicia con la notificación de la propuesta de liquidación, lo cual, como acabamos de ver (artículo 87.2 RGAT), sólo puede tener lugar "cuando así estuviese previsto" y tal posibilidad sólo se prevé en el procedimiento de comprobación limitada (artículo 137.2 LGT) y en el de verificación de datos (artículo 132 LGT).

NOVENO.- En el presente caso el interesado recibe comunicación notificada en la que se propone por la Administración la liquidación del recargo del artículo 27 de la Ley 58/2003, sin que conste identificado el procedimiento que ampara el inicio de las actuaciones mediante propuesta.

En efecto: ni en la comunicación de inicio -con propuesta de liquidación- ni en la liquidación impugnada -lo que no habría subsanado el vicio originario- se identifica cuál es el procedimiento que se está llevando a cabo, limitándose el amparo de la actuación administrativa a la mención del artículo 27 LGT.

Ello entraña una vulneración del artículo 3.2 de la Ley 58/2003, cuando dice que "la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios".

Y, en efecto, como antes veíamos, en la enumeración -no exhaustiva- de los derechos y garantías de los obligados tributarios que recoge el artículo 34 de la propia LGT, menciona en su apartado 1, letra ñ), el "derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley".

En los procedimientos iniciados de oficio este derecho se concreta -como hemos visto- en conocer la identificación del procedimiento que se inicia. Ello permitirá al interesado saber cuál es su normativa reguladora, en la que se establecerá el plazo máximo de duración, las consecuencias de la superación de dicho plazo, pudiendo así verificar su cumplimiento; y deberá igualmente hacersele saber el alcance de las actuaciones. Es la identificación de la naturaleza del procedimiento que se inicia la que permite conocer al interesado todos estos elementos esenciales e, indiscutiblemente, por tanto, su identificación es contenido obligatorio y esencial, no opcional, de la primera comunicación que la Administración dirige al obligado tributario o, en su caso, del acuerdo en que se formule la propuesta de liquidación cuya notificación dé inicio al procedimiento.

(.....).

DÉCIMO.- Aplicando la doctrina expuesta al presente caso, el procedimiento se ha iniciado con la notificación de un documento que se titula "PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN DE RECARGO POR PRESENTACIÓN FUERA DE PLAZO DE AUTOLIQUIDACIÓN"

En dicha propuesta se hace constar lo siguiente:

"Con fecha 21-10-2015 ha presentado autoliquidación con modelo 303 AUTOLIQUIDACIÓN IMPUESTO VALOR AÑADIDO correspondiente al ejercicio 2015, período 3T, número de justificante ... y un resultado a ingresar de 6.442,81 euros.

El plazo para la presentación de la citada autoliquidación terminó el día 20-10-2015. Por lo tanto, ha presentado la misma con un retraso de 1 días.

La presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración de una autoliquidación con ingreso de la cuantía resultante, cuando el retraso es inferior o igual a tres meses supone que se liquide un recargo del 5% de la cantidad resultante de la autoliquidación, sin que sea exigible interés de demora ni se imponga sanción alguna por dicho retraso.

El importe del recargo se reduce en el 25 por ciento si se cumplen estas dos condiciones:

1. Que el importe del recargo reducido, una vez practicada su liquidación, se ingrese en el plazo del pago en período voluntario abierto con la notificación de la misma.

2. Que la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea se ingrese al tiempo de su presentación o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución, excepto en el caso de que para el otorgamiento del aplazamiento o fraccionamiento no sea necesaria la constitución de garantía por razón de la cuantía, y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar dicha autoliquidación.

Por lo anterior, se practica la siguiente propuesta de liquidación:

Importe base del recargo 6.442,81 euros

Porcentaje de recargo: 5,00 %

Importe del recargo: 322,14 euros

Reducción del 25%: 80,53 euros

Recargo reducido: 241,61 euros"

Se concede trámite de audiencia por 15 días, señalando que: "Una vez finalizado dicho plazo y estudiadas las alegaciones y pruebas aportadas, en el supuesto de que finalmente proceda exigir el recargo, se le notificaría la liquidación correspondiente acompañada de la carta de pago a fin de poder efectuar el ingreso a partir de su recepción."

En el apartado "normas aplicables" se dice simplemente:

"Ley General Tributaria (Ley 58/2003)

Recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo: Artículo 27."

Se observa, pues, que se ha iniciado el procedimiento que da lugar a la liquidación del recargo impugnado sin que en la comunicación inicial se haya informado al interesado siquiera que se comienza un procedimiento, ni tampoco de qué procedimiento se trata, y sin referencia a precepto alguno regulador del mismo, en particular, habiéndose comunicado una propuesta de liquidación, no se indica a cuál de los específicos procedimientos previstos para utilizar esta excepcional forma de iniciación se acoge la Administración, lo cual supone -como se ha dicho- una vulneración de sus derechos y de las garantías que aquél representa, dado que el obligado tributario desconoce su normativa reguladora, su alcance, sus trámites, su duración máxima y demás elementos esenciales. En ninguno de los dos escritos que se le han dirigido se menciona el procedimiento en el marco del cual se desarrollan las actuaciones conducentes a la liquidación.

Debe, por tanto, estimarse parcialmente la presente reclamación, anulando el acuerdo impugnado, con retroacción de actuaciones al momento en que se produjeron las deficiencias indicadas.

A la presente resolución se formulan dos votos particulares.

Segundo.

Estimando que la resolución dictada por el TEAR aplica un criterio de especial trascendencia el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central acordó el 29 de mayo de 2019, al amparo del artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el inicio de un procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio, con los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de dicha Ley, y el otorgamiento de trámite de alegaciones, con carácter previo a la aprobación de la resolución de unificación de criterio, al Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y al Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

Tercero.

En el plazo concedido a tal efecto el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria formuló las alegaciones siguientes:

1.- Naturaleza del recargo.

El devengo de recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo de una autoliquidación a ingresar no es una norma de carácter sancionador, ni la Ley prevé la necesaria concurrencia de culpabilidad o negligencia (Criterio reiterado del TEAC, Resolución 17-07-2014, R00/2442/2012), sino que se trata de una obligación tributaria accesoria (artículo 25.1 LGT) ex lege, pues nace del hecho contemplado en la norma, que no es otro que la propia actuación del obligado tributario en el cumplimiento de sus obligaciones. Además, este recargo forma parte de la deuda tributaria (artículo 57.2 LGT).

2.- Trámite de alegaciones.

No obstante, el devengo podría resultar improcedente si, aun concurriendo la circunstancia de haberse presentado una declaración o autoliquidación con posterioridad a la finalización del plazo inicialmente establecido para ello, concurren otras circunstancias previstas por la norma que amparen dicha presentación.

Es por esta razón, siendo una obligación que no se autoliquidada por el obligado, sino que exige la actuación de la Administración, y en aras de proporcionar garantías al contribuyente, que la propia Administración tributaria aboga por un sistema, vía trámite de alegaciones (artículo 98.8 LGT y artículo 87.4 RGAT), en el que el obligado tributario puede manifestar las circunstancias que rodean su caso concreto, y éstas puedan ser valoradas con carácter previo a la liquidación del recargo.

En el caso concreto de la resolución del TEAR, tal como queda reflejado en los antecedentes, el contribuyente no presentó alegaciones, por lo que dichas circunstancias no pudieron ser valoradas por la oficina gestora competente, girándose transcurridos los 15 días la correspondiente liquidación.

3.- Procedimiento de aplicación de los tributos.

El TEAR encuadra el hecho de dar la oportunidad al contribuyente a informar a la Administración de la posible existencia de un devengo improcedente del recargo previo a su liquidación a través de una propuesta de liquidación con apertura de trámite de alegaciones, con dos posibles procedimientos de aplicación de los tributos contemplados en la LGT, en el ámbito de gestión tributaria: procedimiento de comprobación limitada o verificación de datos.

Este Departamento defiende, a tenor del apartado 3 del artículo 83 de la LGT, la posibilidad de liquidar recargos por presentación fuera de plazo, así como otras actuaciones administrativas, a través de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Capítulo II del Título III de la LGT (considerando dichos preceptos normativa específica en referencia a la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015).

Esta misma postura la comparte uno de los vocales del propio TEAR, y así lo manifiesta en su voto particular.

No obstante, si finalmente se considerase imprescindible encuadrar la liquidación de los recargos del artículo 27 LGT en alguno de los procedimientos expresamente previstos en la LGT, debemos tener en cuenta que tal liquidación no conlleva una comprobación material del cálculo del tributo ni un análisis jurídico más allá de verificar que concurren los dos elementos que integran el presupuesto de hecho habilitante del recargo, es decir:

- a) Que se lleve a cabo por el obligado tributario una autoliquidación o declaración fuera de plazo, con resultado a ingresar, sin amparo normativo para la presentación fuera de dicho plazo.
- b) Y, que se lleve a cabo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

Por tanto, y sin perjuicio de otros procedimientos previstos en la LGT, entiende este Departamento que la liquidación de los recargos del artículo 27 LGT puede encuadrarse en el procedimiento de verificación de datos, pues se trata de una comprobación de escasa entidad que solo exige un control de carácter formal sobre la

conurrencia de los elementos antes citados, que, además, se puede apreciar a la vista de la autoliquidación o declaración presentada y del resultado de la misma.

4.- Conclusión.

En consecuencia, este Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT considera que el procedimiento administrativo utilizado para la liquidación del recargo por presentación fuera de plazo del artículo 27 de la LGT, en el caso enjuiciado en la resolución del TEAR, cumple con las normas comunes establecidas en el Capítulo II del Título III de la LGT, sin que resulte necesario encuadrarlo dentro de alguno de los procedimientos de gestión tributaria enumerados en el artículo 123 de la LGT.

La exigencia de un "procedimiento específico" en los términos a los que hace referencia el TEAR en su fallo, tiene una trascendencia mayor que podría no solo afectar a la liquidación de los recargos del artículo 27 de la LGT, sino también a otras actuaciones que realiza la Administración tributaria.

Cuarto.

En el plazo concedido a tal efecto, la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda formuló, en síntesis, las alegaciones siguientes:

1.- La mera falta de identificación del procedimiento bajo el que la Administración tributaria está actuando no justifica la anulación del acto cuando en tales actuaciones se han respetado los distintos pasos procedimentales del procedimiento que se considera adecuado (en este caso, según el TEAR, el de verificación de datos).

Las características procedimentales básicas del procedimiento de verificación de datos son las siguientes (artículos 131 a 133 de la LGT):

- El inicio mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o mediante la notificación de la propuesta de liquidación.

- El derecho a realizar alegaciones antes de la práctica de la liquidación.
- La propuesta motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho.
- La terminación, entre otras, mediante liquidación.

El artículo 87.2 y 3.a) y b) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT) establece dos requisitos adicionales a los recogidos en la LGT:

- Designación del procedimiento.
- Objeto del procedimiento.

Por último, el artículo 155 del RGAT, relativo a iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos, añade (indirectamente) la necesidad de determinar el alcance.

Una vez establecidos los puntos esenciales del procedimiento de verificación de datos en sus aspectos procedimentales se pueden abordar los puntos esenciales de la actuación de la Administración al dictar la liquidación por recargo extemporáneo.

En tal sentido se puede comprobar, según la resolución del TEAR, que:

- Se inicia mediante una comunicación denominada "Propuesta de liquidación por presentación fuera de plazo de liquidación". Indudablemente el propio título del documento ya está señalando el objeto de la actuación y la obligación tributaria de que se trata.

- En el contenido de la resolución se señala que la liquidación se debe a la presentación fuera de plazo de la autoliquidación del tercer periodo del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que viene a determinar el alcance de las actuaciones que solo se limitan a los efectos temporales de dicha presentación extemporánea. En tal sentido,

se recuerda que, conforme al artículo 148 de la LGT, el alcance hace referencia a los elementos de la obligación tributaria que van a ser objeto de la actuación de la Administración tributaria y en este caso es claro que tales elementos son los de ámbito temporal en materia de plazos de presentación de la autoliquidación.

- Se permite al interesado el ejercicio de derechos fundamentales de cualquier procedimiento, como es el derecho a realizar alegaciones y el derecho de recurso.

- Se le informa de que la normativa sustantiva aplicable es el artículo 27 de la LGT.

En definitiva, quizá de una forma poco ortodoxa y no ajustada a los modelos existentes en cuanto que se exige un cierto esfuerzo intelectual, la única omisión de la actuación de la Administración es la omisión de identificación del cauce formal a través del cual está actuando.

Llegado a este punto cabe formularse la pregunta: ¿La mera falta de identificación del procedimiento bajo el que la Administración tributaria está actuando justifica la anulación del acto cuando en tales actuaciones se han respetado los distintos pasos procedimentales del procedimiento que se considera adecuado (en este caso, según el TEAR, el de verificación de datos)?

Para contestar a la pregunta debe traerse a colación lo establecido en el artículo 3.2 de la LGT, que establece:

"La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios."

En tal sentido, el principio de eficacia conecta con la consecución de los resultados perseguidos de la forma menos costosa o gravosa, o, en versión menos economicista, la habilidad o aptitud del producto administrativo, sea normativo o no, para producir los efectos que le son propios, aplicando una medida ejecutiva de carácter concreto en el caso de los actos o integrando el ordenamiento. En tal sentido, retrotraer actuaciones de tal forma que, en esencia, lo que habría que añadir en relación con una actuación anterior es la identificación del procedimiento no parece que sea muy eficiente. Incluso si se ve desde la perspectiva del obligado tributario en lo referente a la limitación de costes indirectos (en un sentido amplio).

Por otra parte, el artículo 48.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre), señala:

"No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados."

Conforme se señalaba anteriormente, el fin se hubiera alcanzado de igual manera, tanto en la forma como actuó la Administración tributaria, como si en la comunicación de inicio se hubiera señalado que se iniciaba un procedimiento de verificación de datos.

En definitiva, a lo sumo, nos encontraríamos con irregularidades no invalidantes que no alcanzan el grado suficiente para producir la invalidez del acto. Constituyen estas irregularidades pequeñas anomalías en el contenido del acto o, muy frecuentemente, en el procedimiento que conduce a su aprobación, que tienen tan escasa relevancia como para no producir efecto de invalidación, ni siquiera por mera anulabilidad.

Por otra parte, no puede perderse de vista que en ningún momento los obligados tributarios pusieron de manifiesto ni los errores señalados por el TEAR ni, en función de su actuar, la relevancia, desde el punto de vista de sus derechos y obligaciones, que tales errores tuvieron.

En definitiva, los obligados tributarios conocen la norma que se les aplica que justifica la liquidación del recargo por extemporaneidad y ejercen los medios de defensa que la LGT les otorga.

Esto es esencial por cuanto que no se violan dos de los derechos esenciales de todo procedimiento: el de ser oído y el de defensa. Así, pueden realizar las alegaciones que estiman oportunas y pueden interponer los recursos o reclamaciones pertinentes.

Pero es que, incluso aunque se hubiera omitido la posibilidad de realizar alegaciones, conforme a la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, sec. 2ª, de 10 de diciembre de 2012, rec. 793/2011, tal omisión no conlleva necesariamente la anulación del acto administrativo "cuando el interesado (i) ha podido defenderse en el propio procedimiento administrativo que condujo al acto, pese a la ausencia formal de un trámite de audiencia

convocado como tal por la Administración, (ii) ha contado con la ocasión de ejercer la defensa de sus intereses instando un recurso administrativo posterior o, en último término, (iii) ha dispuesto de la posibilidad de alegar plenamente sobre hechos y derecho ante la jurisdicción contencioso-administrativa; en tales situaciones la indefensión queda proscrita".

A la vista de lo anterior, si la omisión del derecho a realizar alegaciones no conlleva necesariamente la anulación del acto administrativo, no se entiende por qué la omisión del relato de los derechos y obligaciones se considera que tiene mayor relevancia que la omisión en el expediente del derecho en cuestión, tal como parece desprenderse de la resolución del TEAR.

Para acabar este punto, debe señalarse que en nada hubiera cambiado la actuación de la Administración tributaria ni de los obligados tributarios, ni hubiera afectado al fin, si en la comunicación de inicio se hubiera añadido que se actuaba conforme al procedimiento de verificación de datos, por lo que no se entiende la anulación y retroacción de actuaciones que se decide en la resolución del TEAR. En definitiva, esta cuestión nunca se debería haber ventilado por el TEAR.

No obstante, lo señalado, tal como se dijo anteriormente, no significa que se esté proponiendo que se modifique la comunicación de inicio en los casos de liquidaciones del recargo por extemporaneidad en el sentido de que se incluya que se está iniciando un procedimiento de verificación de datos.

Como se dijo al inicio, la idoneidad de dicho procedimiento no se determina en función de su forma de iniciación, sino de las causas que lo permiten. Así, las causas son las establecidas en el artículo 131 de la LGT que, como su nombre indica, están relacionadas con la verificación del contenido de una declaración o autoliquidación, no con otras causas o motivos ajenos a dicho contenido. Es decir, en el supuesto de que la autoliquidación no hubiera tenido error alguno, desde el punto de vista de su contenido y se hubiera presentado en plazo, no se hubiera iniciado el procedimiento de verificación de datos porque no habría nada que verificar desde el punto de vista de su contenido.

Por todo ello, y regresando a la cuestión planteada por el Presidente del TEAC, cabe señalar que, aunque la fórmula utilizada por la Administración tributaria gestora pueda considerarse que tiene defectos, los mismos no son invalidantes y puede seguir siendo utilizada.

2.- Actuaciones y procedimientos.

El artículo 105.c) de la Constitución Española establece:

"La ley regulará:

(...)

c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado".

En tal sentido, debe recordarse que el procedimiento administrativo supone una actividad unilateral y formalizada de la Administración para la producción de actos administrativos.

Por otra parte, el artículo 83.3 de la LGT dispone:

"La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título".

Lo señalado en este precepto implica que en el ámbito tributario no sea de aplicación el procedimiento administrativo general regulado en la citada Ley 39/2015, sin perjuicio de que, en aplicación del artículo 7 de la LGT, puedan utilizarse aspectos del mismo con carácter puntual cuando la regulación tributaria no lo regule.

Asimismo, también lo ratifica la propia norma administrativa general en la disposición adicional primera de la aludida Ley 39/2015, que señala que:

"Disposición adicional primera. Especialidades por razón de materia.

1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa.

(...)"

Por otra parte, el capítulo II del título III de la LGT se denomina "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios" y los artículos 97 y 98 de dicha Ley también hacen referencia a las actuaciones y procedimientos tributarios.

Ello implica que, salvo que se quiera afirmar que la LGT tiene incongruencia interna, la palabra "procedimientos administrativos" que utiliza el artículo 83 antes transcrito debe entenderse en un sentido amplio, es decir, la misma cubre tanto a las actuaciones como a los procedimientos en estricto sentido. Otra cosa implicaría que no se podrían realizar actuaciones de aplicación de los tributos porque no son procedimientos lo cual no es asumible. No debe olvidarse que, conforme al artículo 3.1 del Código Civil, al que se remite el artículo 12.1 de la LGT, las normas se interpretarán, entre otras, "en relación con el contexto". En tal sentido, el contexto interno normativo de la LGT exige señalar que, dentro de la expresión "procedimientos" del artículo 83, se está refiriendo tanto a las actuaciones de aplicación de los tributos como a los procedimientos específicamente regulados en la normativa tributaria.

En prueba de lo anterior, hay que señalar que el propio RGAT también recoge la expresión de actuaciones y procedimientos tributarios e incluso regula algunas actuaciones, por lo que ha de considerarse que, necesariamente, "actuaciones de aplicación de los tributos" y "procedimientos tributarios" son dos subconjuntos de la expresión "procedimientos administrativos" recogida en el artículo 83.3 de la LGT.

Abundando en esta misma idea, la propia norma administrativa general anteriormente reproducida, esto es, la disposición adicional primera de la Ley 39/2015, también recoge dicha categoría de "actuaciones", ratificando lo dicho por la LGT.

No puede perderse de vista que los procedimientos tributarios en estricto sentido que se regulan en la LGT y su normativa de desarrollo serían procedimientos que, en el ámbito del Derecho Administrativo General, tendrían la consideración de procedimientos especiales, es decir, procedimientos que, bien por el objeto sustantivo sobre el que recaen, bien por la forma de su ejercicio, exigen una regulación específica. En tal sentido, sería excesivo pensar que todos los actos administrativos tributarios exigen que se dicten en un procedimiento especial y es por ello por lo que se regulan las "actuaciones de aplicación de los tributos".

Admitida tal distinción, ello implica que la práctica de una liquidación de un recargo extemporáneo no necesariamente debe incardinarse a través del segundo de los subconjuntos de la expresión "procedimientos administrativos", es decir, no tiene por qué incardinarse a través de un procedimiento tributario.

Señalado lo anterior, en los artículos 97 y siguientes de la LGT se regulan los cauces formales a través de los cuales se desarrollan tales actuaciones y procedimientos tributarios, existiendo un gran paralelismo para ambos, aunque sí se quiere remarcar que, conforme a tales preceptos y a su desarrollo reglamentario, las actuaciones de aplicación de los tributos deben respetar determinados cauces formales que se establecen, bien con carácter general para el conjunto de ellas (cuando las mismas no estén especificadas en una norma), bien por lo señalado específicamente en la normativa que las desarrolle (así, por ejemplo, en los artículos 63 y 64 del RGAT en materia de actuaciones de información).

En definitiva, lo que se pretende señalar es que la producción de actos de la Administración tributaria se desarrolla de dos formas: bien a través de procedimientos específicos en los que se determina de manera precisa los pasos que han de seguirse; bien a través de actuaciones de aplicación de los tributos para aquellos casos en los que la norma no considera necesario un procedimiento específico, sino que establece un cauce formal más general, sin perjuicio de que, por sus características, eventualmente puedan tener regulación específica. En tal sentido, en la medida en la que, como se ha señalado anteriormente, por aplicación del artículo 83 de la LGT, no es posible la aplicación del procedimiento administrativo general establecido en la Ley 39/2015, para determinadas

actuaciones no se considera necesario un procedimiento específico y determinado, sino que se someten a reglas más generales, reglas que en todo caso respetan los derechos fundamentales de los obligados tributarios según el tipo de actuación de que se trate.

En tal sentido, en la liquidación del recargo extemporáneo objeto de la resolución del TEAR se respetaron los cauces formales de los artículos 97 y ss. de la LGT, tal como queda probado del contenido de la resolución del TEAR y de lo señalado en el punto 1 anterior de este informe.

En definitiva, la práctica de una liquidación por recargo extemporáneo es una actuación administrativa de aplicación de tributos que no exige para su realización de un procedimiento tributario específico y determinado.

En conclusión, el cauce formal utilizado por la Administración tributaria para practicar una liquidación de recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo es correcto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

Artículo 229. Competencias de los órganos económico- administrativos.

"1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico- administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico- administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico- Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico- Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia".

A la vista del precepto citado y por virtud del acuerdo del Presidente del Tribunal Económico- Administrativo Central, este Tribunal, reunido en Sala, es competente para adoptar resolución en unificación de criterio en el presente procedimiento.

Segundo.

A juicio del TEAR la exacción, al amparo del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), del recargo por presentación fuera de plazo, sin requerimiento previo, de una autoliquidación con resultado a ingresar exige que la Administración utilice bien el procedimiento de verificación de datos, si se da alguna de las causas tasadas del artículo 131 de la LGT, causa que deberá expresarse, o bien el de comprobación limitada (artículos 136 a 140 LGT). Resulta inaceptable para el TEAR la actuación de la Administración en el caso examinado, al exigir el recargo sin comunicar al obligado tributario qué clase de procedimiento había iniciado -ni siquiera si se había comenzado alguno- y cuáles eran las normas por las que el mismo se regía, circunstancia que ha vulnerado

los derechos de aquél. Esta deficiencia formal de la actuación administrativa conduce al TEAR a anular el acto administrativo impugnado y a ordenar la retroacción de actuaciones al momento en que aquélla se produjo.

El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo está regulado en el artículo 27 de la LGT, que dispone lo siguiente:

Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo

"1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por 100, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por 100 y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por 100 siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento".

Los requisitos exigidos por la norma para la exacción del recargo son, por tanto, los siguientes:

- Que la declaración sea extemporánea, es decir, que su presentación se realice una vez finalizados los plazos previstos por la normativa reguladora de los distintos tributos.
- Que de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada resulte una deuda tributaria a ingresar.
- Que la presentación se efectúe de manera espontánea, sin que haya mediado requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria.

A estos efectos, el artículo 25 de la LGT dispone:

"1. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley.

2. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias."

Es decir, la Ley establece una clara distinción entre los recargos por declaración extemporánea y las sanciones, ya que considera a las primeras obligaciones tributarias accesorias, que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria, y expresamente señala que no tienen esta consideración de obligaciones accesorias las sanciones tributarias.

El plazo de presentación y de pago de un tributo tiene carácter obligatorio para los contribuyentes, previendo el ordenamiento como consecuencia jurídica de su incumplimiento, entre otras posibles, el devengo del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Concretamente, así lo dispone el artículo 27.1 de la LGT transcrito anteriormente. Puede observarse que este precepto no condiciona el nacimiento de la obligación de satisfacer este recargo a que exista culpa o negligencia del interesado, sino que lo liga a un hecho objetivo: la presentación de la autoliquidación fuera de plazo. Por otra parte, no se trata de una norma de carácter sancionador, pues así se desprende de lo expuesto en el artículo 27.2 de la misma ley al establecer que los recargos correspondientes excluyen la imposición de sanciones, lo que implica que su exigencia no requiere de la existencia de culpabilidad, sino que se trata de una obligación ex lege que nace del mero hecho contemplado en la norma.

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:

Artículo 83. Ámbito de la aplicación de los tributos

"1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.

2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico- administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.

3. **La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título.**

4. Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la 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.

El artículo 97 de la LGT, con el que comienza dicho Capítulo II del Título III, dispone:

Artículo 97. Regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios

"Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán:

a) **Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo**, así como por las normas procedimentales recogidas en otras Leyes Tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

b) **Supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos".**

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.

Las normas contenidas en este Capítulo II tienen, además, una especial trascendencia, puesto que constituyen la regulación esencial de aquellos procedimientos, especialmente de gestión tributaria, que no están expresamente regulados en la LGT. Este es el sentido de lo establecido en el artículo 123.2 de la LGT cuando señala que "reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título".

Así, en efecto, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 58/2003, General Tributaria en su punto IV:

"En el título III se regula la aplicación de los tributos y es uno de los ámbitos donde se concentra una parte importante de las novedades que presenta la nueva Ley, tanto en su estructura como en su contenido. El título III se compone de cinco capítulos: el capítulo I, que consagra principios generales que deben informar la aplicación de los tributos; **el capítulo II, que establece normas comunes aplicables a las actuaciones y procedimientos tributarios**; el capítulo III, que bajo la rúbrica de «actuaciones y procedimientos de gestión tributaria» configura los procedimientos de gestión más comunes; el capítulo IV, que regula el procedimiento de inspección; y el capítulo V, relativo al procedimiento de recaudación.

(.....)

Especial mención merece, en este título, las normas integrantes del capítulo II que, bajo la rúbrica de «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios» van a tener una particular trascendencia y es donde se aprecia de forma más evidente el grado de aproximación de la normativa tributaria a las normas del procedimiento administrativo común.

En este capítulo, la Ley General Tributaria recoge exclusivamente las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo lo expresamente previsto en las normas tributarias. **Así, las normas de este capítulo II del título III tienen una gran relevancia ya que, por un lado, resultan aplicables a todos los procedimientos regulados en este título salvo que se establezcan normas especiales en los respectivos procedimientos, y, por otro, constituyen, junto con las normas administrativas generales, la regulación básica de aquellos procedimientos, especialmente de gestión tributaria, que no están expresamente regulados en esta Ley.**

De acuerdo con este esquema, se regulan las especialidades de las actuaciones y procedimientos tributarios relativas a las formas de inicio de los mismos, los derechos que deben observarse necesariamente en su desarrollo y las formas de terminación, así como cuestiones conexas a dicha terminación tales como las liquidaciones tributarias o el deber de resolver. En cuanto a los plazos de resolución y efectos de su incumplimiento, se incrementa notablemente la seguridad jurídica con una regulación similar a la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, salvo en el cómputo de los plazos donde se tiene en cuenta la especificidad de la materia tributaria.

También se establecen como normas comunes de todas las actuaciones y procedimientos tributarios las relativas a la prueba, las notificaciones, la entrada en el domicilio de los obligados tributarios, la denuncia pública y las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria

(.....)".

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.

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 (RGAT) desarrolla en el Capítulo III del Título III (Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos) las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios contenidas en la LGT.

El artículo 117 de la LGT, con el que se inicia el Capítulo III (Actuaciones y procedimiento de gestión) del Título III de la norma, concreta lo que debe entenderse por gestión tributaria en los términos que siguen:

Artículo 117. La gestión tributaria

"1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

- a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.
- b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.
- c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.
- d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.
- e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.
- f) La realización de actuaciones de verificación de datos.
- g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.
- h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.
- i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
- j) La emisión de certificados tributarios.
- k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
- l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.
- m) La información y asistencia tributaria.
- n) **La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.**

2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en su normativa de desarrollo".

El precepto transcrito define la gestión tributaria mediante una relación de las principales funciones que se desarrollan en ese ámbito funcional y cierra el concepto a través de una cláusula residual que le atribuye las demás actuaciones de aplicación de los tributos que no correspondan a inspección o a recaudación.

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.

Por su parte, el artículo 123 de la LGT regula los procedimientos de gestión tributaria estableciendo lo que sigue:

Artículo 123. Procedimientos de gestión tributaria

"1. Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:

- a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.
- b) El procedimiento iniciado mediante declaración.
- c) El procedimiento de verificación de datos.
- d) El procedimiento de comprobación de valores.
- e) El procedimiento de comprobación limitada.

2. Reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título".

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".

A su vez, el artículo 96 del RGAT dispone:

Artículo 96. Trámites de audiencia y de alegaciones

"1. Durante el **trámite de audiencia** se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Asimismo, se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán

tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación.

En dicho trámite, el obligado tributario podrá obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes, y **efectuar las alegaciones que estime oportunas.**

En los procedimientos en los que se prescinda del trámite de audiencia por estar previsto un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución o de liquidación, la Administración tributaria notificará al obligado dicha propuesta para que efectúe las alegaciones que considere oportunas y en dicho trámite será de aplicación lo dispuesto en los párrafos anteriores.

2. Si antes del vencimiento del plazo de audiencia o, en su caso, de alegaciones, el obligado tributario manifestase su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos ni justificantes, se tendrá por realizado el trámite y se dejará constancia en el expediente de dicha circunstancia.

3. Se podrá prescindir del trámite de audiencia o, en su caso, del plazo para formular alegaciones, cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las presentadas por el interesado.

Cuando de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior se prescinda del plazo para formular alegaciones, se prescindirá, asimismo, de la notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación.

4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución.

5. Concluido el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver, previa valoración de las alegaciones que, en su caso, se hayan efectuado, la propuesta de resolución o de liquidación".

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.

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN PLENO, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de mayo de 2019, por iniciativa propia, acuerda unificar criterio en el sentido siguiente:

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, a falta de la que pudiera contenerse en las normas de cada tributo, 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.

En tales circunstancias, 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), 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.