

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054887

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de julio de 2014

Vocalía 4.^a

R.G. 2442/2012

SUMARIO:

Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. La Ley establece una clara distinción entre los recargos por declaración extemporánea y las sanciones, ya que considera a las primeras obligaciones tributarias accesorias, que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria, y expresamente señala que no tienen esta consideración de obligaciones accesorias las sanciones tributarias. El plazo de presentación y de pago de un tributo tiene carácter obligatorio para los contribuyentes, previendo el ordenamiento como consecuencia jurídica de su incumplimiento, entre otras posibles, el devengo del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, concretamente en el art. 27.1 de la Ley 58/2003 (LGT). Puede observarse que este precepto no condiciona el nacimiento de la obligación de satisfacer este recargo a que exista culpa o negligencia del interesado, sino que lo liga a un hecho objetivo: la presentación de la autoliquidación fuera de plazo. Por otra parte, no se trata de una norma de carácter sancionador, pues así se desprende de lo expuesto en el art. 27.2 de la misma Ley al establecer que los recargos correspondientes excluyen la imposición de sanciones, lo que implica que su exigencia no requiere de la existencia de culpabilidad, sino que se trata de una obligación *ex lege* que nace del mero hecho contemplado en la norma. Ahora bien, podría excluirse el nacimiento de la obligación si el incumplimiento tuviese por causa un caso fortuito o fuerza mayor. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 25, 27 y 122.

Ley 230/1963 (LGT), art. 61.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 80 y 89.

Código Civil, arts. 1.090 y 1.105.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa, que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad **X, S.A.**, con NIF ..., y en su nombre y representación por D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en Calle ..., interpuesta contra acuerdo de liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación modelo 303 IVA correspondiente al ejercicio 2011, período 12, número de justificante ..., dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en Madrid, por importe de 15.795,06 euros (recargo reducido: 11.846,30 euros).

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 13 de abril de 2012, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid, dicta acuerdo de liquidación por presentación fuera de plazo de la autoliquidación modelo 303 IVA correspondiente al ejercicio 2011, período 12, número de justificante ...

Indica el órgano gestor en su acuerdo que el plazo para la presentación de la citada autoliquidación terminó el día 30 de enero de 2012, por lo tanto ha presentado la misma con un retraso de 1 día. La presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración de una autoliquidación con ingreso de la cuantía resultante, cuando el retraso es inferior o igual a tres meses supone que se liquide un recargo del 5% de la cantidad resultante de la autoliquidación, sin que sea exigible interés de demora y sin que se imponga sanción alguna por dicho retraso.

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

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

2. Que al tiempo de la presentación de la autoliquidación el saldo de la misma se haya incluido en la autoliquidación agregada del grupo de entidades.

La Administración practica liquidación, siendo el importe base del recargo de 315.901,32 euros, el importe del recargo de 15.795,06 euros, la reducción del 25% de 3.948,76 euros y el recargo reducido de 11.486,30 euros.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 16 de abril de 2012.

Segundo:

En fecha 10 de mayo de 2012, interpone reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

Tras la puesta de manifiesto del expediente, presenta escrito en fecha 24 de mayo de 2013 en el que formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1. Del carácter sancionador del recargo propuesto.

El recargo establecido en el artículo 27 de la LGT es una prestación accesorio, es decir, que su naturaleza no resulta sancionadora en la medida en que carece de finalidad represiva o de castigo, siendo el objetivo, compensar a la Administración Tributaria por el perjuicio económico causado al Tesoro Público como consecuencia del retraso en ingreso. En este sentido la Audiencia Nacional ha señalado en reiterada jurisprudencia (entre otras las sentencias de los recursos nº 1027/2011, 28/2009 y 141/2008) que la naturaleza de un recargo *"no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento"*.

Sin embargo, atendiendo al supuesto de hecho objeto de las presentes alegaciones, parece que claramente se distorsiona la finalidad perseguida por el legislador en relación con los recargos extemporáneos sin requerimiento previo, puesto que teniendo en cuenta que a mi representada se le ha girado un recargo extemporáneo por importe de 15.795,06 euros por el retraso de un solo día en la presentación e ingreso de la auto liquidación del IVA del ejercicio 2011, período 12, no queda lugar a dudas que la finalidad del mencionado recargo que se pretende liquidar actúa como una sanción en sentido propio, no como un estímulo para el cumplimiento de una obligación tributaria.

Nos encontramos ante un error involuntario que en ningún caso hubiera tenido el carácter de sancionable en el supuesto de que hubiera mediado requerimiento previo.

En este sentido interesa señalar que en reciente jurisprudencia de la Audiencia Nacional, entre otras las Sentencias de 30 de marzo de 2011 (recurso nº 141/2008), 12 de diciembre de 2011 (recurso nº 601/2005) y 1 de febrero de 2012 (recurso nº 592/2010), se ha puesto de manifiesto que el recargo por presentación extemporánea debe aplicarse analizando cada uno de los supuesto y no automáticamente, como ha ocurrido en el presente caso.

2. Vulneración del principio de proporcionalidad.

Adicionalmente a todo lo anterior pero en directa relación con ello, interesa poner de manifiesto que la imposición o liquidación de un recargo por presentación extemporánea de una autoliquidación presentada e ingresada con un día de retraso, como el supuesto de hecho que nos ocupa, supone una clara vulneración del principio de proporcionalidad que debe presidir la actuación de la Administración tributaria., ya que no guarda proporción con el perjuicio causado al Tesoro Público. La aplicación de dicho principio en los recargos por presentación extemporánea ha sido tratada por la Audiencia Nacional en la sentencia de 12 de diciembre de 2011.

3. Falta de motivación del acto administrativo.

La Administración se limita a desestimar las alegaciones presentadas sin entrar a valora el fondo del motivo por el que desestima las mismas. En particular, en relación con el carácter sancionador del recargo impuesto, se limita a poner de manifiesto que se ha vulnerado el artículo 27 de la LGT y que el recargo impuesto no actúa como sanción en sentido propio.

La Audiencia Nacional, en reiteradas ocasiones, más concretamente, la sentencia de 12 de diciembre de 2012 y 30 de marzo de 2011 ha puesto de manifiesto la necesidad de motivar la liquidación de recargos por presentación extemporánea, debiendo analizar los motivos de extemporaneidad.

La falta de motivación del acuerdo de la administración supone que, en contra de la jurisprudencia establecida por la Audiencia Nacional, cualquier presentación fuera de plazo derivaría en un recargo automático, desligado totalmente del elemento de voluntariedad del sujeto pasivo.

Además, al contestar la alegación relativa a que esperar al requerimiento previo por parte de la Administración en vez de presentar la declaración extemporánea hubiera devenido en una situación más favorable para el interesado, dice que en todo caso hubiera constituido infracción tributaria por dejar de ingresar asumiendo la culpabilidad de la entidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico administrativa que se examina, que ha sido interpuesta 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 RD 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 y que han sido acumuladas conforme al artículo 230 de la citada Ley.

La cuestión a resolver en la presente reclamación consiste en determinar si procede la exigencia del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Segundo:

La cuestión objeto de resolución hace referencia a la procedencia de la exigencia del recargo por presentación extemporánea el día 31 de enero de 2012, en relación con la autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido modelo 303, AUTOLIQUIDACIÓN IVA, correspondiente al período 12 del ejercicio 2011 y descrita en los antecedentes de hecho.

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.”

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 LGT, 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:

o 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.

o Que de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada resulte una deuda tributaria a ingresar.

o Que la presentación se efectúe de manera espontánea, sin que haya mediado requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria.

A estos efectos, el artículo 25 de la Ley General Tributaria dispone:

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

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

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

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

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

En este sentido ya se ha pronunciado este Tribunal Económico Administrativo Central entre otras en resolución de 5 de noviembre de 2008 (RG 3759/2007), cuyo fundamento de derecho TERCERO recoge:

“Tercero.

En cuanto a lo aducido por la entidad reclamante debe señalarse, en primer lugar, que de lo expuesto se infiere que los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, no tienen una naturaleza sancionadora, sino de prestación accesoria tal y como establece el precepto transcrito, ya que no se establecen graduaciones ni calificaciones de conducta algunas y que los mismos proceden cuando la presentación de la autoliquidación se efectúe fuera del plazo establecido para la presentación e ingreso.(....)”

También podemos citar la resolución de 9 de julio de 2008 de este Tribunal Económico Administrativo Central (RG 2471/2007), según la cual:

“Tercero.

En cuanto a lo aducido por la entidad reclamante respecto de que la imposición del recargo es una sanción, es de señalar que pese a lo que la entidad reclamante mantiene, los recargos regulados en la Ley General Tributaria no tienen naturaleza jurídica de sanción, por lo que no resultan aplicables a los recargos las disposiciones contenidas en el Título IV de la Ley 58/2003 de la Ley General Tributaria, referente a la Potestad Sancionadora, sino el artículo 26 y siguientes de dicha Ley y en concreto el artículo 27 que califica dichos recargos como prestaciones accesorias.”

Las alegaciones de la entidad exigen recordar la doctrina que niega el carácter sancionador a los recargos por presentación extemporánea de declaraciones.

Así, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de fecha 16 de noviembre de 2000, ya declaró la inconstitucionalidad del inciso primero del párrafo primero del artículo 61.2 de la derogada Ley 230/1963, General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 18/1991, que establecía un recargo único del 50 % para los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo. Según esta sentencia, retomando la anterior del propio Tribunal, “se deduce que para poder determinar si

el recargo único del 50 por 100 que establece el art. 61.2 LGT enjuiciado tiene o no carácter sancionador, será preciso, como dijimos en la STC 164/1995, atender «a la función que dicho recargo tiene encomendada dentro del sistema tributario» (FJ 3) o, lo que es igual, habremos de precisar, según hemos reiterado anteriormente, si dicho recargo tiene una función represiva -en cuyo caso, tratándose de una medida restrictiva de derechos que se impone como consecuencia de una infracción de la Ley, sólo podría justificarse, constitucionalmente, como sanción-, o si, por el contrario, a través del mismo se persiguen otras finalidades justificativas de las que se encuentre ausente la idea de castigo y que permitan, por lo tanto, aplicarlo sin necesidad de observar las garantías constitucionales que rigen la imposición de las sanciones.»

Tal como consideró el Tribunal Constitucional en relación con el recargo del 10 por 100, que se declaraba conforme a la Constitución en la Sentencia 164/1995, la función disuasoria del recargo se logra mediante la amenaza de una consecuencia desfavorable, resultando obvio que el contenido material de esta consecuencia no difiere del que puede tener una medida sancionadora.

Sin embargo, según recuerda el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 16 de noviembre de 2000, “una cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una sanción (STC 164/1995, FJ 4). De ahí que este Tribunal haya negado carácter sancionador a determinadas medidas que, aunque tenían una función disuasoria, no cumplían al mismo tiempo una función de castigo. A esta conclusión no sólo llegó en los casos en los que se ha tenido que examinar la constitucionalidad del recargo del 10 por 100 previsto en el art. 61.2 LGT (por todas, STC 164/1995, FJ 4), sino también, como ya se ha señalado, cuando se descartó que el incremento de 25 por 100 sobre el interés legal de dinero en los intereses de demora tuviera carácter sancionador [STC 76/1990, FJ 9 B]”.

Según el Tribunal Constitucional, “en los supuestos citados se llegó a la conclusión de que la función disuasoria no convertía a las medidas empleadas para su consecución en sanciones, porque, en atención a su entidad y consecuencia, cabía entenderlas justificadas por finalidades distintas de la de castigar. Y así, como hemos visto, en el recargo del 10 por 100 enjuiciado en la STC 164/1995, dada su moderada cuantía, apreciamos la preponderancia de una «función resarcitoria» -en cuanto que uno de sus ingredientes era «precisamente el importe de los intereses de demora» (FJ 5)- y otra de «estímulo positivo para que el contribuyente regularice de manera voluntaria su situación fiscal» (FJ 5); y en la STC 76/1990, destacamos que los intereses de demora establecidos en el art. 58.2. b) LGT, en su redacción dada por la Ley 10/1985, tenían también la finalidad de «compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos» [FJ 9 B]”

El parecer de este Tribunal resulta coincidente con el mantenido por la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, y ambos se alinean, como no podía ser de otra manera, con la reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional. La Audiencia Nacional, en sentencia de 24 de mayo de 2010 (recurso nº 8/2009), al cuestionar este mismo recargo respecto a un retraso de dos días (del 30/06/2007 al 2/07/2007), dice en su Fundamento Octavo:

“Sin embargo, a diferencia de las sanciones tributarias, los recargos por declaración extemporánea constituyen obligaciones tributarias accesorias <<que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria>> [art. 25, Ley 58/2003]. Y más concretamente, como queda dicho, 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 [art. 27.1, idem]. Tales prestaciones accesorias se devengan, por tanto, ope legis, por el hecho de la presentación de la declaración o autoliquidación fuera de plazo, Al establecer la Ley que el recargo se devenga automáticamente, al transcurso del plazo de presentación, no exige la concurrencia de un perjuicio económico, Tampoco es de apreciar la vulneración del principio de proporcionalidad, porque como también apunta el órgano gestor en la resolución anotada, <<el legislador ya ha introducido en el art. 27 de la Ley General Tributaria el principio de proporcionalidad, al establecer tres porcentajes o tramos de recargo progresivos según el mayor tiempo transcurrido desde la fecha en que el sujeto pasivo debió haber presentado la declaración ...>> ... Por lo demás, la distinción entre el recargo de que se trata y las sanciones tributarias a la luz de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional [Sentencias, del Pleno, núms. 164/1995, de 13 de noviembre; 198/1995, de 21 de diciembre, y 44/1996, de 14 de marzo; y sentencia, Sala 2ª, núm. 141/1996, de 16 de septiembre, a las que ha venido a añadirse la sentencia núm. 276/2000, de 16 de noviembre], ha sido remarcada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en sentencias de 16 de diciembre de 2004 [recurso contencioso-administrativo núm. 02/647/2002] y 13 de mayo de 2008 [recurso contencioso-administrativo núm. 02/354/04]. En la última de las cuales, tras exponer la doctrina expuesta en la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995, vino a indicarse que: <<El recargo no es, de suyo, una sanción, sino sólo en los casos

en que, por su contenido, por su regulación o por la entidad del gravamen que establezca, materialmente lo sea, con arreglo al criterio establecido por el tribunal constitucional, a la vista de los artículos 24.1 y 25.1 de la Constitución (...) Además de lo anterior, en la caracterización de la diferencia entre las sanciones y los recargos, debe recordarse que ambas figuras se excluyen mutuamente en su configuración legal,...>>" (el subrayado es de este Tribunal).

Así las cosas, y en aplicación de lo expuesto en el artículo 1105 del Código Civil, de aplicación supletoria a las obligaciones tributarias conforme lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria y 1090 del propio Código Civil, podría excluirse el nacimiento de la obligación si el incumplimiento tuviese por causa un caso fortuito o fuerza mayor, pero este no es el caso de la entidad reclamante, ya que la presentación de la autoliquidación por retraso de un día, tal como manifiesta en el escrito de alegaciones, se debió a un error consistente en tomar como referencia la fecha de finalización del plazo correspondiente al mes de diciembre del ejercicio 2010.

El devengo del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento no está condicionado a que se demuestre la culpabilidad o negligencia del obligado tributario, pues no lo prevé la ley ni es una norma de carácter sancionador. En su caso, según ha señalado este TEAC en ocasiones anteriores (00/4063/2010, de 26/04/2011; 00/4732/2011, de 28/11/2013) sólo podría evitar el nacimiento de esta obligación accesoria la concurrencia de caso fortuito o causa de fuerza mayor que no se dan en el presente caso. En consecuencia, tampoco es necesario, tal como alega la entidad reclamante, motivar la existencia de culpabilidad en la presentación extemporánea de la autoliquidación.

Por otro lado, en relación con la alegación de la vulneración del principio de proporcionalidad cabe señalarse que, una cosa es la proporcionalidad que deba guiar al legislador en la redacción de las normas, y otra bien distinta aquélla de la que deba hacer uso quien interprete y aplique el Derecho. Y es que, si bien aquel retraso de un día puede resultar gravoso, no lo es menos la procedencia 'ope legis' de aquel recargo del 5 %, sin que exista interpretación alguna en Derecho que permita aplicar aquel artículo 27 en sentido distinto.

Cuarto:

El interesado hace referencia en su escrito de alegaciones a diversas sentencias de la Audiencia Nacional, que señalan que atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica del recargo por declaración extemporánea (conllevar una penalización y tener como finalidad clara servir de estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias), la exigencia del mismo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir de una manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente o, dicho de otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado tributario pueden y deben ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo.

En este sentido, hay que señalar que el Impuesto sobre el Valor Añadido, recoge expresamente una especialidad frente al régimen general de recargos previsto en el artículo 27 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de manera que, al igual que se establece en la citada Sentencia, no se admite este sistema de responsabilidad objetiva, excluyendo la aplicación del régimen de recargos en los casos tasados expresamente en la Ley.

En concreto, el artículo 89. Cinco de LIVA regula las relaciones del sujeto pasivo con el Tesoro Público en los casos de rectificación de las cuotas repercutidas, donde se reproduce el esquema general de la Ley General Tributaria para la rectificación de autoliquidaciones, si bien con algunas especialidades:

" Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

(...)"

Así, en primer lugar se formula la regla general sobre la aplicación de lo previsto en el artículo 27.dos de la LGT de 17 de diciembre de 2003; pero inmediatamente después dispone que cuando la rectificación se fundamente en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de la LIVA o se deba a un error fundado de Derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

En consecuencia, en estos casos (modificación de la base imponible en los supuestos del artículo 80 y en los de error fundado de Derecho) el artículo 89.cinco excluye la aplicación del régimen de recargos previsto en el actual artículo 27 de la LGT; en ambos casos, porque aunque rechazado el carácter sancionador o represivo de

estos recargos, su carácter al menos disuasorio del incumplimiento de la obligación de efectuar en tiempo el ingreso, no justifica su exigencia cuando no ha existido género alguno de negligencia o descuido en el retraso, debido a las circunstancias sobrevenidas al momento del devengo que determinan la modificación de la base imponible, o a la existencia de un error fundado de Derecho en la repercusión del impuesto. Debe advertirse, que esta regla especial tiene carácter prioritario sobre la prevista en la LGT.

En este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en resolución de 14 de marzo de 2013, RG 4545/2010, en un asunto análogo al que examinamos en esta resolución.

En el presente supuesto, no se produce un supuesto de rectificación de las cuotas repercutidas por lo que no se puede excluir la aplicación del régimen de recargos previsto en el artículo 27 por las causas previstas en el artículo 89 de la LIVA.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en **SALA**, en la presente reclamación económico administrativa,

ACUERDA

desestimarla, confirmando la liquidación impugnada.

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