

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067900

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de septiembre de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 22/2017

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. Procedimiento de comprobación limitada. Alcance de las actuaciones. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. El inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial, aun constituyendo un requerimiento de la Administración con el fin de comprobar y/o regularizar la situación tributaria del obligado tributario, debe tener su objeto y alcance expresamente indicado en la comunicación de inicio y señalar las concretas obligaciones tributarias, materiales y/o formales, a las que se extiende el mismo, en aras a considerar si el comportamiento del obligado tributario tiene el carácter de voluntario o no en caso de que presente alguna declaración o autoliquidación una vez iniciado el procedimiento. Dicho esto, en la medida que las obligaciones no señaladas expresamente en el ámbito objetivo de la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación no forman parte del alcance del mismo, la presentación de declaraciones tributarias no mencionadas de manera expresa en la comunicación cursada al obligado tributario, aun conteniendo obligaciones u elementos relacionados con las que son objeto de regularización, ha de entenderse realizada de manera espontánea a los efectos previstos en los arts. 27 y 179.3 de la Ley 58/200 (LGT) y correlativos preceptos del régimen sancionador. **(Criterio 1 de 2)**

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Falta de presentación en plazo de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico. Correcta declaración fuera de plazo de una dato o elemento previamente omitido o consignado en una declaración previa presentada en plazo. La correcta interpretación del art. 198.2 de la ley 58/2003 (LGT) en relación con lo establecido en el art. 179.3 del mismo texto legal, es que cuando se ha presentado una declaración incompleta o inexacta en plazo -como en este caso con el modelo 340- y posteriormente fuera de plazo y sin requerimiento previo se presenta una declaración sustitutiva de la anterior, no se produce la infracción tipificada en el art. 199 de la Ley 58/2003 (LGT), en relación con la declaración que se presentó en plazo; pero sí procederá la sanción que resulte de la aplicación del mencionado art. 198.2. Por lo tanto, aunque la segunda declaración presentada del 340 no contenga datos nuevos, según lo que señala el art. 198 de la Ley 58/2003 (LGT) y que completa el art. 14 del RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), el hecho de presentarla es indicativo de que hubo incorrecciones en la primera y ello es lo que motiva su presentación, corregir los defectos advertidos en la anterior; pues bien, el obligado tributario no incurrirá en ninguna responsabilidad por los presentados correctamente en plazo en la primera declaración y puesto que la sustitutiva ha sido presentada voluntariamente, solamente procederá la sanción por los datos corregidos, es decir, por el diferencial presentado fuera de plazo. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 29, 34, 137, 140, 145, 147, 148, 179, 189, 191, 198, 199, 201 y 206.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 36 y 87.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 62.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), arts. 2, 14 y 15.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ San Enrique, nº 37, 28020-Madrid, contra resolución de fecha 22 de febrero de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 47/3091/2014, deducida contra el Acuerdo de imposición de sanción por la infracción prevista en el artículo 199 de la Ley General Tributaria en relación

con la Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro de IVA relativa al período 11, ejercicio 2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Con fecha 1.09.2014 se notificó a la entidad B S.L. el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA período 11 de 2013. El procedimiento de comprobación limitada iniciado tenía el siguiente alcance, especificado en la comunicación de inicio del mismo:

-"Contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Facturas Recibidas han sido transcritos correctamente en su autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que sean solicitadas a la vista de dichos libros.

-"Contrastar que los datos que figuran en el Libro Registro Especial de Recibos Emitidos por la adquisiciones efectuadas a Sujetos Pasivos en Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca han sido transcritos correctamente en su autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que sean solicitadas a la vista de dichos libros".

En la comunicación de inicio se requiere la aportación del Libro Registro de Facturas Recibidas y del Libro Registro especial de recibos emitidos por adquisiciones efectuadas a sujetos pasivos en Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca.

2. El 10.09.2014, el obligado tributario presentó Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registros del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 340) relativa al período 11 del año 2013 que calificó como sustitutiva de la presentada con anterioridad.

Posteriormente, el día 20.10.2014, se notificó al obligado tributario Acuerdo de iniciación y comunicación de trámite de audiencia de expediente sancionador por la comisión de la infracción tributaria regulada en el artículo 199 de la LGT por la incorrecta presentación de la Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro de IVA correspondiente al período 11 del año 2013.

El representante del obligado tributario alegó que con ocasión del inicio del procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA, período 11 de 2013, detectó que la declaración del modelo 340 de ese mismo período, debido a un problema informático, omitía los registros de los recibidos emitidos por las adquisiciones efectuadas a sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca y que, de manera inmediata y sin que hubiera un requerimiento previo en relación con la declaración del modelo 340 procedió a presentar una declaración sustitutiva por lo que considera que no se produjo el supuesto de infracción previsto en el artículo 199.5 de la LGT.

Por su parte, como consecuencia de la información incorporada a dicha declaración informativa, el 21.11.2014, el Inspector Regional de Castilla y León dictó Acuerdo de Resolución del procedimiento de comprobación limitada previamente iniciado en el que se declara que, habiendo sido aclaradas las incidencias detectadas, no procede regularizar la situación del obligado tributario.

3. El 24.11.2014 se notificó al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción confirmando la propuesta remitida junto a la comunicación de inicio del procedimiento sancionador e imponiendo la sanción tipificada en el artículo 199 de la LGT.

Disconforme con el contenido de este acuerdo, el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa el día 28.11.2014, presentando escrito de alegaciones el 17.12.2014 en el que alegaba la falta del presupuesto de hecho exigido por el artículo 199.5 de la LGT en la medida en que la declaración sustitutiva del modelo 340 se presentó sin que existiera requerimiento previo en relación con este modelo, añadiendo que no hubo intencionalidad en su conducta por lo que no existe la culpabilidad necesaria a efectos de la imposición de una sanción tributaria.

4. El 22.02.2016 el TEAR de Castilla León estimó la reclamación interpuesta anulando el Acuerdo de imposición de sanción en base a los siguientes argumentos.

El TEAR señala, y así lo admite la interesada, que fue la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación limitada en relación con la autoliquidación del IVA 11 2013 lo que le indujo a revisar las declaraciones tributarias presentadas y, al advertir que en ella se habían omitido registros, a presentar una declaración sustitutiva del modelo 340.

Tras citar los artículos 87.5 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio y 179.3 de la LGT, añadiendo que, a la vista de los términos del requerimiento efectuado con el inicio del procedimiento de comprobación limitada, no cabe entender incluida en el objeto del mismo la obligación tributaria recogida en el artículo 36.2 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos de informar sobre el contenido de los libros registro exigidos por la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, considera el TEAR que la presentación del modelo 340 efectuada fuera de plazo ha de entenderse como espontánea, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 198.2 de la LGT en lugar del artículo 199 de la misma norma.

Asimismo, no consta que la declaración sustitutiva presentada del modelo 340 fuera incompleta o incorrecta por lo que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 198, al limitarse la declaración sustitutiva a corregir datos previamente presentados, el TEAR considera que la entidad no ha incurrido en ninguna responsabilidad al imponerse la sanción del artículo 198.2 LGT únicamente sobre lo declarado fuera de plazo.

Segundo:

Frente a esta resolución, el Director del Departamento de Inspección de la AEAT formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Las razones, a juicio del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso serían, en síntesis, las que a continuación se exponen.

1. Interpretación del concepto de requerimiento previo.

La resolución del TEAR considera que la conducta del obligado tributario descrita en los antecedentes no puede ser sancionada conforme a lo dispuesto en el artículo 199 LGT en la medida en que el obligado tributario presentó fuera de plazo pero sin requerimiento previo la declaración sustitutiva del modelo 340, de declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro de IVA.

De conformidad con lo establecido en el artículo 179.3 LGT siempre que un obligado tributario regularice su situación voluntariamente no incurrirá en responsabilidad, lo cual implicará la presentación de una nueva declaración o autoliquidación de forma correcta, aunque fuera del plazo legal o reglamentariamente establecido para su presentación, de lo que deriva la comisión de una infracción tributaria[1] por presentación extemporánea. Este artículo en conexión con lo establecido en el artículo 198.2 LGT conlleva que la determinación de si ha existido o no requerimiento administrativo previo a la presentación de la declaración sustitutiva se revela como esencial a efectos de calificar correctamente la conducta a efectos sancionadores.

A pesar de las menciones que realiza el artículo 27 de la LGT, o también el artículo 2 del Real Decreto 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario, sobre lo que se considera como requerimiento previo, no existe en nuestro ordenamiento una relación tasada de las actuaciones administrativas que tienen la consideración de requerimiento previo, sino que se describen de modo genérico en atención a su finalidad teniendo tal carácter las actuaciones administrativas dirigidas a garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias o a su comprobación, si bien, el inicio de un procedimiento de comprobación se encuentra entre las actuaciones administrativas consideradas como requerimiento previo a estos efectos o que impiden que la regularización tenga carácter de voluntaria.

De esta forma, el artículo 87.5 del RGAT señala que una vez iniciado el procedimiento, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones no producirá los efectos regulados en los artículos 27 y 179.3 de la LGT, el primero de los cuales, redactado en relación con las obligaciones tributarias materiales, no agota las conductas que pueden considerarse requerimiento previo ni es trasladable sin adaptación alguna al ámbito de las obligaciones formales.

No se entiende la interpretación "a contrario sensu" de este artículo por parte del TEAR para fundamentar su resolución considerando como espontánea cualquier declaración tributaria no incluida expresamente en el ámbito objetivo del procedimiento iniciado. Ello conllevaría que ni siquiera el inicio de un procedimiento de comprobación de la obligación formal pueda considerarse como requerimiento previo en la medida en que dicho procedimiento no tiene por objeto la regularización o liquidación de una deuda como exige el citado precepto.

Atendiendo a la naturaleza de los procedimientos de comprobación de las obligaciones materiales y a las facultades de los órganos de Gestión e Inspección Tributaria en el desarrollo de los mismos, la comprobación del cumplimiento de determinadas obligaciones formales es inherente a los mismos. Son obligaciones tributarias que si bien no son objeto de identificación expresa su comprobación es inherente al de las obligaciones tributarias materiales en cuya existencia se fundamentan, siendo muy frecuente que las actuaciones de comprobación se deban a incidencias en el cumplimiento de las obligaciones formales.

Por ello el hecho de considerar voluntaria la regularización del obligado tributario de una obligación formal por haberse dirigido el procedimiento de comprobación exclusivamente en relación con una obligación material directamente relacionada con la primera no se ajusta a la finalidad de la norma al no concurrir el elemento de la espontaneidad, necesaria para eximir de responsabilidad a quien regulariza su situación tributaria sin necesidad de una actuación administrativa de control.

2. Extensión del alcance del procedimiento de comprobación a las obligaciones formales que imponga el concepto tributario comprobado.

El TEAC ha señalado, en relación con la interrupción de la prescripción para la imposición de sanciones, que la comprobación de las obligaciones formales que imponga un determinado concepto tributario se considera incluida en el alcance general del procedimiento de comprobación de dicho concepto. Se cita a este respecto la Resolución de 19.02.2015 dictada en Unificación de Criterio RG 6444/2012.

Por parte del Director recurrente se considera este criterio trasladable a pesar de la diferencia en cuanto a la naturaleza del procedimiento, pues si se considera que la comprobación de las obligaciones formales está incluida en el procedimiento de la obligación tributaria material a efectos de prescripción de responsabilidad por infracción tributaria se ha de considerar lo mismo a los efectos de calificar la regularización posterior al inicio de estos procedimientos. Así en los procedimientos de alcance general se ha de entender incluida la comprobación de las obligaciones formales que deriven de la obligación tributaria material comprobada y en los procedimientos de comprobación que no tengan alcance general, no incluirán todas las obligaciones formales pero sí la de aquellas relacionadas con los elementos de la obligación tributaria material objeto del procedimiento y con la definición de su alcance.

Por ello, en un supuesto como el aquí analizado, el inicio del procedimiento de comprobación interrumpe la prescripción en relación con la imposición de sanciones relativas la incumplimiento de las obligaciones formales directamente relacionadas con las obligaciones materiales comprobadas sin que se considere regularización voluntaria la efectuada por el propio obligado tributario tras su inicio pues dichas obligaciones formales están incluidas en el objeto de la comprobación.

3. Infracción por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Sobre la base de lo dispuesto en el artículo 14 y 15 del Reglamento General del Régimen Sancionador tributario, que se refieren a la infracción tipificada en el artículo 199 de la LGT, el TEAR de Castilla y León concluye que en el caso que nos ocupa, el obligado tributario presentó dentro del plazo reglamentario la declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro, modelo 340, correspondiente al período 11 del ejercicio 2013 y, posteriormente, fuera de plazo, presentó una nueva declaración corrigiendo los defectos advertidos en la anterior, no constando que ésta última fuera incompleta o incorrecta, por lo que se considera que no se ha incurrido en responsabilidad alguna.

El TEAR considera que no existe responsabilidad por la presentación de la declaración informativa presentada fuera de plazo porque no incorporaba datos nuevos sino que corregía los anteriormente presentados. Si se pone en relación el artículo 198.2 LGT con el artículo 14 del Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario, señala que, con el fin de aclarar que se entiende por datos nuevos, no se considerarán como tales los declarados correctamente en la declaración original, delimitación negativa que implica que constituye infracción tributaria tanto la inclusión de datos en campos vacíos de la declaración original como la corrección de los mismos, en este último caso, porque no habían sido declarados correctamente en la declaración original.

El Departamento de Inspección considera esta resolución gravemente errónea y dañosa y solicita que se fije como criterio:

a) Que no se considere voluntaria la regularización practicada por un obligado tributario con posterioridad al inicio de un procedimiento de comprobación sobre una obligación tributaria material, en relación con la obligaciones tributarias formales directa y estrechamente relacionadas con la primera.

b) Que se fije como criterio que la correcta declaración fuera de plazo de un dato o elemento previamente consignado aunque de forma incorrecta en una declaración previa es subsumible en el tipo infractor del artículo 198 LGT.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta que haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

Dos son las cuestiones que se plantean en el presente recurso de unificación de criterio:

a) Determinar si el inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial sobre unas determinadas obligaciones, tiene el carácter de requerimiento previo, a efectos de considerar como no voluntaria la regularización que se efectúe por el obligado tributario sobre otras las obligaciones tributarias relacionadas con la primera, y

b) Determinar si la correcta declaración fuera de plazo de un dato o elemento previamente omitido o consignado de forma incorrecta en una declaración previa presentada en plazo, es subsumible o no en el tipo infractor del artículo 198 de la LGT.

Tercero:

El artículo 29 de la LGT dedicado a las obligaciones tributarias formales dispone en su apartado 2:

"además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones: (...) c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones. (...) f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido. (...)".

El artículo 36 del 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 (en adelante RGGI), regula la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registros estableciendo en su apartado 1:

"De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.2.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29

*de diciembre, y los sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario inscritos en el registro de devolución mensual regulado en los artículos 9 y 10 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, **estarán obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refieren los artículos 62.1 del Reglamento y 30.1 del Decreto citados.*** (Redacción anterior a la modificación operada por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre que según su DF 2ª no entrará en vigor hasta el 1 de julio de 2017)

En su virtud, aquellos obligados tributarios que están dados de alta en el régimen de devolución mensual del IVA (o del IGIC) tienen la obligación de suministrar información relativa a los libros registros, obligación que hasta el ejercicio 2017 se cumplía mediante la presentación del modelo 340. Por lo tanto, la declaración que se presenta mediante el modelo 340 se realiza en cumplimiento de una obligación formal que coadyuva a la gestión del impuesto y consiste en una declaración informativa acerca de las operaciones contenidas en los libros registros del IVA que, empresarios y profesionales deben llevar, de acuerdo con lo recogido en el artículo 62 del Reglamento de IVA en cumplimiento de sus obligaciones contables.

Lo que se trata de dilucidar es si iniciado un procedimiento de comprobación de alcance parcial relativo a una concreta obligación, la comunicación por la que se da inicio a este procedimiento tiene naturaleza de requerimiento previo a efectos de considerar voluntaria o no la regularización posterior del obligado tributario respecto de aquellas obligaciones que están relacionadas con la obligación tributaria concreta objeto de ese previo procedimiento de comprobación de alcance parcial.

Llegados a este punto, debemos precisar que el Director recurrente estima que el procedimiento de comprobación, en este caso procedimiento de comprobación limitada, que se inició se refería a una obligación material; este Tribunal Central estima, bien al contrario, que se refería a obligaciones formales, si bien lo anterior es una cuestión fáctica que no afecta al primer criterio objeto de debate, que se centra el análisis del concepto de requerimiento previo, a efectos de estimar como espontánea o no la posterior regularización que pueda llevar a cabo un obligado tributario respecto de obligaciones que pueden considerarse relacionadas con aquella que sí fue incluida expresamente en el alcance parcial definido para el procedimiento.

Es cierto que nuestro ordenamiento jurídico no establece ninguna lista tasada de las actuaciones administrativas que tienen la consideración de requerimiento previo, con la salvedad de lo indicado en el artículo 27 de la LGT que lo hace “ a los efectos de este artículo “ el cual prevé:

“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.”

O también la mención que realiza el artículo 2 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004 (en adelante, RSAN) cuando indica:

“ A efectos de lo previsto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador”

Asimismo, en relación con la notificaciones de inicio de un procedimiento de comprobación o investigación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34.1.ñ) de la LGT, se recoge el derecho del obligado tributario a ser informado al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas.

De acuerdo con esta última previsión, el artículo 137 de la LGT referido al procedimiento de comprobación limitada dispone en su apartado 2:

*“2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante **comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas** e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.”*

Respecto del procedimiento de comprobación e investigación, esto es, el procedimiento de inspección, el artículo 147.2 de la LGT señala que “los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas...”.

Al alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección se refiere precisamente el artículo 148 de la LGT, al señalar:

*“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter **general o parcial**.*

*2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter **parcial** cuando no afecten a la **totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente**. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.*

3. (...).”

También el RGGI recoge esta misma previsión en el artículo 87.3, relativo a la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios, señalando lo siguiente:

“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***
(...)”

Y en su apartado 5 añade:

“5. Las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.”

De la lectura de estos artículos se puede concluir que cuando se inicia un procedimiento de comprobación de alcance parcial, las facultades de comprobación solamente se extienden a aquellos elementos previamente delimitados en el requerimiento o comunicación de inicio, requerimiento o comunicación que debe contener expresamente las concretas obligaciones tributarias o elementos de las mismas que van a ser objeto del procedimiento, señalando por tanto, de manera expresa, si se refiere a obligaciones tributarias de carácter material, y/o a las de carácter formal, así como el período impositivo, de liquidación o ámbito temporal al que están circunscritas.

Este Tribunal Central no comparte en este punto las alegaciones vertidas por la Dirección del Departamento en relación a la naturaleza de los procedimientos de comprobación de alcance parcial de obligaciones tributarias materiales y a las facultades de los órganos de gestión e inspección en el desarrollo de los mismos considerando que la comprobación del cumplimiento de determinadas obligaciones formales es inherente a los mismos. Considera que se trata de obligaciones tributarias que aunque no sean objeto de identificación expresa en el alcance del procedimiento, su comprobación es inherente a la de las obligaciones tributarias materiales en cuya existencia se fundamentan y al objeto del propio procedimiento siendo, de hecho, muy frecuente que el inicio de las actuaciones de comprobación se deba a incidencias en el cumplimiento de las obligaciones formales.

Bien al contrario, a juicio de este Tribunal Central no puede pretenderse que aquellas obligaciones o elementos de las mismas que no están expresamente señalados en el requerimiento o comunicación de inicio de

un procedimiento de comprobación de alcance parcial se entiendan implícitamente aludidas, y por tanto incluidas en el alcance de la comprobación, por el hecho de estar relacionadas con la obligación que es objeto del procedimiento, pues el procedimiento se circunscribe a una comprobación parcial, cuyo objeto de regularización tiene que quedar perfectamente identificado en la comunicación de inicio de actuaciones por los efectos que, tanto su iniciación como la resolución que ponga fin al procedimiento, produce sobre la prescripción así como la preclusión. Si el inicio de las actuaciones se ha visto motivado por incidencias en el cumplimiento de las obligaciones formales y el objeto de la comprobación de los órganos de gestión o inspección es que se extienda sobre las mismas, solamente tienen que identificar o señalar (bien en un primer momento, bien en un momento posterior notificando al obligado la modificación del objeto) en el alcance del procedimiento que su objeto comprenderá también a las obligaciones formales que se deriven de las obligaciones tributarias materiales previa y expresamente identificadas.

En este sentido se ha pronunciado el TEAC con carácter de Doctrina en su Resolución de 15.12.2015 RG 3063/2013 (reitera criterio de la resolución 4030/2011 de 12.12.2013), que señala la obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada, lo cual resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 140 de la LGT, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado salvo que en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en el procedimiento. Si se incurre en este defecto, la falta de adecuación entre el alcance previamente definido y las actuaciones efectivamente realizadas es causa de anulabilidad del acto dictado. Así, en la resolución primero invocada se analiza un caso en el cual en el inicio del procedimiento se fijaba el alcance en la comprobación de aspectos formales de libros, facturas y transcripción de éstas a los libros, pero en la liquidación se regularizaba basándose en el supuesto incumplimiento de requisitos materiales, como la afectación a la actividad, exención de operaciones, etc.

Dice textualmente el Fundamento de Derecho Segundo:

Determinado el alcance expresado en la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación limitada y la regularización efectuada por la Oficina Gestora, la cuestión que este Tribunal debe resolver es si dicha regularización se corresponde con el alcance comunicado. Así, este Tribunal Central considera que en la medida en que el alcance se circunscribe a constatar que los datos que figuran en los Libros Registros del IVA han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que se soliciten, y que la regularización considera que se han incumplido los requisitos materiales establecidos en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1922 para ejercer el derecho de la deducción, la Administración, en su comprobación, no se ha ajustado al alcance comunicado al inicio del procedimiento de comprobación limitada, y tampoco procedió a la modificación de dicho alcance en los términos previstos en el artículo 164.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, anteriormente transcrito.

En consecuencia, este TEAC aprecia un defecto procedimental trascendente, pues la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada efectivamente realizadas, resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en el procedimiento que es objeto de la presente reclamación. Se trata de un defecto procedimental invalidante de la resolución con liquidación provisional dictada, cuya subsanación exige retrotraer las actuaciones para que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario.

Es decir, no se trata de un defecto insubsanable, determinante de la nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación, pues la Oficina gestora no ha dictado dicho acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. La Oficina gestora realiza actuaciones de comprobación limitada en el seno de un procedimiento diseñado por la norma para realizar dichas actuaciones y lo que ha incumplido es la obligación (artículo 164.1 RRVA) de ampliar el alcance inicialmente comunicado al sujeto pasivo antes de la apertura del plazo de alegaciones. Se trata, por tanto, de un defecto procedimental trascendente que vicia de anulabilidad el acuerdo de liquidación y que obliga a retrotraer las actuaciones al momento inmediato anterior a aquél en que se produce el defecto, para su subsanación.

Cuarto:

Ello no quiere decir que el inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial no tenga carácter de requerimiento previo a efectos de considerar voluntaria o no una regularización posterior realizada por el obligado

tributario. Tiene carácter de requerimiento previo tal y como señala el artículo 87.5 del RGGI, pero circunscrito a las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento.

El Director de Inspección, en sus alegaciones, expone una nueva conclusión extraída de la redacción del apartado 5 del artículo 87 del RGGI, en donde se refiere a que una aplicación estricta del mismo podría llevar al absurdo de considerar que ni siquiera el inicio de un procedimiento de comprobación de la obligación formal en cuestión pueda considerarse como requerimiento previo en la medida en que dicho procedimiento no tendría por objeto la regularización o liquidación de una deuda tributaria como exige el citado precepto. Sin embargo, no consideramos que haya de llegarse a tal conclusión cuando el propio artículo 87.5 RGGI hace indicación de “*sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones*”, puesto que el procedimiento iniciado puede finalizar sin liquidación, tal y como ha ocurrido en el supuesto que nos ocupa, y hace referencia a la información contenida en declaraciones pudiendo, por tanto, tratarse igualmente de obligaciones formales de información.

El argumento de autoridad citado por el Director recurrente contenido en la Resolución de este TEAC RG 6444/2012 dictada el 19.02.2015 en Unificación de criterio, no es extrapolable al presente recurso. Hay que partir de la diferente naturaleza del procedimiento que se analizó en el caso que dio origen al criterio administrativo puesto que se trataba de un procedimiento de inspección de alcance general que alcanzaba a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria objeto de la comprobación y su objeto era comprobar e investigar todas las obligaciones, tanto formales como materiales, que se derivaban del concepto impositivo incluido en su alcance.

El propio Departamento de Inspección, en una interpretación forzada de la Doctrina administrativa, señala que si se considera que la comprobación de obligaciones formales está incluida en el procedimiento de la obligación tributaria material a efectos de la prescripción de la responsabilidad por infracción tributaria, se ha de considerar lo mismo a los efectos de calificar la regularización posterior al inicio de dichos procedimientos, y así, y señala textualmente “*(...) en los procedimientos de alcance general debe entenderse incluida la comprobación de las obligaciones formales que deriven de la obligación tributaria material comprobada a efectos de calificar una regularización por parte del obligado tributario. Y de la misma forma, aquellos procedimientos de comprobación que no tengan alcance general no incluirán la comprobación de todas las obligaciones formales que puedan derivarse del concepto impositivo comprobado, pero sí la de aquellas directamente relacionadas con los elementos de la obligación tributaria material objeto del procedimiento y con la definición de su alcance.*”, argumentación que no cuenta con ningún apoyo en nuestro ordenamiento jurídico ni tampoco se deduce de la resolución de Doctrina mencionada.

Así, en nuestra unificación de criterio RG 6444/2012 de fecha 19.02.2015 se dice de forma inequívoca:

“En este sentido, el artículo 17 de la LGT, al definir la relación jurídica tributaria, dispone:

“1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley.

(...)

Y el artículo 29, en su redacción vigente a partir del 1 de diciembre de 2006, dispone:

(...)

De los preceptos anteriores se colige que cuando el procedimiento de inspección tiene alcance general[2] alcanza a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación, siendo

su objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias que se derive del concepto impositivo incluido en su alcance, obligaciones tributarias éstas que pueden serlo tanto formales como materiales.

(...)

Las conclusiones que se alcanzaron en dicha Unificación de criterio circunscritas a los procedimientos de inspección de un tributo o concepto impositivo con alcance general, se encuentran avaladas por la Audiencia Nacional en sentencia de 27 de noviembre de 2013 (Rec. nº 3696/2012), en cuyo fundamento de derecho tercero se señala:

"TERCERO. La demandante se opone a la sanción impuesta, alegando que ha prescrito el derecho de la administración tributaria a imponer cualquier sanción en relación a todas aquellas facturas que se hubiesen emitido con anterioridad al 18 de junio de 2005, ya que considera que en esa fecha (iniciación de las actuaciones), estas tenían por objeto únicamente el impuesto sobre el valor añadido impuesto y el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2005 a 2007; pero no tienen por objeto la teórica emisión de facturas irregulares, aunque la orden de carga en el plan se encuentre en el programa 15.100 "aplicación indebida del régimen de estimación objetiva y facturación irregular".

Es decir, entiende que no hay interrupción de la prescripción con relación a la facturación irregular porque tal circunstancia no se comunicó al demandante cuando se inició el procedimiento sancionador, y no se interrumpe la prescripción respecto de otros tipos infractores (artículo 201 Ley 58/2003), lo que implica que la base de la sanción debe rebajarse considerablemente puesto que no podrán sancionarse las facturas emitidas con anterioridad a esa fecha.

La Abogacía del Estado se opone al motivo invocando que la comprobación del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio comporta la del cumplimiento de toda la normativa reguladora del tributo, entre la que se encuentra la facturación y corrección de las facturas (artículo 164 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA).

El motivo no puede ser acogido toda vez que las actuaciones de comprobación e investigación tenían por objeto la aplicación indebida del régimen de estimación objetiva y la facturación irregular respecto de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre el valor añadido ejercicios 2005 a 2007 -folio 65, orden de carga del plan-. En la comunicación de inicio de las actuaciones se pone de manifiesto que el objeto de la comprobación es "verificar el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios por los conceptos y períodos que a continuación se detallan... impuesto sobre la renta de las personas físicas periodo 2005-2007 e impuesto sobre el valor añadido primer trimestre 2000 a cuarto trimestre 2007".

Al contrario de lo que afirma la recurrente las actividades de investigación y comprobación se extienden a ambos tributos globalmente considerados, incluyendo el cumplimiento de las obligaciones formales, entre las que se encuentran "la obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias" (artículo 29.1 f) LGT).

Por consiguiente, el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación interrumpe el plazo de prescripción de las infracciones cometidas en relación a dichos impuestos (artículo 189.3 a) LGT), así como en relación a las obligaciones formales, debiendo significar que la prescripción de las obligaciones formales sigue la misma suerte que las obligaciones tributarias a las que van aparejadas (artículo 70. 1 y 29.1 LGT)."

Teniendo en cuenta todo lo anterior, se considera por lo tanto, de una parte, que el inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial, aún constituyendo un requerimiento de la Administración con el fin de comprobar y/o regularizar la situación tributaria del obligado tributario, debe tener su objeto y alcance expresamente indicado en la comunicación de inicio y señalar las concretas obligaciones tributarias, materiales y/o formales, a las que se extiende el mismo, en aras a considerar si el comportamiento del obligado tributario tiene el carácter de voluntario o no en caso de que presente alguna declaración o autoliquidación una vez iniciado el procedimiento. De otra parte, en la medida que las obligaciones no señaladas expresamente en el ámbito objetivo de la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación no forman parte del alcance del mismo, la presentación de declaraciones tributarias no mencionadas de manera expresa en la comunicación cursada al obligado tributario, aún conteniendo obligaciones u elementos relacionados con las que son objeto de regularización, ha de entenderse realizada de manera espontánea a los efectos previstos en los artículo 27 y 179.3 LGT y correlativos preceptos del régimen sancionador.

Similar conclusión a la que aquí sentada ya fue alcanzada por este Tribunal Central en su resolución 3531/2013 de 9.1.2014 en la que se analiza si las actuaciones previas de comprobación habían tenido o no virtualidad interruptiva del plazo de prescripción del derecho de la Administración para sancionar por la infracción consistente en emitir facturas falsas, cuando las actuaciones iniciadas eran de alcance parcial y tenían como objeto exclusivamente la comprobación de la dotación de la Reserva por Inversiones en Canarias. Señala el TEAC en el Fundamento de Derecho Quinto:

“(…)

El artículo 145 de la LGT, denominado “Objeto del procedimiento de inspección” establece:

“1. El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

2. La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones.

3. La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.”

De la integración de la normativa expuesta podemos extraer las siguientes conclusiones:

Las actuaciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado tributario interrumpen el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización (artículo 189.3. a) de la LGT), lo cual resulta más que lógico dado que dichas sanciones exigen para su conocimiento y determinación una previa actividad administrativa de comprobación e investigación dirigida a la práctica de dicha regularización tributaria.

La LGT en sus artículos 191 a 206 tipifica distintos supuestos de infracciones tributarias, unas relacionados con la presentación de declaraciones tributarias y otras no vinculados a la presentación de declaración tributaria alguna.

Por otro lado, debemos destacar la íntima interrelación entre regularización de la situación tributaria, declaración tributaria, comprobación e investigación y posterior liquidación de la deuda tributaria.

La conclusión que se obtiene es que la Comunicación notificada al obligado tributario, el 19 de junio de 2008, solamente interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a determinar mediante la oportuna liquidación la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 y a exigir su pago, así como para imponer las sanciones tributarias que se deriven de la mencionada liquidación, tal como se señala expresamente en la misma, sin que pueda extenderse el valor interruptivo de la prescripción a otras obligaciones que no eran objeto específico del procedimiento iniciado.

En el presente caso, la conducta sancionada fue la emisión de facturas falsas prevista en el artículo 201.3 de la Ley 58/2003, artículo que se relaciona con el incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación, conducta sancionada con independencia del resultado de la regularización de la situación tributaria del obligado tributario en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

En consecuencia, la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras que no incluía como objeto del procedimiento inspector la comprobación del cumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación por parte de la entidad, carecía de valor interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a imponer las sanciones tributarias derivada del incumplimiento de las mencionadas obligaciones y, asimismo, carecen de valor interruptivo de la prescripción las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector desarrollado tras la mencionada comunicación, por lo que el primer acto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a imponer las sanciones tributarias derivadas de la mencionada conducta fue la comunicación de inicio del procedimiento sancionador instruido, acto que fue notificado el 7 de julio de 2010”.

Quinto:

Este Tribunal Central, como no podría ser de otra manera, es consciente del debate existente en el orden contencioso acerca del concepto de requerimiento previo y su trascendencia a efectos de diferentes cuestiones; no solo, como ocurre en la presente unificación de criterio, a la hora de determinar, en caso de que el obligado tributario presente alguna declaración o autoliquidación una vez notificado el inicio de un procedimiento o una actuación, si procede o no el régimen de recargos por extemporaneidad del artículo 27 de la LGT (en el supuesto de que se trate de autoliquidaciones posteriores con resultado a ingresar) o cuál es el régimen sancionador procedente (en el supuesto de que se trate de declaraciones posteriores sin perjuicio económico, si el del artículo 198 de la LGT, o su apartado primero o su apartado segundo, o bien el del artículo 199 de la LGT), sino también, como hemos visto al citar la resolución 3531/2013 de 9.1.2014 al final del anterior fundamento de derecho, a los efectos de determinar a qué conceptos impositivos y/o períodos se pueden extender los efectos interruptivos de los plazos de prescripción a favor de la Administración en virtud de la notificación de dicho requerimiento, efectos interruptivos que de nuevo vendrán determinados por el alcance que se otorgue a ese requerimiento o comunicación.

Este debate ha dado lugar incluso a un cambio de criterio de este Tribunal Central.

Los casos que hasta ahora han sido analizados por este Tribunal Central han sido los de autoliquidaciones a ingresar presentadas por los interesados fuera de plazo, a raíz de previas actuaciones de la Administración que si bien referidas a otros conceptos impositivos/otros ejercicios del mismo concepto, acababan teniendo trascendencia para otro concepto/otro período del mismo concepto que es el que regulariza el obligado tributario con la presentación de la autoliquidación extemporánea. En estos supuestos, en esencia las alegaciones de los recurrentes se basan en que la declaración complementaria posterior no tiene la consideración de declaración espontánea (esto es, no es declaración extemporánea sin requerimiento previo) al traer causa en la regularización efectuada por esa Administración a través de un procedimiento de comprobación que extendía sus efectos a ejercicios posteriores y, por tanto, no procedería la exacción del recargo del artículo 27 de la LGT al estar ante un hecho ajeno a la voluntad del contribuyente. Las conclusiones serían, como ya se ha advertido antes, extrapolables a la presentación tardía, con o sin previo requerimiento, de declaraciones sin perjuicio económico.

El criterio tradicionalmente mantenido por este TEAC (baste citar por todas resoluciones 6556/2012 de 18.3.2014; resolución nº 6907/08, de 20/07/2010; o resolución 3438/2012 de 16.7.2004) era el de no admitir, en concreto a efectos de analizar la procedencia de los recargos por extemporaneidad, una valoración de las circunstancias concurrentes pues ello equivaldría a asimilarlos con las sanciones. En consecuencia, al no poder ser considerado el recargo como una sanción, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, es claro que aquél resultaría exigible desde el momento en que se dan los presupuestos o requisitos previstos legalmente, con independencia, por tanto, de la voluntad del responsable, no distinguiendo la ley entre el que incumple por error o el que lo hace conscientemente, por no haber margen de actuación en la Administración a la hora de exigir el recargo.

Posteriormente, este TEAC modificó su criterio, acatando la sentencia del Tribunal Supremo de 19/11/2012 (Rec. nº 2526/2011), la cual a su vez confirmaba el criterio de la Audiencia Nacional mantenido en diferentes sentencias, órgano que había concluido, en un supuesto como el más arriba descrito, que sí había que entender que había existido requerimiento administrativo previo. Afirma el Tribunal Supremo:

“Es indudable que en relación con el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 hubo una actuación administrativa previa a la autoliquidación complementaria extemporánea presentada por «XX» el 27 de mayo de 2003, que fue realizada con su conocimiento formal y que era conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria por ese impuesto y ejercicio, porque suscribió actas de conformidad el 10 de febrero de 2003, en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1996 a 1999, que redujeron tanto las bases imponibles negativas como las deducciones por inversiones en activos fijos que se podían aplicar en los ejercicios 2000 y siguientes.

*Debiéndose entender, por tanto, que medió requerimiento de la Administración tributaria, previo a la presentación por «XX» de autoliquidación complementaria por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000, simplemente **no se cumplió el presupuesto imprescindible para que entrase en juego el recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones con resultado a ingresar y de declaraciones de las que derivan liquidaciones tributarias con ese mismo resultado.***

Las razones expuestas nos conducen a rechazar el único motivo de casación del presente recurso”.

Sin embargo, con posterioridad, la Audiencia Nacional ha dictado la sentencia de 27 de marzo de 2014 (Rec. nº 225/2011), que confirma a su vez previa resolución de este TEAC. En esta sentencia se analiza detenidamente la alegación de un contribuyente que entendía que era de aplicación el régimen de recargos por presentación extemporánea, frente a la sanción que le había impuesto la Administración, al estimar el recurrente que no había existido un requerimiento administrativo previo. En la sentencia de 27 de marzo de 2014 (Rec. nº 225/2011) se lee (fundamentos de derecho tercero, cuarto y quinto):

"TERCERO: El art. 122, de rúbrica "Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas", establece:

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

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

3. Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad."

De este precepto, una de las consecuencias que se deriva de la presentación de declaraciones complementarias fuera del plazo reglamentario es su calificación como declaraciones "extemporáneas".

Por su parte, el art. 27, de rúbrica "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo", de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

(...)

Las consecuencias fiscales que conlleva la presentación de una "autoliquidación extemporánea" es la exigencia de los "recargos" y los "intereses" previstos en dicho precepto, con las excepciones en él recogidas, matizándose que: "*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.*"

Esta circunstancia concurre en el presente caso, pues la actora identifica en su declaración complementaria el período impositivo (2004) y los datos relativos a dicho período, y que hizo constar sobre la base de lo actuado por la Inspección en otro ejercicio distinto, el ejercicio 2003, y sin que se hubieran iniciado actuaciones de comprobación respecto del ejercicio 2004.

Por lo tanto, en principio, concurren las circunstancias que la norma prevé para hacer viable la aplicación del régimen de "recargos" e "intereses", en el sentido establecido en dicho art. 27.

Cuarto:

En el presente caso, como hemos expuesto, las actuaciones inspectoras en relación con la liquidación del ejercicio 2003, se iniciaron en fecha 30 de marzo de 2005. En fecha 31 de octubre de 2006 se notificó a la entidad

la ampliación de las actuaciones inspectoras al ejercicio 2004, que son los dos períodos regularizados por el Acta de conformidad de fecha 11 de abril de 2007. Y, por último, la declaración complementaria presentada por la entidad en relación con el ejercicio 2004, se realizó en fecha 27 de octubre de 2006.

Como se desprende de estos datos, cuando la actora presentó la declaración complementaria no se habían ampliado todavía las actuaciones a dicho ejercicio.

Esta circunstancia impide la aplicación de los establecido en el citado art. 27.1, segundo párrafo, que dispone: "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."

Por lo tanto, estamos ante la presentación de una "declaración complementaria" sin requerimiento previo, pues aunque la entidad modificó la autoliquidación originaria por el ejercicio 2004, a tenor de lo actuado por la Inspección en relación con el ejercicio 2003, sin embargo, no se habían ampliado las actuaciones al ejercicio 2004[3].

Quinto:

Teniendo en cuenta todo lo expuesto anteriormente, la Sala entiende que, en primer lugar, era aplicable el régimen previsto en el art. 27, de la Ley General Tributaria, pues cuando la actora presentó la declaración complementaria por el ejercicio 2004, no se habían iniciado actuaciones de comprobación de dicho ejercicio, tratándose de una "declaración extemporánea", **sin que puedan introducirse otros elementos que distorsionen las circunstancias que la propia norma fiscal recoge**, pues se limita a que por el contribuyente se identifique, únicamente, el ejercicio objeto de liquidación, con los datos de dicho período".

A su vez, la invocada sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de marzo de 2014 (Rec. nº 225/2011), fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, quien la confirma en sentencia 1163/2016, de 23 de mayo de 2016 (Rec. nº 1409/2014) si bien la ratio decidendi para confirmarla en este punto es otra distinta, al entender nuestro Alto Tribunal que no era procedente el régimen de recargos del artículo 27 porque se produjo en realidad una regularización sin identificación del período y datos del mismo a los que se refería.

En este contexto, este Tribunal Central estima que el criterio más ajustado a Derecho es su doctrina tradicional que exige no hacer una interpretación amplia del concepto del alcance de un requerimiento o de una comunicación de inicio de un procedimiento o actuación administrativa, debiendo rechazarse interpretaciones que, como la del aquí recurrente, propugnen un alcance no expreso o tácito o implícito de los requerimientos.

Serían varias las consecuencias de esta tesis, unas favorables para los interesados y otras no, al igual que sucede con la Administración, respetándose así las exigencias de los principios de buena fe, justicia material y proporcionalidad, a los que aludía la Audiencia Nacional en sus primeras sentencias. De un lado, no se puede exonerar del recargo del artículo 27 de la LGT (para las autoliquidaciones con resultado a ingresar) o del correspondiente régimen sancionador (para las declaraciones sin perjuicio económico) con el solo argumento de que la Administración, después de regularizado un ejercicio, tenía la obligación de practicar liquidaciones en los períodos ulteriores que se vieran afectados por la regularización efectuada, pues en todo caso subsiste también la obligación de los sujetos pasivos de declarar correctamente sin que exista precepto alguno que les exonere de presentar de forma completa y exacta sus declaraciones, lo que pueden hacer voluntariamente, sin esperar a recibir una nueva notificación de inicio de otras actuaciones por parte de la Administración, ya que el motivo último de la presentación de estas declaraciones o autoliquidaciones tardías está en el incumplimiento por aquéllos de las normas reguladoras del impuesto o concepto impositivo de que se trate. De otro lado, la Administración no puede pretender que ese requerimiento, so pretexto de un alcance no expreso o tácito, haya interrumpido en su favor los plazos de prescripción del derecho a liquidar o de la acción para sancionar respecto de conceptos/períodos diferentes de los incluidos en el requerimiento o comunicación de inicio de actuaciones parciales.

Con ello no se está favoreciendo al contribuyente que opta en estos casos por no rectificar voluntariamente frente al que lo hace, sino que, bien al contrario, se está incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (cumplimiento que por tardío tiene previstas determinadas consecuencias en nuestro ordenamiento, bien sea en forma de recargos bien sea en forma de régimen sancionador mitigado para las declaraciones sin perjuicio económico), pues atendiendo de nuevo a los principios de justicia material y buena fe, la justa comparación debe hacerse con aquellos contribuyentes que desde el principio cumplen escrupulosamente con sus obligaciones fiscales, que no obligan al desarrollo de actuaciones administrativas que suponen el consumo de importantes

recursos públicos, ya que serían a estos a los que estaríamos haciendo de peor condición frente a aquellos que una vez comprobados determinados conceptos/períodos, que tienen consecuencias en su contra en ejercicios posteriores, aún así deciden no rectificar voluntariamente, forzando el inicio de nuevas actuaciones, con el nuevo consumo de recursos públicos, y solo enfrentándose a intereses de demora, que lo único que hacen es resarcir del coste de oportunidad de la presentación fuera de plazo.

Finalmente, frente a las críticas de que si la Administración interpreta de modo restrictivo el concepto de “requerimiento previo”, se estaría ampliando paralelamente los casos en que serían aplicables los recargos por extemporaneidad (para las autoliquidaciones con resultado a ingresar) o el régimen sancionador agravado (para las declaraciones sin perjuicio económico), forzando entonces la Administración artificialmente el concepto negativo de la ausencia de requerimiento para de esta manera crear la posibilidad de aplicar recargos o regímenes sancionadores más duros, debe señalarse que, como hace evidente la presente unificación de criterio, la concepción amplia del concepto de “requerimiento previo” permitiría también a la Administración ampliar paralelamente los casos de efectos interruptivos de la prescripción en su favor.

Sexto:

La segunda de las cuestiones que se plantea en este recurso consiste en determinar si la correcta declaración fuera de plazo de un dato o elemento previamente omitido o consignado de forma incorrecta en una declaración previa que sí fue presentada en plazo, es subsumible o no en el tipo infractor del artículo de la 198 LGT.

El artículo 198 de la LGT regula la “Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico” en los siguientes términos, a los efectos que aquí nos interesan:

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

La infracción prevista en este apartado será leve.

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

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

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo”.

En desarrollo del precepto legal anterior, el artículo 14 del RSN dispone:

“Artículo 14 Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico

*En los supuestos a los que se refiere el artículo 198.2, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **no se impondrá la sanción que resulte por la presentación fuera de plazo de la autoliquidación o declaración exclusivamente en relación con los datos que hubiesen sido correctamente***

declarados en plazo, sin perjuicio de la sanción que, en su caso, pudiera proceder en relación con la autoliquidación o declaración presentada fuera de plazo por aplicación de lo dispuesto en el artículo 199 de la ley”.

Y su artículo 15 señala en el apartado 5

“5. Cuando se presenten voluntariamente sin requerimiento previo declaraciones o autoliquidaciones que subsanen las presentadas con anterioridad de forma incorrecta, si la nueva declaración o autoliquidación se presenta conteniendo datos incompletos, inexactos o falsos, se impondrá la sanción que proceda según lo dispuesto en el artículo 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exclusivamente en relación con los nuevos datos incorrectamente presentados”.

El artículo 198 de la LGT define este tipo de infracción como “no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicios a la Hacienda Publica”. Es decir, necesaria la concurrencia de dos requisitos para la apreciación de esta infracción: a) No presentación en plazo. b) Falta de perjuicio económico.

Pero además de este tipo general de infracción, el propio artículo 198 contempla algunas modalidades específicas, en concreto la regulada en el 198.2 LGT, artículo al que hace alusión el 14 del RGST, y que contempla un supuesto especial íntimamente relacionado con lo dispuesto en el artículo 179.3 de la LGT que regula la exoneración de responsabilidad por la subsanación voluntaria de una declaración incorrectamente presentada. Señala el 179.3 LGT:

“3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.”

Por su parte, el artículo 199 de la LGT tipifica como infracción la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico. Tal y como se ha señalado anteriormente, la responsabilidad por esta infracción puede evitarse presentando una nueva declaración que subsane los datos incorrectamente declarados tal y como resulta de lo dispuesto en el artículo 179.3 y 198.2 último párrafo de la LGT. En ambos preceptos se aclara que la nueva declaración se sancionará por el artículo 198 LGT y únicamente respecto de los datos declarados fuera de plazo.

Inclusive el artículo 15 del RSAN introduce una aclaración adicional para el supuesto específico de que la nueva declaración presentada también incorpore datos incompletos, inexactos o falsos. En este caso dicha declaración sería sancionable por el artículo 199 LGT en relación con los nuevos datos presentados y también sería compatible con la sanción del artículo 198 LGT por los correctamente subsanados de acuerdo con el artículo 179.3 y 198.2 LGT, si bien declarados fuera de plazo.

En la resolución dictada por el TEAR objeto del presente recurso, el supuesto que se contemplaba era el de la presentación de una declaración del modelo 340 de forma extemporánea tras detectar, con ocasión del inicio de un procedimiento de comprobación limitada con respecto a dos de los Libros registros del IVA período 11 de 2013, que debido a un problema informático omitía los registros de los recibos emitidos por las adquisiciones efectuadas a sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca. Por ello, y considerando el interesado que no había existido un requerimiento previo en relación con la declaración del modelo 340, procedía a presentar una declaración sustitutiva a la presentada en el plazo reglamentariamente establecido.

Considera el TEAR en su Fundamento de Derecho Sexto lo siguiente:

“Así pues, como premisa básica, cuando un obligado tributario corrige o subsana voluntariamente, esto es, sin previo requerimiento de la Administración, una declaración, autoliquidación, comunicación de datos o solicitud que hubiera presentado incorrectamente con anterioridad, no incurrirá en responsabilidad alguna por la presentación incorrecta de las primeras (artículo 179.3 LGT), sino que únicamente será responsable, en su caso, de las

infracciones que pudiera cometer por la presentación de las últimas, bien sea por su presentación tardía -en lo que se refiere a la inclusión de nuevos datos que ya debieron hacerse constar en la primera-, bien por su presentación incorrecta, o bien porque concurren ambas circunstancias.

Partiendo de esta premisa, y tratándose de autoliquidaciones o declaraciones que no produzcan perjuicio económico para la Hacienda Pública, podemos distinguir varios supuestos:

- Si la subsanación se realiza mediante la presentación voluntaria, aunque fuera de plazo, de una declaración, autoliquidación, comunicación de datos o solicitud correcta y completa, sin incluir nuevos datos, no se produce ninguna infracción tributaria (artículo 179.3.párrafo primero, LGT).

Este TEAC considera errónea la conclusión extraída atendiendo a lo que expresamente señala la normativa anteriormente expuesta.

La correcta interpretación del artículo 198.2 de la LGT en relación con lo establecido en el artículo 179.3 LGT, es que cuando se ha presentado una declaración incompleta o inexacta en plazo -como en este caso con el modelo 340- y posteriormente fuera de plazo y sin requerimiento previo se presenta una declaración sustitutiva de la anterior, no se produce la infracción tipificada en el 199 LGT, en relación con la declaración que se presentó en plazo; pero sí procederá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado 2 del artículo 198. Por lo tanto, aunque la segunda declaración presentada del 340 no contenga datos nuevos, según lo que señala el artículo 198 LGT y que completa el artículo 14 del RGST, el hecho de presentarla es indicativo de que hubo incorrecciones en la primera y ello es lo que motiva su presentación, corregir los defectos advertidos en la anterior; pues bien, el obligado tributario no incurrirá en ninguna responsabilidad por los presentados correctamente en plazo en la primera declaración y puesto que la sustitutiva ha sido presentada voluntariamente, solamente procederá la sanción por los datos corregidos, es decir, por el diferencial presentado fuera de plazo.

Ahora bien, tal y como señala el artículo 15.5 RSAN, si la declaración presentada de forma extemporánea resultara que tiene datos incorrectos o no se subsanaran todos los datos incorrectos incluidos en la declaración original, estos datos no subsanados sí podrían ser sancionados por el artículo 199 LGT. Y esta infracción es compatible con la del artículo 198 por los datos correctamente subsanados y que, de acuerdo con el artículo 178.3 y 198.2 LGT, deben considerarse declarados fuera de plazo.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE fijando los siguientes criterios:

1. Tratándose de un requerimiento o de procedimiento de comprobación de cualquier índole de carácter parcial, respecto de determinado concepto tributario, en el alcance del procedimiento o actuación no puede entenderse incluido más que el concepto expresamente definido, por lo que en su caso se consideraría voluntaria la regularización practicada por un obligado tributario con posterioridad a la notificación de ese requerimiento o comunicación de inicio, en relación con otras obligaciones aún cuando se pudieran entender relacionadas con la primera.

2. La posterior correcta declaración fuera de plazo de un dato o elemento previamente consignado aunque de forma incorrecta en una declaración previa, es subsumible en el tipo infractor del artículo 198 LGT.

[1] Siempre que se trata de declaraciones sin perjuicio económico.

[2] El subrayado se añade en la presente resolución.

[3] La negrita y el subrayado son nuestros.

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