

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056337

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de octubre de 2014

Vocalía 2.^a

R.G. 3470/2012

SUMARIO:

Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Espontaneidad frente a requerimiento previo. En el caso que nos ocupa, no es cuestión controvertida que la autoliquidación que origina la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo es una autoliquidación complementaria extemporánea. Tampoco es cuestión controvertida que la autoliquidación presentada de forma extemporánea dio como resultado un ingreso, requisito éste exigido para la exigencia de los recargos del art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT). Estos recargos se devengan automáticamente cuando se dan los requisitos previstos en la Ley teniendo, eso sí, carácter compensatorio o indemnizatorio. El Tribunal Central ha venido manteniendo que los recargos por presentación extemporánea tienen carácter reglado, que la mera declaración extemporánea lleva por imperativo legal la imposición del correspondiente recargo y que no se deben ni pueden valorar, a efectos de analizar su procedencia, las circunstancias concurrentes ya que ello equivaldría a asimilarlos con las sanciones, lo cual resulta del todo improcedente. En consecuencia, al no poder ser considerado el recargo como una sanción, es claro que aquél resulta exigible desde el momento en que se dan los presupuestos o requisitos previstos legalmente, con independencia, por tanto, de la voluntad del interesado, 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. Ahora bien, no cabe aplicar recargos cuando, como es el caso, el sujeto pasivo presenta autoliquidación complementaria de un ejercicio (ej. X2) cuyo origen es una previa actuación de comprobación de ejercicios anteriores (ej. X1) que minoró o eliminó las bases imponibles negativas en X1 que compensó el sujeto pasivo en el X2; se entiende que la complementaria no es propiamente «espontánea». **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto la reclamación económico-administrativa relativa al expediente ... interpuesta por la entidad **X, S.A.**, con CIF: ..., y en su nombre y representación **D. A.**, con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en el Polígono Industrial ..., calle ..., , contra el Acuerdo de resolución del recurso de reposición dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de fecha 24 de mayo de 2012, relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, con cuantía de 20.528,49 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En el año 2010 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes inició un procedimiento de inspección respecto de la entidad **X, S.A.** que finalizó mediante acta de conformidad número A01- ..., firmada en fecha 09 de septiembre de 2011, de la que se derivaron una serie de modificaciones en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

Tal regularización practicada por la Inspección respecto de los tres ejercicios señalados generó asimismo modificaciones en las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2008, 2009 y 2010 derivadas de la minoración de bases imponibles negativas y de la reversión de diferencias temporarias.

Como consecuencia de ello, con fecha 04 de enero de 2012 presentó el obligado tributario autoliquidación complementaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 resultando un importe a ingresar de 119.219,75 €.

declaraciones establecidas en la normativa específica. Esto implica que el sujeto pasivo está obligado a presentar las declaraciones rectificativas o complementarias que resulten necesarias en la medida en que se aprecie que la presentada inicialmente no haya determinado un cumplimiento integro ajustado a derecho tanto en sus obligaciones tributarias como del pleno ejercicio de sus derechos en el ámbito del impuesto liquidado. Las circunstancias que pueden motivar el cumplimiento de este deber de rectificar o completar las declaraciones presentadas por parte del contribuyente puede ser de diversa naturaleza y tener su origen tanto en la iniciativa del propio contribuyente como de la Administración Tributaria como consecuencia de la regularización de la situación tributaria del contribuyente que haya efectuado en el ejercicio de sus potestades de comprobación e investigación. De lo anteriormente expuesto se puede concluir que la Inspección no tiene que ampliar actuaciones, sino que es el propio contribuyente el que tiene la obligación de regularizar, sí como consecuencia de las actas incoadas se ven afectados ejercicios posteriores a los inspeccionados.

El contribuyente argumenta que es criterio reiterado del TEAC, que en el caso de una regularización realizada por la Inspección de los Tributos afecte a otros ejercicios no incluidos, la Administración debe ampliar actuaciones a dichos ejercicios afectados. Contra esta alegación cabe decir, que el TEAC se está refiriendo a ejercicios, que como consecuencia de la regularización realizada, en ejercicios posteriores se generaría una devolución de ingresos indebidos, dicha devolución se debe iniciar de oficio por parte de la Administración, por tanto esta Dependencia considera que lo expuesto por el TEAC no se ajusta al presente caso, ya que estamos ante una complementaria a ingresar.

En cuanto a que existe jurisprudencia para anular el recargo, cabe decir, que ninguna de las resoluciones que menciona el contribuyente en sus alegaciones son del Tribunal Supremo, por tanto no han sentado jurisprudencia que vincule a la Administración Tributaria.

En cuanto a la resolución del TEAC de fecha 16 de julio de 2004, la entidad alega que no corresponde a este caso, ya que en dicha resolución se basa en una imposición de sanción.

En relación con esta afirmación de la entidad, cabe decir, que la resolución del TEAC de fecha 16 de abril de 2004, RG 3438/2002, se interpone contra la liquidación en concepto de recargo girado por UCGGE de la Oficina Nacional de Inspección, por la presentación de la autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999, que es consecuencia de las actas incoadas por los ejercicios 1994, 1995 y 1996, por tanto cabe concluir que la doctrina a la que se alude en la motivación se ajusta totalmente al caso que nos ocupa.

TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso.

Sin perjuicio de la posterior comprobación que pueda corresponder a los órganos de la Inspección de los Tributos.”

Quinto.

Notificado al interesado con fecha 25 de mayo de 2012 el Acuerdo de resolución del recurso de reposición dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, fue promovida contra el mismo ante este Tribunal económico administrativo Central la reclamación económico-administrativa nº 00/03470/2012 en fecha 25 de junio de 2012, presentando éste escrito de alegaciones solicitando la anulación del citado Acuerdo y planteando la cuestión siguiente:

Única.- Improcedencia de girar al obligado tributario recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo regulado en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de la citada reclamación económico-administrativa por la que el reclamante solicita la nulidad del Acuerdo de resolución del recurso de reposición dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, siendo la cuestión sobre la que debemos pronunciarnos la recogida en el apartado QUINTO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

Se refiere la única alegación planteada por el interesado a la improcedencia de girar al obligado tributario recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo regulado en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, manifestando al respecto lo siguiente:

“En definitiva, y con base en el reciente y unánime sentir jurisprudencial, esta parte considera que la citada liquidación de recargo girada a mi representada debe ser anulada, ya que la declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades presentada en fecha 4 de enero de 2012 no tiene la consideración de declaración espontánea (declaración extemporánea sin requerimiento previo) al traer causa en la regularización efectuada por esa Administración a través de un procedimiento de inspección 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 de mi representada y mas, quedando patente la buena fe de esta parte procediendo al cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante la presentación de una declaración complementaria siendo su causa de presentación conocida por esa Administración en el momento de la regularización.

Además, de conformidad con lo ya expuesto, dicha propuesta de liquidación resultaría contraria, por una parte a los principios básicos que inspiran el ordenamiento jurídico como son el principio de justicia material, el principio de buena fe y el de proporcionalidad y, por otra parte, al principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, consagrado en la Constitución Española.”

Dispone el citado artículo 27 de la LGT, lo siguiente:

“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 período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

A efectos de resolver la presente controversia habrá que analizar si concurren todos y cada uno de los requisitos que se exigen en el transcrito artículo 27 de la LGT para la exigencia de los recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones.

Así, 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.

(....)”

No es cuestión controvertida en el presente caso que con fecha 04 de enero de 2012 presentó la entidad respecto del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2009 autoliquidación complementaria de otra presentada con anterioridad, y que la misma se presentó con posterioridad a la finalización del plazo establecido para su presentación. Es decir, no es cuestión controvertida que la autoliquidación que origina la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo es una autoliquidación complementaria extemporánea.

En concreto, el plazo para la presentación de la autoliquidación que aquí nos ocupa finalizó el día 26 de julio de 2010, presentando el contribuyente la autoliquidación complementaria con un retraso de 527 días.

Tampoco es cuestión controvertida que la autoliquidación presentada de forma extemporánea dio como resultado un ingreso de 119.219,75 €, requisito éste exigido para la exigencia de los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria.

Estos recargos se devengan automáticamente cuando se dan los requisitos previstos en la Ley teniendo, eso sí, carácter compensatorio o indemnizatorio. En este sentido, se ha pronunciado la Audiencia Nacional mediante Sentencia de 14 de diciembre de 2005 (Recurso número 18/2003), y también el Tribunal Supremo, quien, en su Sentencia de 18 de febrero de 2010 (recurso número 53/2005) negaba la naturaleza sancionadora del régimen de recargos del artículo 61.3 de la Ley 230/1963 General Tributaria, lo que debemos entender aplicable a los actuales recargos del artículo 27 LGT. Por tanto, no cabe invocar ningún principio que sea propio de la potestad sancionadora, como la ausencia de culpabilidad, ya que el recargo referido no tiene la naturaleza jurídica de una sanción, por lo que no les resultan aplicables las disposiciones contenidas en el Título IV LGT, referentes a la Potestad Sancionadora, sino el artículo 27 que los califica como prestaciones accesorias.

Así lo considera, por ejemplo, el Tribunal Supremo en su reciente sentencia nº 336/2014, de 30/01/2014, para el cual la naturaleza de los recargos “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”.

De esta forma, este Tribunal Económico- administrativo Central ha venido manteniendo que los recargos por presentación extemporánea tienen carácter reglado, que la mera declaración extemporánea lleva por imperativo legal la imposición del correspondiente recargo y que no se deben ni pueden valorar, a efectos de analizar su procedencia, las circunstancias concurrentes ya que ello equivaldría a asimilarlos con las sanciones, lo cual resulta del todo improcedente. En consecuencia, al no poder ser considerado el recargo como una sanción, es claro que aquél resulta exigible desde el momento en que se dan los presupuestos o requisitos previstos legalmente, con independencia, por tanto, de la voluntad del interesado, 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.

En este sentido podemos citar, entre otras, la reciente resolución de este Tribunal Económico-administrativo Central nº 6556/12, de 18/03/2014.

Reiteradamente este Tribunal Central ha manifestado bajo qué condiciones ha de aplicarse este régimen de recargos. Valga citar, como ejemplo, lo recogido en la resolución de 27 de enero de 2010 (RG 2009/2010) que exige:

- Que se presente la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación omitida o bien una 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;

- 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 un caso que guarda cierta similitud con el que aquí se discute (contribuyente que, como consecuencia de un procedimiento de inspección –al que presta conformidad- del IVA de un ejercicio, se le corrige, sin sanción, el saldo a compensar a final del período, y rectifica voluntariamente sus autoliquidaciones de los períodos siguientes teniendo en cuenta la regularización administrativa, procediendo la Oficina Gestora a girar recargos por presentación extemporánea), este Tribunal Central alcanzó las siguientes conclusiones (resolución nº 6907/08, de 20/07/2010):

- El régimen de recargos es de aplicación automática.

- No cabe asimilar las actuaciones de la Inspección en relación con un ejercicio como un “*requerimiento previo*” en relación con otros períodos. Es decir que, en el caso analizado, la presentación de declaraciones rectificativas ha sido voluntaria.

- No se puede exonerar del recargo por entender 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, de acuerdo con la mecánica del impuesto. No cabe, en consecuencia, invocar que la presentación extemporánea de la declaración por parte del contribuyente compensa el defectuoso proceder por parte de la Administración que no completa su regularización.

- No es ni tan siquiera necesario motivar el acuerdo por el que se impone el recargo debido, como hemos dicho, al carácter reglado del mismo (“*la aplicación del recargo es automática y no cabe alegar nada contra el mismo*”).

En consecuencia, en la citada resolución se confirmaron los recargos impuestos, desestimando las alegaciones del reclamante.

Sin embargo, dicha resolución fue objeto de recurso contencioso- administrativo ante la Audiencia Nacional (rec.nº 592/2010) quien, en sentencia de 1/02/2012, establece:

“En este sentido la Sala no puede compartir las argumentaciones que se contienen en la resolución impugnada aludiendo únicamente al automatismo del recargo y a su naturaleza indemnizatoria asimilable a los intereses de demora.

Con tal modo de razonar se desconoce la verdadera naturaleza jurídica del recargo por declaración extemporánea sobre el que versa el recurso. La Sala ha tenido ocasión de poner de manifiesto, en numerosas ocasiones, en armonía con la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional esta naturaleza con ocasión, por ejemplo, de la retroactividad “in bonam partem” de las normas reguladoras de los recargos, lo que nos ha llevado a apreciar una relativa identificación de la sanción con el recargo en el sentido que, sin duda, este último conlleva una penalización y, en cualquier caso, cuando se trata de las declaraciones extemporáneas y espontáneas, tiene una clara finalidad, a saber: la de servir de estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Y dicho planteamiento general es el que justifica el criterio también reiterado de la Sala según el cual la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir de una manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente. 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 SAN de 22 de octubre de 2009 y STSJ de Cataluña de 2 de octubre de 2008).

SIXTO:

*En el caso que nos ocupa, una vez descartada la posibilidad de sancionar la conducta del obligado tributario por la propia Inspección al regularizar la situación del ejercicio inmediatamente anterior, y liquidados conjuntamente los intereses de demora, con recargo en los períodos aquí considerados, no cabe duda que el hecho de haber puesto de manifiesto, en los meses de abril y marzo de 2008, “*motu proprio*” la hoy actora la diferencia al confeccionar las autoliquidaciones de los períodos 3, 9, 1, 11 y 12 del ejercicio 2004, ha sido más*

perjudicial para el sujeto pasivo que si nada se hubiera hecho al respecto, (máxime cuando estaba muy próxima la fecha de prescripción de alguna de las deudas tributarias), aún en el caso que la Administración -tal y como podía, y debía-, hubiera inspeccionado dichos ejercicios, ya que en idéntico supuesto de hecho la Inspección consideró que no había una conducta ni tan siquiera típica a los efectos de sancionar.

Ciertamente esa diferencia de trato entra en pugna con los principios de justicia material pues resulta favorecido el contribuyente que opta por no rectificar frente a aquél que sí lo hace, además, de con el principio de la buena fe de la Administración quien a la vista del resultado de una regularización llevada a cabo por ella misma en el seno de un procedimiento inspector llegó a determinar unas consecuencias fiscales en ejercicios posteriores a aquéllos a que se circunscribió la inspección en un principio, y sin embargo no extiende a tales ejercicios el procedimiento y, en definitiva, la total regularización a cargo de la propia Administración quien, sin necesidad de autoliquidaciones complementarias, tenía en su poder ya la total información para practicar los ajustes necesarios también en los ejercicios subsiguientes.

En definitiva, no parece lógico ni proporcionado hacer recaer en exclusiva sobre el obligado tributario la carga de autoliquidar el Impuesto de forma rectificativa para aquellos períodos en los que de la regularización realizada resultaba una mayor cuota a ingresar. Y sin olvidar tampoco que en el presente caso la Administración tributaria, ha quedado resarcida plenamente a través del pago de los intereses de demora como consecuencia de las liquidaciones mencionadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT .

En este caso el cumplimiento del principio de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (artículo 3 de la LGT) y, sobre todo, razones de justicia material, exigen la anulación del recargo liquidado. El principio de proporcionalidad expresa, entre otras cosas, la necesidad de una adecuación o armonía entre el fin de interés público que se persiga y los medios que se empleen para alcanzarlo. Dicho principio es esencial en el Estado social de Derecho (artículo 1.1 de la Constitución Española , con un relieve constitucional que se manifiesta especialmente en el ámbito de las intervenciones públicas en la esfera de los particulares (STS de 14 de julio de 2000 y de 3 de junio 1992). Por otra parte, el principio de proporcionalidad se incardina en lo que se ha denominado "justificación teleológica", en nuestro caso como ya hemos determinado cuál era la finalidad del recargo, finalidad de la que claramente aparece desvinculado el recargo liquidado también en este caso.

Y, como también hemos dicho, la diferencia de trato entra en abierta pugna con los principios de justicia material en los términos también más arriba referidos.

Por lo demás, la Sala también comparte la razón dada por esta misma Sala (Sección Segunda, SAN de 30 de marzo de 2011 y 12 de diciembre de 2011) cuyas consideraciones, particularmente las del fundamento jurídico cuarto se dan aquí por reproducidas.

De todo lo anterior se deriva la procedencia de estimar el recurso con la paralela anulación de la resolución impugnada por su disconformidad a Derecho”.

La Audiencia Nacional también utiliza idénticos razonamientos en el recurso nº 601/2005, de fecha 12/12/2011.

Este mismo tribunal tuvo ocasión de conocer un caso similar en el recurso contencioso- administrativo nº 141/2008, interpuesto contra resolución de este TEAC de 14/02/2008 (nº 2576/06). Se trataba entonces de un contribuyente al que la Inspección regulariza el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1996 a 1999. Como consecuencia de la comprobación, a la que el obligado tributario presta su conformidad, se reducen las bases imponibles negativas y las deducciones que el sujeto pasivo podía aplicar en ejercicios siguientes, por lo que, voluntariamente, presenta declaración complementaria del ejercicio 2000, al verse éste afectado por la regularización administrativa. Este proceder conllevó la liquidación del correspondiente recargo (del 20%) por presentación extemporánea.

Comienza exponiendo la Audiencia en su sentencia, de 30/03/2011:

“La resolución del presente recurso exige efectuar una reflexión previa sobre la naturaleza jurídica del recargo por declaración extemporánea sobre el que aquí se polemiza, que la Sala entiende no puede quedar desvinculado de la idea que surge del art. 4.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes -el denominado Estatuto del Contribuyente- conforme al cual “3. Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado...”, previsión con la que continúa el art. 10.2 de la Ley 58/2003, que en semejantes términos proclama que “...las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”.

Esa retroactividad in bonam partem no sólo significa, a juicio de esta Sala, la previsión de la ley en relación con la norma aplicable en el tiempo a los recargos que sean procedentes, la cual sería, además, una derogación singular o excepción al principio general de irretroactividad consagrado en el mismo artículo 10.2 LGT de 2003, en su párrafo primero, que tiene el siguiente tenor: “...2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no

tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento...", sino que, además, emparenta en cierto modo relativo, que es el que hay que desentrañar, a los recargos con las sanciones tributarias, puesto que para ambos se reconoce en favor del contribuyente la aplicación de la norma más favorable, sea o no la estrictamente aplicable *ratione temporis* al asunto de que se trate.

Esta semejanza de naturaleza, como decimos, es relativa y no nos debe llevar a una identificación plena entre la sanción tributaria y los recargos previstos en el art. 27 de la LGT 2003, en el sentido de que a éstos les sea aplicable en su integridad el régimen de normas y principios propios de la potestad sancionadora de la Administración y, entre otros, el principal de ellos, que es la aplicación de los principios del Derecho penal, pero sí aproxima el recargo a la sanción en cuanto a la aplicación de otros principios que hacen ya especialmente inadecuada la afirmación, contenida en el acuerdo de imposición del recargo de 27 de marzo de 2006, aquí impugnado, de que la finalidad del recargo es compensadora a la Administración por perjuicio económico causado al Tesoro Público como consecuencia del retraso en el ingreso. Si esa fuera en rigor la esencia del recargo, carecería de sentido la compatibilidad de éste con la simultánea exigencia de los intereses de demora (art. 61.3 LGT 1963), dirigidos a satisfacer la misma finalidad que la predicada para los recargos.

En suma, la relativa identificación de la sanción con el recargo -y entre ellos, el que surge como consecuencia de la declaración extemporánea y espontánea- nos lleva a la conclusión de que la finalidad del recargo, en armonía con la jurisprudencia constitucional, exige una interpretación restrictiva de los presupuestos de hecho que legalmente determinan su exigibilidad y, en caso de duda, que esa interpretación de las normas se produzca en favor del contribuyente, a quien siempre le serían girados los intereses de demora -estos sí con indudable naturaleza remuneratoria o compensatoria del perjuicio económico causado por el retraso en el cumplimiento de la obligación-, pero no necesariamente el recargo.

Éste, a diferencia de la sanción, no exige en modo alguno, para su imposición, una indagación en la conducta del obligado tributaria acerca de la culpabilidad que concurra en su conducta, bien dolosa, bien culposa o por negligencia. En tal sentido, el recargo entraña una responsabilidad de carácter objetivo. Ahora bien, el imperativo de interpretar la procedencia de éste de un modo restrictivo -conforme al principio general plasmado en el aforismo favorable amplianda, odiosa restringenda -, nos lleva a examinar los elementos que integran en la ley el presupuesto de hecho del que surge el gravamen del recargo y que figuran en el art. 27.1 de la LTG de 2003, que bajo la rúbrica de "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo", señala lo siguiente: "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".

Dos son, pues, los elementos que integran el presupuesto de hecho habilitante del recargo: a) el primero de ellos, que se lleve a cabo por el obligado tributario una autoliquidación o declaración fuera de plazo, actividad que aquí no se pone en tela de juicio, con la salvedad de que la declaración del ejercicio 2000 que hace nacer el recargo es meramente complementaria de la que en su día se presentó, en forma tempestiva, en cumplimiento del deber de autoliquidación; b) el segundo de ellos, que se lleve a cabo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, concepto que en la ley anterior no venía definido, pero que en el reseñado art. 27 LGT puede adoptar varias formas o modalidades que a título ejemplificativo se reflejan en el precepto.

Es fácilmente constatable que si la Administración interpreta de modo restrictivo el concepto "requerimiento previo", que constituye un ámbito negativo en la definición del supuesto fáctico habilitante, estará ampliando paralelamente los casos en que el recargo sería exigible. Expresado de otro modo, si la Inspección se abstiene de efectuar ese requerimiento o, de otro modo, exigir una deuda tributaria previamente determinada como consecuencia de la regularización de otros ejercicios previos, pero conexos con el ejercicio 2000, en tanto determinan efectos negativos en éste, estará provocando artificialmente la aparición del recargo, forzando el concepto negativo de la ausencia de requerimiento previo para, de esa manera, crear la posibilidad imponerlo".

Tras esta reflexión, expone con detalle los argumentos que le llevan a anular el recargo impuesto por la Administración:

1. La Administración debió regularizar no sólo los ejercicios 1996 a 1999, sino también el ejercicio 2000, habida cuenta de la relación entre todos ellos:

"Es decir, si de las actas de conformidad -y sus consiguientes liquidaciones presuntas- resulta de forma cierta e indubitada una deuda tributaria nueva en relación con un ejercicio distinto de los abarcados por el

procedimiento inspector, (...) debió ser la Administración la que exigiera esa deuda tributaria, de oficio, sin relegar a una pretendida iniciativa del obligado tributario la declaración y pago de la diferencia”.

2. Con su proceder, la Administración no actuó de buena fe:

“... la Administración no actúa con sometimiento al principio de buena fe si, a la vista de que el resultado de una regularización llevada a cabo por ella misma determina una consecuencia fiscal en ejercicios posteriores a los abarcados por la comprobación abierta, no extiende a estos ejercicios el procedimiento y la subsiguiente regularización, levantando acta y ofreciendo al interesado la posibilidad de rubricar su conformidad”.

3. Lo anterior conduce a la relativización del deber de declarar a cargo del sujeto pasivo:

“Es obligado poner de relieve la innecesariedad de una autoliquidación complementaria, cuyo régimen se encuentra en el art. 122.2 de la propia LGT, cuando ya la Administración tiene en su poder el conocimiento de los elementos necesarios para exigir la deuda a que se referiría, en principio, la autoliquidación, toda vez que no sólo sería superfluo comunicar a la Administración “...los datos necesarios para la liquidación del tributo...” en el caso aquí debatido, puesto que ésta ya los posee, en la medida en que derivan de un modo causalmente directo e inmediato de los ajustes practicados en la actividad comprobadora (...)

En otras palabras, carece de sentido que pese en exclusiva sobre el obligado tributario la carga de autoliquidar el Impuesto, de forma complementaria, precisamente para poner en conocimiento de la Administración datos que ésta ya posee, necesarios para fijar una deuda tributaria cuyo importe ésta ya conoce perfectamente.

Frente a lo anterior se podría argumentar que el obligado tributario ha efectuado esa autoliquidación motu proprio, de forma voluntaria, sin que la Inspección le obligara a ello, ... pero tal alegato... no priva de valor a lo que se ha señalado con anterioridad respecto al valor de la autoliquidación, que no discutimos en este proceso, puesto que lo que cabe discutir no es la relevancia de ese acto jurídico del contribuyente, sino las consecuencias con que se castiga a éste por la pretendida extemporaneidad que se le imputa, que es otra cosa bien distinta y, precisamente, la que en este proceso se dilucida”.

4. El deber tributario ha acaecido de forma sobrevenida. Tras invocar el artículo 122.2 de la LGT, que prevé la posibilidad de efectuar una regularización complementaria mediante autoliquidación, con exclusión del recargo del art. 27.1, en los casos de pérdida sobrevenida del derecho a la aplicación de una exención, deducción o beneficio fiscal por incumplimiento de los requisitos a que estuviera condicionado, la Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional concluye:

“Es cierto que la norma prevé expressis verbis los casos de pérdida sobrevenida del derecho a una exención, deducción o incentivo fiscal, ocasionada al incumplimiento del obligado tributario de los requisitos a que se condiciona legalmente su disfrute, pero no cabe sino considerar que dicha norma también permite extender su ámbito de aplicación a todos los demás casos en que la regularización tardía obedece al conocimiento sobrevenido de hechos relevantes para la determinación de la deuda tributaria, esto es, a todos los supuestos en que no se pudieron incluir, sin culpa o negligencia del interesado, en la autoliquidación originaria, presentada en tiempo y forma, todos los datos y conceptos relativos al hecho imponible y a su cuantificación, que es justamente lo que aquí sucede, en que la autoliquidación del ejercicio 2000 se llevó a cabo en contemplación de unas cantidades que, en concepto de bases imponibles negativas a compensar y de deducciones a aplicar en la cuota, únicamente fueron alteradas en su cuantía como consecuencia de una actuación inspectora, por lo que no pudo en rigor el contribuyente conocer, al tiempo de su autoliquidación primitiva, los elementos del hecho imponible y de la base imponible necesarios para determinar de forma definitiva la deuda tributaria y proceder a su ingreso.

La razón para la aplicación al caso del invocado art.122.2 LGT es que si la ley arbitra un mecanismo idóneo para la declaración complementaria basada en el incumplimiento de condiciones para el disfrute de exenciones, deducciones u otros beneficios fiscales, es decir, en causas que en cierto modo son imputables al obligado tributario -excluyente del recargo por declaración extemporánea- no hay motivo jurídico que impida extender ese efecto favorable a una situación jurídica en que se conocen elementos nuevos que afectan a la regularización y que no son debidos de forma directa al contribuyente, sino que traen su causa directa en el efecto reflejo de la comprobación efectuada respecto de otros ejercicios anteriores, que necesariamente modifica los datos de los que originariamente se partió en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2000.

Siendo ello así, no puede hablarse en sentido propio de autoliquidación espontánea en este caso, puesto que está inducida y es consecuente a una actividad inspectora sin la cual tal autoliquidación no se hubiera podido presentar, a lo que cabe añadir que sólo después de conocer el resultado de la conformidad prestada a las actas de los ejercicios 1996 a 1999 se pudo autoliquidar por la diferencia puesta de manifiesto en tales actas.

5. Dado el sistema de recargos por presentación extemporánea de nuestro ordenamiento, que incrementan su cuantía en una escala del 5, 10, 15 o 20 % en función del tiempo transcurrido desde el agotamiento del plazo previsto para la presentación de la declaración, no cabe imponer en este caso el recargo más gravoso dado que:

“... en el caso que nos ocupa (es) un factor sobre el que el contribuyente no ha podido tener control alguno, pues la declaración complementaria desencadenante del recargo que ahora se controvierte sólo ha sido posible realizarla una vez transcurrido el plazo de un mes para entender tácitamente confirmada el acta de conformidad, fruto a su vez de una actividad inspectora cuyos plazos no le era posible al interesado alterar o precipitar.

*En otras palabras, si con el sistema gradual del recargo del art. 27 LGT se trata de estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales y, por ende, aplicar un gravamen de mayor intensidad cuanto mayor también sea la tardanza en el cumplimiento de ese deber -lo que, sin duda, viene a poner en cuestión que la naturaleza jurídica de estos recargos no sea muy similar a la sancionadora, siendo de destacar que la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos humanos -TEDH- de 23 de noviembre de 2006, asunto Jussila c. Finlandia, parece partir de una asimilación del recargo fiscal con la sanción tributaria, a efectos de interpretación del artículo 6 del CEDH -, **esa tardanza aquí es indiferente y puede ser perfectamente desligada de la voluntad del interesado.***

Siendo ello así, no es posible aplicar en este caso el 20 por 100 previsto para los supuestos en que la declaración se produjera una vez transcurridos los 12 meses desde el momento en que debió formularse la declaración, cuando dicha demora no dependió de la voluntad del recurrente, sino que estuvo condicionada, en su existencia misma y en el momento de presentarse la declaración complementaria, por los elementos ajenos a su conducta a los que constantemente nos venimos refiriendo”.

6. No se cumplen los fines institucionales para los que está previsto el recargo:

“... si el fundamento de éste es el de estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias y, de forma equivalente, desincentivar su retraso, no cabría aquí considerar que la conducta del contribuyente debiera ser reprochada con ese gravamen, cualquiera que fuera su naturaleza jurídica, (...).

*Quiere ello decir que, **pese a que el recargo no es en sentido genuino una sanción, no por ello su imposición debe desligarse de la idea de voluntariedad** -que no es aquí utilizada como elemento configurador de la responsabilidad subjetiva, sino como requisito ausente en aquellos casos en que la regularización, siendo formalmente extemporánea, no es espontánea, siendo de añadir que **únicamente está justificado el recargo cuando se lesiona el bien jurídico para el que la ley lo habilita, que es el del estímulo de las obligaciones espontáneas, anteriores al requerimiento de la Administración, hipótesis para el que han de evaluarse las circunstancias que rodean esa iniciativa del interesado y, por lo que hace al presente recurso, teniendo en cuenta que la regularización espontánea efectuada no era idónea para conferir a la Administración el conocimiento de algo que necesariamente desconociera, antes bien era una actividad anodina para alcanzar ese fin de puesta en conocimiento que, por tal razón, no pone en evidencia que se haya comprometido el bien jurídico que justifica el recargo”.***

Tras el exhaustivo análisis anterior, la sala de lo contencioso- administrativo de la Audiencia Nacional, concluye:

*“...no sería exigible el recargo cuando la declaración **no es espontánea** en sentido propio, **sino reacción directa a una regularización de la Administración** que debió llevar a ésta, en un entendimiento adecuado de sus propias responsabilidades, a practicar liquidación relativa al ejercicio 2000...”*

Contra dicha sentencia, la Administración General del Estado interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, concluyendo éste en sentencia de 19/11/2012 (rec. nº 2526/2011) lo siguiente:

“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”.

En igual sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resolución de esta misma fecha RG 3714/11, cambiándose con ello el criterio expuesto en la anteriormente citada resolución RG 6907/08.

Por cuanto antecede, aplicando el referido criterio al caso descrito en antecedentes:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la reclamación económico-administrativa nº 3470/12 interpuesta por la entidad **X, S.A.**

ACUERDA:

ESTIMARLA, anulando el Acuerdo desestimatorio del recurso de reposición objeto de la misma así como el Acuerdo liquidatorio subyacente.

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