

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de julio de 2025

Sala 1.^a

R.G. 7601/2021

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. Reducción. Interposición de recurso o reclamación extemporánea. La interposición extemporánea de un recurso o reclamación contra la liquidación no conlleva la pérdida de la reducción del art. 188.1.b) LGT. La inadmisión a trámite por extemporaneidad tiene el mismo efecto jurídico que la ausencia de presentación de reclamación; es decir, se tendría por no puesto a todos los efectos legales. Esta interpretación es la que ha sostenido con carácter general el Tribunal Supremo en Auto de fecha 19/12/1977 donde indica que "a la falta de recurso ... debe entenderse asimilada su interposición fuera del plazo legal", o de forma más concreta en Sentencia de 30/4/1998, al declarar que cuando el recurso o la reclamación económico administrativa se declara inadmisibles hay que entender que "no ha habido reclamación", pues "... obviamente por interponer ha de entenderse el presentar una reclamación económico-administrativa, que se declare admisible por el Tribunal competente y que se tramite como tal".

En Sede sesión, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de exigencia de la reducción por conformidad con la regularización practicada en el acuerdo de imposición de sanción dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en relación con el concepto Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, correspondiente al ejercicio 2018.

Referencia del expediente de exigencia de reducción de sanción: 2021...HG

Clave de liquidación de exigencia de reducción de sanción: A0...0

Referencia del expediente sancionador: 2019...5FG

Clave de liquidación del acuerdo sancionador: A08...85

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el seno de un procedimiento de verificación de datos por retenciones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente (IRNR) correspondientes al ejercicio 2018, la Administración de L'Hospitalet de Llobregat de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) dictó liquidación provisional de la que se resultaba una cuota a pagar de 2.962,96 euros. Dicho acto fue notificado a la interesada el día 23 de junio de 2019.

Como consecuencia de la conducta puesta de manifiesto en dicho procedimiento gestor, la Administración de L'Hospitalet de Llobregat inició, el día 24 de junio de 2019, un procedimiento sancionador que culminó con la imposición de una sanción tributaria por "Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación" (artículo 191 LGT). El acuerdo de imposición de sanción se notificó a la interesada el día 13 de septiembre de 2019, fijándose en el mismo una sanción por importe de 3.703,70 euros, pero que, con la aplicación de la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 188.1.b) de la LGT (1.111,11 euros) y la recogida en el artículo 188.3 de la LGT (648,14 euros), quedó inicialmente minorada a 1.944,45 euros.

SEGUNDO.- Disconforme con los citados acuerdos de liquidación e imposición de sanción, en fecha 3 de diciembre de 2019 la interesada presentó escrito instando la revocación tanto de la liquidación provisional como de la sanción derivada de la misma por considerarlas improcedentes.

Dicho escrito fue calificado y tramitado por la Administración como recurso de reposición, procediendo a dictar Acuerdo de inadmisión del recurso por extemporáneo. Tal resolución fue notificada el día 14 de enero de 2020.

TERCERO.- Al no ver satisfechas sus pretensiones, el día 19 de febrero de 2020 se presentó escrito solicitando la rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos del Modelo 296 correspondiente al ejercicio 2018.

Dicho escrito fue calificado y tramitado por la Administración como recurso de reposición, acordándose a inadmitir el recurso presentado el 19 de febrero de 2020 por impugnar la resolución de un recurso de reposición, en base al art. 225.6 LGT.

Síguenos en...

Disconforme con la resolución notificada, el 11 de junio de 2021 la interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña frente a la misma, en base a que no se interpuso ningún recurso de reposición y solicitando que se procediera a la rectificación de autoliquidación solicitada.

En fecha 29 de noviembre de 2021, el TEAR de Cataluña resuelve en la Resolución RG 08/9325/2021, acordando "*ESTIMAR PARCIALMENTE la presente reclamación económico-administrativa, ordenando la RETROACCIÓN DE ACTUACIONES al momento de presentación del escrito analizado con el fin de que sea calificado como rectificación de autoliquidación, conforme al art. 120.3 y 221 LGT, y la Administración proceda según corresponda conforme a Derecho, sin perjuicio de su admisión a trámite o no, ya que se está solicitando la rectificación y devolución de una autoliquidación que ha sido objeto de regularización por una liquidación derivada de un procedimiento gestor (art. 126.3 del RD 1065/2007)*".

CUARTO.- Por su parte, en fecha 15 de septiembre de 2021 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) notificó a la interesada la exigencia de la reducción prevista en el artículo 188.1.b) LGT (reducción por conformidad con la regularización), en el cual determina que:

<<Con fecha 02-09-2019 se dictó resolución por la que se imponía una sanción reducida por 1.944,45 euros en relación con la comisión de la infracción tributaria detallada en la misma. Para el cálculo de la sanción se aplicó la reducción del treinta por ciento (30%), por conformidad con la regularización de la que deriva el expediente sancionador, por importe de 1.111,11 euros.

Con fecha 11-06-2021 se ha interpuesto reclamación contra la liquidación.

La interposición de la citada reclamación, tal como se le informó en la mencionada resolución, produce la pérdida de la reducción practicada anteriormente por importe de 1.111,11 euros, lo cual se le notifica mediante el presente acuerdo.>>

QUINTO.- Disconforme con este último acuerdo, la interesada interpuso la presente reclamación contra el mismo el día 15 de octubre de 2021.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad o no a Derecho del acuerdo impugnado.

TERCERO.- Como hemos detallado en los ANTECEDENTES DE HECHO, la reclamante fue objeto de un procedimiento de verificación de datos por retenciones del IRNR sin establecimiento permanente correspondientes al ejercicio 2018, el cual finalizó con liquidación provisional.

En el seno de dicho procedimiento, la AEAT entendió que la interesada había cometido la infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT.

A la hora de cuantificar la sanción a imponer aplicó las dos reducciones previstas en el artículo 188 LGT, apartados 1 y 3, en su redacción vigente *ratione temporis* (el subrayado es nuestro):

Artículo 188. Reducción de las sanciones.

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

- a) Un 50 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.*
- b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.*

2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.*
- b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.*

3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

Síguenos en...

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

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 se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

Ahora bien, dado que en esta sede se analiza exclusivamente la procedencia o no de la exigencia de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 LGT (reducción por conformidad con la regularización), nuestro razonamiento y conclusiones quedarán circunscritos a la problemática planteada en relación con la misma.

Dicho esto, observamos que para la aplicación de la reducción de conformidad del 30 por tanto es necesario que no se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

En el presente caso, el acuerdo de exigencia de la reducción motivó dicha pérdida en que con fecha 11 de junio de 2021 se ha interpuesto reclamación contra la liquidación, interposición que, según la ONGT, producía la pérdida de la reducción practicada..

No obstante, ha de advertirse que, una vez que el TEAR de Cataluña ha acordado la anulación de la resolución del segundo "recurso de reposición" contra la liquidación y la retroacción de actuaciones en su Resolución de 29 de noviembre de 2021 (RG 08/9325/2021), la impugnación de la liquidación provisional por el obligado se produjo, realmente, el día 3 de diciembre de 2019, mediante la presentación de escrito instando la revocación de la misma.

En este sentido, debe recordarse que la AEAT calificó y tramitó dicho escrito como recurso de reposición, procediendo a dictar acuerdo de inadmisión del mismo por extemporáneo, toda vez que había transcurrido más de un mes desde la notificación del acto impugnado (la liquidación había sido notificada el día 23 de junio de 2019, mientras que su impugnación tiene lugar el día 3 de diciembre de 2019).

Así pues, la cuestión que se suscita ahora es: Si en el supuesto de la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de la LGT, la interposición extemporánea de un recurso o reclamación contra la regularización conlleva la pérdida del derecho a la misma.

Pues bien, sobre este asunto se ha pronunciado ya este TEAC; en concreto, en su Resolución de 19 de julio de 2024 (RG 7224/2021), en la que se alcanza la siguiente conclusión al respecto:

<<La inadmisión a trámite por extemporaneidad tiene el mismo efecto jurídico que la ausencia de presentación de reclamación; es decir, se tendría por no puesto a todos los efectos legales, incluyendo, tanto aquellos que perjudiquen al obligado tributario, como aquellos que le beneficien. Así, en el presente caso determinaría la improcedencia de la exigencia de las reducciones practicadas como consecuencia de la interposición de recurso o reclamación.

Estamos en presencia de un plazo "preclusivo", esto es, si la reclamación se interpone fuera de plazo, el acto que se pretende atacar deviene firme y consentido (Resolución de este TEAC 14-11-2013, RG 00/5192/2011), pudiendo revisarse entonces sólo por las vías de la declaración de nulidad de pleno derecho -art. 217 LGT 2003- y la del recurso extraordinario de revisión -art. 244 LGT 2003-.

Esta interpretación es la que ha sostenido con carácter general el Tribunal Supremo por ejemplo en Auto de fecha 19/12/1977 donde indica que "a la falta de recurso ... debe entenderse asimilada su interposición fuera del plazo legal", o de forma más concreta en Sentencia de 30/4/1998, al declarar que cuando el recurso o la reclamación económico administrativa se declara inadmisibles hay que entender que "no ha habido reclamación", pues "... obviamente por interponer ha de entenderse el presentar una reclamación económico-administrativa, que se declare admisible por el Tribunal competente y que se tramite como tal".>>

En definitiva, la contestación a la pregunta que acaba de plantearse sería que, **en el supuesto de la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de la LGT, la interposición extemporánea de un recurso o reclamación contra la regularización no conlleva la pérdida del derecho a la misma.**

En consecuencia, procede estimar la pretensión de la reclamante, anulando el acuerdo impugnado.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

