


Circular 1/2018 de la Dirección General de Tributos, por la que se establecen los criterios jurídicos para la aplicación de los recargos establecidos en el artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 83.4 dispone que corresponde a cada Administración Tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos. A su vez el artículo 84 de la misma Ley establece que la competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.

El Decreto 23/2015, de 21 de julio, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Administración Pública y Hacienda y sus funciones en desarrollo de la Ley 3/2003, de 3 de marzo de Organización del Sector Público de la Comunidad Autónoma de la Rioja dispone, en su artículo 9, apartado 2.8, letra d), que corresponde a la Dirección General de Tributos, bajo la dirección del Titular de la Consejería y de acuerdo con las directrices emanadas del Gobierno, la gestión, liquidación, revisión y recaudación voluntaria de impuestos propios y cedidos.

La Ley 4/2005, de 1 de junio, de funcionamiento y régimen jurídico de la Administración de la Comunidad Autónoma de La Rioja, dispone, en su artículo 18 que los órganos de la Administración impulsarán y dirigirán la actividad de los órganos y unidades administrativas dependientes del órgano que las dicta. Conforme al apartado 3, las CIRCULARES tienen como finalidad recordar la aplicación de determinadas disposiciones legales o establecer la interpretación adecuada al espíritu y principios de tales disposiciones al objeto de garantizar su aplicación homogénea.

La Orden 16/2012, de 28 de septiembre, de la Consejería de Administración Pública y Hacienda, por la que se encomienda a las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario de La Rioja, la realización de funciones relativas a la aplicación de tributos cedidos, regula la encomienda de funciones a las Oficinas Liquidadoras.

En el año 2014 se firma el Convenio de Colaboración entre la Consejería con competencia en materia de Hacienda de la Comunidad Autónoma de La Rioja y el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de La Rioja, para la regulación de la encomienda de funciones en la aplicación de tributos cedidos. Tanto la Orden como el Convenio disponen que las Oficinas Liquidadoras ejercerán

DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE			en formato PDF/A 1.7 Firma PADES. Custodiado en repositorio seguro del Gobierno de La Rioja.	Pág. 1 / 8
Expediente	Tipo	Procedimiento		Nº Documento
00860-2018/009656	Otros	Solicitudes y remisiones generales		2018/0052471
Cargo		Firmante / Observaciones		Fecha/hora
1	Inspectora de Finanzas	Beatriz Gil Saenz		31/01/2018 09:04:10
2	Directora General de Tributos	Cristina Bella Gómez		31/01/2018 13:11:19
3	SELLADO ELECTRÓNICAMENTE por Gobierno de La Rioja con CSV: JE8MYJPI7RUF5IC Dirección de verificación: http://www.larioja.org/verificacion			31/01/2018 13:13:06



las funciones encomendadas con sujeción a las instrucciones emitidas por la Consejería de Administración Pública y Hacienda.

Primero. Objeto de la Circular.

La presente Circular tiene por objeto recordar la correcta interpretación del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que regula los **recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración**, así como la aplicación del citado artículo en distintos supuestos conforme a la Doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central y los criterios contenidos por la Dirección General de Tributos en consultas vinculantes.

Los criterios recogidos en esta Circular serán de aplicación tanto para las unidades administrativas de la Dirección General de Tributos, como para las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario en relación a los expedientes tramitados en su ámbito territorial, a fin de garantizar una aplicación homogénea.

Segundo. Normativa aplicable

2.1.- Acerca de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo:

El **Artículo 27** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo LGT) establece:

“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 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 ó 15 por ciento, 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

DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE			en formato PDF/A 1.7 Firma PAdES. Custodiado en repositorio seguro del Gobierno de La Rioja.	Pág. 2 / 8
Expediente	Tipo	Procedimiento		Nº Documento
00860-2018/009656	Otros	Solicitudes y remisiones generales		2018/0052471
Cargo		Firmante / Observaciones		Fecha/hora
1	Inspectora de Finanzas	Beatriz Gil Saenz		31/01/2018 09:04:10
2	Directora General de Tributos	Cristina Bella Gómez		31/01/2018 13:11:19
3	SELLADO ELECTRÓNICAMENTE por Gobierno de La Rioja con CSV: JE8MYJPI7RUF5IC Dirección de verificación: http://www.larioja.org/verificacion			31/01/2018 13:13:06



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 ciento 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 ciento 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

DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE			en formato PDF/A 1.7 Firma PAdES. Custodiado en repositorio seguro del Gobierno de La Rioja.	Pág. 3 / 8
Expediente	Tipo	Procedimiento		Nº Documento
00860-2018/009656	Otros	Solicitudes y remisiones generales		2018/0052471
Cargo	Firmante / Observaciones			Fecha/hora
1 Inspectora de Finanzas	Beatriz Gil Saenz			31/01/2018 09:04:10
2 Directora General de Tributos	Cristina Bella Gómez			31/01/2018 13:11:19
3 SELLADO ELECTRÓNICAMENTE por Gobierno de La Rioja con CSV: JE8MYJPI7RUF5IC Dirección de verificación: http://www.larioja.org/verificacion 31/01/2018 13:13:06				



refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.”

2.2.- Acerca de los efectos vinculantes de las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central.

La Ley 58/2003 General Tributaria, atribuye a los criterios del Tribunal Económico- Administrativo Central fuerza vinculante para toda la Administración tributaria, estatal o autonómica, en los siguientes supuestos:

- a) Las resoluciones que dicte el Tribunal Central resolviendo los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio regulados en el artículo 242 de la LGT.
- b) La resoluciones que dicte el Tribunal Central resolviendo los novedosos procedimientos de adopción de resoluciones en unificación de criterio a las que se refiere el art.229.1.d) de la LGT.
- c) Doctrina reiterada del TEAC, según prevé el art. 239.8 de la LGT. En este sentido, y para que exista doctrina reiterada, será necesario que existan dos o más resoluciones que apliquen un mismo criterio.

2.3.- Acerca de los efectos vinculantes de los Criterios de la Dirección General de Tributos.

El artículo 89 de la LGT dispone:

“1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.”

DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE			en formato PDF/A 1.7 Firma PAdES. Custodiado en repositorio seguro del Gobierno de La Rioja.		Pág. 4 / 8
Expediente	Tipo	Procedimiento	Nº Documento		
00860-2018/009656	Otros	Solicitudes y remisiones generales	2018/0052471		
Cargo		Firmante / Observaciones	Fecha/hora		
1	Inspectora de Finanzas	Beatriz Gil Saenz	31/01/2018 09:04:10		
2	Directora General de Tributos	Cristina Bella Gómez	31/01/2018 13:11:19		
3	SELLADO ELECTRÓNICAMENTE por Gobierno de La Rioja con CSV: JE8MYJPI7RUF5IC Dirección de verificación: http://www.larioja.org/verificacion		31/01/2018 13:13:06		



En este sentido, es Doctrina reiterada del TEAC que:

- Los órganos de aplicación de los tributos están vinculados por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, debiendo aplicarlos cuando exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario y los que se incluyan en la contestación a las consultas. En dichas circunstancias, si el órgano aplica un criterio distinto, el acto administrativo que dicte vulnera lo dispuesto en el artículo 89.1 de la LGT. RG 02294/2013 de 22-09-2015; RG 3253/2011 de 22-09-2015.
- Este carácter vinculante se da, tanto respecto de la Administración del Estado como de las Comunidades Autónomas, pues la contestación de las consultas corresponde a la Dirección General de Tributos aun cuando se trate de tributos cedidos. Criterio Reiterado TEAC en RG 05095/2013 de 24-11-2016; RG 02294/2013 de 22-09-2015; RG 06354/2012 de 22-10-2015 y RG 03253/2011 de 22-09-2015.

Tercero. Aplicación del artículo 27 LGT

3.1.- Exigencia de los recargos.

El devengo de los recargos por presentación extemporánea sin requerimiento previo **no está condicionado a que se demuestre la culpabilidad o negligencia** del obligado tributario, puesto que ni dicho condicionante está previsto por la ley, ni se trata de una norma de carácter sancionador; sino que deviene de un **hecho objetivo** como es la presentación de la autoliquidación fuera de plazo.

No obstante, conforme a lo previsto en el artículo 1.105 del Código Civil (de aplicación supletoria a las obligaciones tributarias de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 7.2 LGT y 1.090 Código Civil), podría excluirse el nacimiento de la obligación si el incumplimiento tuviese por causa un **caso fortuito o fuerza mayor**.

Este es el criterio del TEAC, que constituye Doctrina reiterada (y por tanto con carácter vinculante para las Administraciones Tributarias) plasmada en sus resoluciones de 14 de marzo de 2013 (RG 4545/2010) y de 17 de julio de 2014 (RG 2442/2012).

DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE			en formato PDF/A 1.7 Firma PAdES. Custodiado en repositorio seguro del Gobierno de La Rioja.		Pág. 5 / 8
Expediente	Tipo	Procedimiento	Nº Documento		
00860-2018/009656	Otros	Solicitudes y remisiones generales	2018/0052471		
Cargo	Firmante / Observaciones		Fecha/hora		
1 Inspectora de Finanzas	Beatriz Gil Saenz		31/01/2018 09:04:10		
2 Directora General de Tributos	Cristina Bella Gómez		31/01/2018 13:11:19		
3 SELLADO ELECTRÓNICAMENTE por Gobierno de La Rioja con CSV: JE8MYJPI7RUF5IC			Dirección de verificación: http://www.larioja.org/verificacion		31/01/2018 13:13:06



Conforme a lo establecido por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS de 20 de julio de 2000, entre otras), los conceptos de caso fortuito y fuerza mayor se definen como una causa de exoneración del cumplimiento de las obligaciones.

Para que pueda apreciarse **CASO FORTUITO**, requiere inexcusablemente que se trate de un hecho que no hubiera podido preverse o que previsto fuera inevitable. En manera alguna puede apreciarse cuando el resultado emana de no emplear la precisa diligencia. Ha de tratarse de un evento imprevisible dentro de la normal y razonable previsión que se exija adoptar en cada supuesto concreto, y no procede ante un comportamiento negligente con dotación suficiente de causalidad. En consecuencia, para su apreciación deben concurrir los requisitos de **imprevisibilidad e inevitabilidad**.

El hecho determinante de la **FUERZA MAYOR** ha de ser del todo independiente de quien lo alegue. Es necesario que el hecho decisivo proceda exclusivamente de un **acaecimiento impuesto y no previsto ni previsible, insuperable e inevitable** por su ajenidad y sin intervención de culpa alguna reprochable al obligado.

3.2.-. Presentación de autoliquidación extemporánea CON requerimiento previo de la Administración.

El artículo 27 LGT tiene como finalidad establecer un tratamiento más favorable para los supuestos de cumplimiento espontáneo de obligaciones tributarias no cumplidas en plazo o irregularmente cumplidas, que para las cumplidas como consecuencia del requerimiento de la Administración tras detectar el incumplimiento de las mismas.

El presupuesto de hecho que contempla el artículo 27 LGT es que se trate de una actuación **voluntaria**, es decir, aquella que puede producirse antes de un requerimiento administrativo previo.

En este sentido, **se considera requerimiento previo** cualquier actuación administrativa encaminada al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. La determinación de qué actuaciones administrativas tienen el carácter de requerimiento previo debe hacerse en forma amplia.

En aquellos supuestos en los que concurra requerimiento previo por parte de la Administración, no procederá la aplicación de los recargos del artículo 27 LGT, sino que podremos estar ante la

DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE			en formato PDF/A 1.7 Firma PAdES. Custodiado en repositorio seguro del Gobierno de La Rioja.	Pág. 6 / 8
Expediente	Tipo	Procedimiento		Nº Documento
00860-2018/009656	Otros	Solicitudes y remisiones generales		2018/0052471
Cargo		Firmante / Observaciones		Fecha/hora
1	Inspectora de Finanzas	Beatriz Gil Saenz		31/01/2018 09:04:10
2	Directora General de Tributos	Cristina Bella Gómez		31/01/2018 13:11:19
3	SELLADO ELECTRÓNICAMENTE por Gobierno de La Rioja con CSV: JE8MYJPI7RUF5IC Dirección de verificación: http://www.larioja.org/verificacion			31/01/2018 13:13:06



comisión de una infracción tributaria originando, en su caso, el inicio del procedimiento sancionador correspondiente.

Este es el criterio reiterado del TEAC recogido en Resoluciones de 17 de junio de 2014 (RG 5109/11) y 9 de octubre de 2014 (RG 514/12).

3.3.- Presentación de autoliquidación extemporánea, sin requerimiento previo de la Administración, sin efectuar el ingreso de la deuda pero solicitando, simultáneamente, solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

La presentación de una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración, sin ingresar la deuda pero solicitando simultáneamente el aplazamiento o fraccionamiento, implica el devengo del recargo del artículo 27, cuyo importe podrá reducirse en un 25% en los términos señalados en el apartado 5.

Lo que dicha presentación sí evita es la exigencia de los **intereses de demora** devengados hasta la presentación de la autoliquidación extemporánea, cuando esta se haya presentado dentro de los doce meses siguientes a la finalización del plazo de ingreso. Si se presenta trascurridos esos doce meses, entonces se exigirán intereses a partir del día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo de ingreso.

Por otro lado, **se impide el inicio del periodo ejecutivo** y, consecuentemente, el devengo del recargo de dicho periodo, regulado en el artículo 28 de la LGT. Pero para que este recargo no sea exigible definitivamente es necesario el pago íntegro de la deuda en el plazo correspondiente, que es:

- Si la resolución de la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento es denegatoria, debe efectuarse el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la LGT y teniendo en cuenta la fecha de notificación del acuerdo denegatorio.
- Si la resolución de la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento es estimatoria, debe ingresarse la deuda en el/los vencimiento(s) del plazo o de los plazos concedidos. En caso contrario, al día siguiente se iniciaría automáticamente el periodo ejecutivo y se devengaría el recargo.

Para que todo lo expuesto sea aplicable es necesario que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presente **junto con** la autoliquidación extemporánea, condición necesaria para

DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE			en formato PDF/A 1.7 Firma PAdES. Custodiado en repositorio seguro del Gobierno de La Rioja.	Pág. 7 / 8
Expediente	Tipo	Procedimiento	Nº Documento	
00860-2018/009656	Otros	Solicitudes y remisiones generales	2018/0052471	
Cargo	Firmante / Observaciones		Fecha/hora	
1 Inspectora de Finanzas	Beatriz Gil Saenz		31/01/2018 09:04:10	
2 Directora General de Tributos	Cristina Bella Gómez		31/01/2018 13:11:19	
3 SELLADO ELECTRÓNICAMENTE por Gobierno de La Rioja con CSV: JE8MYJPI7RUF5IC			Dirección de verificación: http://www.larioja.org/verificacion	31/01/2018 13:13:06



poder entender que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presenta en periodo voluntario de ingreso (artículo 46.1.a) del RGR).

En este sentido: Consulta Vinculante de la DGT CV0374-10, de 1 de marzo de 2010.

3.4.- Ingreso realizado en plazo pero la autoliquidación de la que deriva el ingreso se presenta fuera de plazo.

En aquellos supuestos de **autoliquidaciones ingresadas en plazo** pero cuya **presentación se realiza fuera de plazo**, **no procede girar el recargo previsto en el art. 27 LGT.**

Fundamento: El art. 27 se encuentra concebido para los supuestos en que lo presentado fuera de plazo sea no sólo el documento de la autoliquidación, sino también y necesariamente, el correspondiente ingreso. Por tanto, sólo cuando declaración e ingreso –ambos- se ha producido fuera de plazo es cuando cobra sentido, virtualidad y aplicación el art. 27.3 LGT.

TEAR de La Rioja de 17 de julio de 2017; STSJ Valencia 194/2013, de 27 de febrero o 903/2015 de 28 de septiembre; STSJ de Galicia 562/2016, de 23 de noviembre.

No obstante, la presentación extemporánea de la declaración podría ser constitutiva de la infracción prevista en el art.198 LGT (Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico). Esta conducta está sancionada con una multa pecuniaria fija de 200€ si se ha producido requerimiento por parte de la Administración, y de 100€ cuando las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración. Todo ello teniendo en cuenta las circunstancias que han imposibilitado que el contribuyente no haya podido presentar su declaración en plazo (presenciales o telemáticas; imputables al contribuyente o a deficiencias informáticas de la Administración, entidad colaboradora, etc.). Resolución TEAC 2874/2010, de 15 de junio.

La interpretación expuesta supone un **cambio de criterio** frente a lo que se venía aplicando en sede de Gestión de esta DGT y OOLL, que se hace efectivo con la presente Circular.

DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE			en formato PDF/A 1.7 Firma PAdES. Custodiado en repositorio seguro del Gobierno de La Rioja.	Pág. 8 / 8
Expediente	Tipo	Procedimiento		Nº Documento
00860-2018/009656	Otros	Solicitudes y remisiones generales		2018/0052471
Cargo		Firmante / Observaciones		Fecha/hora
1 Inspectora de Finanzas		Beatriz Gil Saenz		31/01/2018 09:04:10
2 Directora General de Tributos		Cristina Bella Gómez		31/01/2018 13:11:19
3 SELLADO ELECTRÓNICAMENTE por Gobierno de La Rioja con CSV: JE8MYJPI7RUF5IC		Dirección de verificación: http://www.larioja.org/verificacion		31/01/2018 13:13:06