

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053608

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de enero de 2014

Vocalía 4.^a

R.G. 1802/2012

SUMARIO:

Interés de demora. *Autoliquidación complementaria con resultado a ingresar cuando la autoliquidación inicial fue erróneamente a devolver.* Cuando es presentada una autoliquidación complementaria a una autoliquidación a devolver, que debió haberse autoliquidado originalmente a ingresar, el recargo por presentación extemporánea se calcula exclusivamente sobre el importe que hubiera procedido ingresar en la autoliquidación inicial de haberse liquidado correctamente, conforme al art. 27.2 Ley 58/2003 (LGT). Si con relación a la autoliquidación original al contribuyente le fue devuelta indebidamente alguna cantidad, no procede el recargo de extemporaneidad respecto de esa cantidad, sino que sobre la cantidad indebidamente devuelta (que debe ser reintegrada por el contribuyente) procede girar exclusivamente los intereses de demora correspondientes conforme al art. 26 de la misma Ley 58/2003 (LGT). [Vid., en el mismo sentido, Resolución TEAC, de 28 de noviembre de 2011, RG 2549/2009 (NFJ045031)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 27 y 122.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (23/01/2014), en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por X, S.A., con NIF ..., actuando en su nombre y representación D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en la calle ..., contra los siguientes actos dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de ... de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria):

- Liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 11/2010, por importe de 577.125,00 euros.
- Acuerdo de exigencia de la reducción practicada en la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo, por importe de 192.375,00 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

En fecha 27 de enero de 2012 se notifica a la entidad X, S.A. propuesta de liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 11/2010, en la que se indica lo siguiente:

Con fecha 20-12-2011 ha presentado autoliquidación con modelo 303 AUTOLIQUIDACIÓN IMPUESTO VALOR AÑADIDO correspondiente al ejercicio 2010, período 11, número de justificante ... y un resultado a ingresar de 5.130.000,00 euros.

El plazo para la presentación de la citada autoliquidación terminó el día 20-12-2010. Por lo tanto, ha presentado la misma con un retraso de 365 días.

La presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración de una autoliquidación con ingreso de la cuantía resultante, cuando el retraso es superior a seis meses e igual o inferior a doce meses supone que se liquide un recargo del 15% de la cantidad resultante de la autoliquidación, sin que sea exigible interés de demora ni se imponga sanción alguna por dicho retraso.

De la propuesta de liquidación practicada resultan los siguientes importes:

| | |
|------------------------|--------------|
| BASE DEL RECARGO | 5.130.000,00 |
| PORCENTAJE DEL RECARGO | 15 |
| IMPORTE DEL RECARGO | 769.500,00 |
| REDUCCIÓN DEL 25% | 192.375,00 |

| | |
|------------------|------------|
| RECARGO REDUCIDO | 577.125,00 |
|------------------|------------|

La reducción del importe del recargo se condiciona al ingreso del recargo reducido en periodo voluntario y al de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea al tiempo de su presentación o en el plazo o plazos fijados, en su caso, en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento concedido por la Administración.

En el correspondiente trámite, la entidad presenta escrito en el que formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- El 20 de diciembre de 2010 presentó autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 11/2010, con resultado a devolver de 4.792.612,07 euros, cantidad que le fue efectivamente devuelta. Posteriormente, el 20 de diciembre de 2011 presentó autoliquidación complementaria por el mismo impuesto y periodo, con resultado a ingresar de 337.387,93 euros, procediendo al ingreso de 5.130.000,00 euros, que es la suma del resultado a ingresar de la autoliquidación complementaria y el importe de la devolución indebidamente obtenida.

- El recargo por presentación extemporánea sólo procedería respecto a la cantidad a ingresar resultante de la autoliquidación, es decir, sobre 337.387,93 euros, mientras que por la devolución que se reintegra por importe de 4.792.612,07 euros corresponde aplicar intereses de demora. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución nº ... de 28 de noviembre de 2011.

En fecha 7 de marzo de 2012, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dicta liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación, en la que se confirma la propuesta de liquidación descrita. En cuanto a las alegaciones formuladas por la entidad, son desestimadas indicando lo siguiente:

Se desestiman las alegaciones presentadas, ya que el art. 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no contempla causa alguna por la cual los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, no conlleven los recargos contemplados en los mismos, ya que su imposición es automática al no tener carácter sancionador, sino compensatorio del perjuicio económico causado al Tesoro Público, por el retraso en el ingreso, no requiriendo ningún tipo de dolo, culpa o negligencia en el incumplimiento de las obligaciones tributarias /en este sentido, puede verse la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de octubre de 2004, en el recurso número 0161/2003/. El TEAC en resolución R.G.2009/10 y acumulados de fecha 27 de enero de 2011, resuelve en el sentido de que el reintegro de la devolución a través de un ingreso en autoliquidación procede practicar el recargo correspondiente, tomando como fecha la del ingreso a los efectos de girar dicho recargo.

La liquidación de recargo se notifica a la entidad en fecha 13 de marzo de 2012.

Segundo:

En fecha 26 de octubre de 2012 se notifica a la entidad acuerdo de exigencia de la reducción practicada en la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación descrita en el antecedente de hecho anterior, que se encontraba condicionada a la realización del ingreso del importe del recargo reducido en periodo voluntario y de la deuda resultante de la autoliquidación al tiempo de su presentación.

Al no haberse realizado el ingreso de la liquidación del recargo, se produce la pérdida de la reducción por importe de 192.375,00 euros.

Tercero:

Contra la liquidación de recargo descrita en el antecedente de hecho primero, la entidad interpone reclamación económico-administrativa con número .00/1802/2012 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 26 de marzo de 2012.

En el correspondiente trámite de puesta de manifiesto, la entidad presenta escrito en el que reitera las alegaciones formuladas ante el órgano liquidador.

A su vez, en fecha 21 de noviembre de 2012, la entidad presenta reclamación económico-administrativa número 00/7192/2012 ante este Tribunal Central contra el acuerdo de exigencia de reducción practicada en la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación descrito en el antecedente de hecho segundo. En su escrito de alegaciones reitera las formuladas contra la liquidación de recargo y solicita la acumulación con la reclamación número 00/1802/2012.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que ha sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento, resolviendo de forma acumulada de conformidad con el artículo 230 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si son ajustados a derecho tanto la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 11/2010, como el acuerdo de exigencia de la reducción practicada en dicha liquidación.

Segundo:

La primera cuestión a analizar se centra en la procedencia del recargo por presentación extemporánea en relación con la autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 12/2010.

A este respecto, el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, 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 tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por 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 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 periodo 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.

(...)”.

De conformidad con el artículo 122 de la Ley 58/2003 General Tributaria:

“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.

(....).”

Es decir, de los preceptos anteriores, se desprende que la exigencia de los recargos regulados en el artículo 27 de la Ley General Tributaria requiere la regularización de la situación tributaria derivada de una anterior declaración-liquidación o la ausencia de la misma, y supone que se presente la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación omitida o bien una declaración complementaria que rectifique la anterior formulada en plazo. En ambos casos deberá hacerse constar expresamente el período impositivo a que se refieren las bases y

cuotas del Impuesto que son objeto de regularización. Es decir, los requisitos exigidos son, en síntesis, los siguientes:

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

En el caso que nos ocupa, la entidad reclamante presentó el 20 de diciembre de 2010 autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 11/2010, con resultado a devolver de 4.792.612,07 euros, cantidad que le fue efectivamente devuelta. Posteriormente, el 20 de diciembre de 2011 presentó autoliquidación complementaria por el mismo impuesto y periodo, con resultado a ingresar de 337.387,93 euros. En la misma fecha, la entidad procede a ingresar la cantidad de 5.130.000,00 euros, que es la suma del resultado a ingresar de la autoliquidación complementaria, de 337.387,93 euros, y el importe de la devolución indebidamente obtenida, por 4.792.612,07 euros.

La Administración tributaria practicó recargo por presentación fuera de plazo sobre el importe total ingresado, es decir, 5.130.000,00 euros. No obstante, la entidad alega que el citado recargo por presentación extemporánea sólo procede respecto al resultado a ingresar de la autoliquidación, por tanto, sobre 337.387,93 euros, mientras que deberán liquidarse intereses de demora sobre el importe de la devolución indebidamente obtenida. Menciona en este sentido el pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución nº ... de 28 de noviembre de 2011.

En relación con los intereses de demora, el artículo 26 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

“1. El interés de demora es un prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración o la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.

2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

(...).

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

(...).

e) Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.

3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado (...).”

Por otro lado, conviene poner de manifiesto que el carácter indemnizatorio de los intereses de demora ha sido reconocido en multitud de pronunciamientos del Tribunal Supremo; por citar uno, el de 5 de septiembre de 1991 señala que “como ya dijo la sentencia de esta Sala de 2-11-1987, su raíz profunda se encuentra en el Derecho común y así el art. 1108 del Código Civil establece con carácter general que en el caso de que una obligación consistiera en el pago de una cantidad de dinero (...) y el deudor (...) incurriera en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos y, a falta de convenio, en el interés legal, módulo configurado posteriormente en este ámbito o sector mediante el tipo básico del Banco de España con ciertas matizaciones a lo largo del tiempo que no son del caso en este momento. En consecuencia, queda claro que el interés de demora tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria, según pone de manifiesto con toda nitidez la norma que en el Código Civil recoge y refleja el principio matriz de la institución”.

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, con ocasión de la presentación de la autoliquidación complementaria, la entidad reconoce un resultado de la autoliquidación a ingresar de 337.387,93 euros y, por otra parte, el cobro improcedente de una devolución por 4.792.612,07 euros.

En aplicación de los preceptos transcritos, resulta que el recargo por presentación extemporánea se calcula sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones, tal como señala el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria. En el presente caso, el importe a ingresar resultante de la autoliquidación es de 337.387,93 euros, por tanto, el recargo por presentación extemporánea debió liquidarse exclusivamente sobre dicho importe, por lo que procede la anulación de la liquidación de recargo impugnada.

En cuanto a la devolución improcedente, corresponde la liquidación de intereses de demora sobre el importe de la misma, de conformidad con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Cuarto:

La siguiente cuestión a determinar es la procedencia del acuerdo de exigencia de la reducción practicada en la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo.

Debe señalarse en primer lugar que la interesada no formula alegaciones específicas en relación con el acuerdo de exigencia de la reducción del recargo, sino que se limita a solicitar su anulación reiterando las alegaciones formuladas en la reclamación contra la liquidación del recargo.

Dispone el apartado 5 del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

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

En el presente caso, al proceder la anulación de la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de acuerdo con lo indicado en el fundamento de derecho anterior, también debe anularse el acuerdo de exigencia de la reducción practicada en dicha liquidación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vistas las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por X, S.A., con NIF..., contra la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 11/2010 y el acuerdo de exigencia de la reducción practicada en la liquidación de recargo,

ACUERDA

estimarlas, conforme a lo señalado en los fundamentos de derecho tercero y cuarto de la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.