

**BASE DE DATOS NORMACEF**

Referencia: NFJ059618

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 10 de septiembre de 2015

Vocalía 2.<sup>a</sup>

R.G. 3017/2012

**SUMARIO:**

**Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Solicitud de compensación con crédito aun no reconocido.** En este caso, aun cuando el interesado comienza su escrito de alegaciones con la pretensión de que se anule el recargo por declaración extemporánea, en puridad lo único que discute es que no se le haya aplicado la reducción del 25 por ciento contemplada en el apdo. 5 del art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT). Este Tribunal Económico Administrativo ha tenido ocasión de disponer, que para que sea aplicable la reducción del recargo en cuestión es necesario que se realice el ingreso total del importe resultante de la autoliquidación extemporánea al tiempo de su presentación, o bien que se realice el ingreso en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento que la Administración hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que la entidad hubiera solicitado al presentar la autoliquidación extemporánea. Así las cosas, podemos comprobar que la entidad recurrente no efectuó el ingreso del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea correspondiente al ejercicio 2003 en el momento de su presentación, no habiendo tampoco solicitado su aplazamiento con garantía de aval o certificado de seguro de caución, requisitos éstos necesarios a efectos de la aplicación de la reducción del 25 por ciento del recargo previsto en el art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT), considerándose extinguida la citada deuda con fecha 12/11/2007 mediante su compensación con la devolución acordada por la Administración. De acuerdo con lo anterior, no existiendo en el momento en que se presentó la autoliquidación extemporánea (29/12/2006) crédito alguno reconocido a favor del obligado tributario (12/11/2007), no siendo en absoluto la compensación y el aplazamiento de deudas dos figuras equivalentes entre sí -requiriéndose además para la concesión de éste último garantía de aval o certificado de seguro de caución- y no mencionando el art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT) la solicitud de compensación como causa determinante de la reducción indicada, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 65, 71, 72 y 82.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 132.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a fecha 10 de septiembre de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso de alzada interpuesto por la entidad **Lxx, S.A.**, con CIF: ....., y en su nombre y representación D. Jaume....., con domicilio a efectos de notificaciones en C/ .....-Barcelona, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 16-12-2011 relativa a los expedientes 08/01827/2008 y 08/03594/2008 acumulados, correspondientes a recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidaciones sin previo requerimiento.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Mediante escrito presentado con fecha 29-12-2006 instó el obligado tributario la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005 así como la devolución de los ingresos que consideraba indebidos, cuantificándose los mismos en 154.170,94 € para el ejercicio 2004 y en 1.946.236,42 € para el ejercicio 2005, junto con los correspondientes intereses de demora.

Al mismo tiempo presentó el interesado declaración complementaria por el mismo concepto impositivo respecto del ejercicio 2003 de la que resultaba una cuota a ingresar por importe de 1.079.196,61 €.

En otro escrito de la misma fecha el representante de la entidad solicitaba la compensación de la cuota a ingresar (1.079.196,61 €) con el crédito resultante de la rectificación total solicitada (2.100.407,36 €) sin perjuicio de la devolución de la cuantía del crédito que no fuera objeto de compensación.

### Segundo.

Con fecha 12-11-2007 dictó la Administración sendos Acuerdos estimando la solicitud del interesado de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005 reconociendo la devolución de las cantidades solicitadas junto con los correspondientes intereses de demora devengados hasta la fecha de ordenación del pago, practicando con fecha 13-12-2007, notificada al interesado el 27-12-2007, liquidación (núm. A0860407526014278) por importe de 215.839,32 € correspondiente al recargo del 20% por presentación fuera de plazo de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2003, así como los intereses de demora por el período transcurrido desde el 27-07-2005 hasta el 29-12-2006, cuyo importe ascendía a 77.022,11 €.

### Tercero.

Frente a la liquidación del recargo presentó el obligado tributario recurso de reposición con fecha 05-10-2007 oponiéndose a la misma por considerar aplicable la reducción del 25% del recargo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT). Dicho recurso fue desestimado mediante Acuerdo de fecha 31-01-2008 notificado al interesado el 13-02-2008, disponiendo lo siguiente:

*“SEGUNDO: En el artículo 27.5 de la LGT, se dispone que “el importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior (recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo) se reducirá en el 25 por 100 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 concedió 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.”*

Por todo lo anterior, procede adoptar el siguiente ACUERDO:

1. **ARCHIVO de la nueva solicitud de compensación** al haberse extinguido la deuda mediante el acuerdo de compensación núm. 080730300929C, que comprende la deuda y los créditos indicados en la nueva solicitud, y haberse remitido al contribuyente el exceso restante para su cobro por medio de cheque.
2. **DESESTIMAR la solicitud de aplicación del artículo 27.5 de la LGT**, porque no se cumple el requisito que exige la existencia de un acuerdo de aplazamiento de la deuda, ya que lo que se solicitó fue la compensación.”

### Cuarto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación del recargo así como con el Acuerdo de resolución del recurso de reposición interpuso contra los mismos las reclamaciones económico-administrativas nº 08/01827/2008 y 08/03594/2008 ante el TEAR de Cataluña, en fechas 21-01-2008 y 13-03-2008.

Ambas reclamaciones fueron acumuladas mediante Acuerdo de fecha 12-12-2011.

### Quinto.

Con fecha 24-02-2012 se notificó al interesado la resolución dictada por el TEAR de Cataluña en la que se acordó lo siguiente:

*“Por lo expuesto,*

**ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA**, reunido en sala y fallando en primera instancia, acuerda: **DESESTIMAR** las reclamaciones interpuestas, confirmando los actos administrativos impugnados.”

### Sexto.

Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR interpuso con fecha 23-03-2012 ante este Tribunal económico administrativo Central recurso de alzada solicitando la anulación de la misma y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, la siguiente alegación:

Única.- Procedencia de anular el recargo por declaración extemporánea o cuanto menos de aplicar al mismo la reducción prevista en el artículo 27.5 de la LGT.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada por el que el interesado solicita la nulidad de la resolución dictada por el TEAR de Cataluña siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en el apartado SEXTO del expositivo de los antecedentes de hecho.

### Segundo.

Se refiere la única alegación planteada por el interesado a la procedencia de anular el recargo por declaración extemporánea o cuanto menos de aplicar al mismo la reducción prevista en el artículo 27.5 de la LGT, manifestando al respecto lo siguiente:

**“1) La solicitud de compensación produjo efectos equivalentes a los de la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento en relación a la concesión de la reducción del recargo por declaración extemporánea.**

*...tanto el ingreso como la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, o la solicitud de compensación, impiden que se inicie el período ejecutivo con la correspondiente exigencia de los otros recargos e intereses del período.*

*Es por ello que esta parte no puede compartir el criterio expuesto en el acuerdo de liquidación impugnado -según el cual, de haberse solicitado el aplazamiento se hubiera tenido derecho a la reducción, pero al haberse solicitado la compensación, dicho derecho se debe entender perdido- pues ha obrado de conformidad con las normas, buscando la eficacia y el menor coste, tanto para ella como para la Administración.*

*Es decir, de prosperar el criterio manifestado en el acuerdo de liquidación impugnado, la compensación, como forma de extinción de la deuda tributaria a todas luces más eficiente para la Hacienda pública que el aplazamiento del pago, se desecharía en la práctica, por cuanto para cualquier contribuyente resultaría más favorable solicitar el aplazamiento, beneficiándose así de la reducción del recargo, que solicitar dicha compensación, lo que le supondría perder tan preciada reducción.*

*Con ello queremos poner de manifiesto a ese Tribunal que cuando el apartado 5 del artículo 27 de la LGT prevé la reducción en un 25% del recargo cuando el ingreso se efectúa en el plazo fijado en el aplazamiento concedido al contribuyente, debe entenderse también, implícito, a cuando el ingreso se efectúe en virtud de una compensación acordada por la Administración. De lo contrario, cualquier contribuyente que tuviera un crédito con la Hacienda pública se vería perjudicado respecto de aquél que no lo tiene y que además, solicita aplazar el pago con los consiguientes perjuicios para ésta. Sobre esta cuestión nos referiremos con mayor profusión en la última alegación.*

*Finalmente, debe rechazarse la objeción señalada por el TEARC en la resolución recurrida -según la cual el aplazamiento o fraccionamiento necesario para gozar de la reducción del 25% requiere garantía de aval o certificado de seguro de caución-, pues no cabe la menor duda a juicio de esta parte que la garantía consistente en ostentar un crédito frente a la Administración tributaria es la mejor garantía que cabe ofrecer.*

*En efecto, dado que la Administración pública es solvente ex lege, considera esta parte que los créditos mantenidos frente a la propia Administración tributaria es la mejor garantía que esta parte puede ofrecer, siendo incluso más segura que el propio aval bancario, dada la situación de extrema dificultad que las entidades financieras atraviesan en nuestro país en este momento.*

*Por tanto, debe rechazarse la objeción señalada por el TEARC en la resolución recurrida en alzada y reconocerse la procedencia de aplicar en el presente caso la reducción del 25% prevista en el artículo 27.5 de la LGT.*

**2º) Cuando esta parte solicitó la compensación estaba efectuando el pago a que se refiere el artículo 27.5 de la LGT, y lo estaba haciendo dentro del plazo establecido en el citado artículo, al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea.**

*Pues bien, esta parte sostiene, y fundamentará jurídica y fácticamente en este escrito de alegaciones, que los efectos extintivos se produjeron en fecha 29 de diciembre de 2006, fecha en la que se constataron y*

acreditaron la deuda y los créditos compensados, que como veremos eran obvios y manifiestos, coincidiendo así con la fecha de la solicitud de compensación.

*Por tanto, es a todas luces manifiesto que la compensación de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea por el IS ejercicio 2003, con el crédito manifiesto y obvio por las rectificativas de los ejercicios 2004 y 2005, era la alternativa más eficiente y ventajosa para la Hacienda pública, por lo que pierde todo el sentido desde un punto de vista material de la justicia que por ello se prive a mi representada de la reducción del 25% del recargo a que se refiere el artículo 27.5 de la LGT.”*

Dispone el artículo 27 de la LGT, regulador de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, 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.”*

*En primer lugar es preciso señalar que, aun cuando el interesado comienza su escrito de alegaciones con la pretensión de que se anule el recargo por declaración extemporánea, en puridad lo único que discute es que no se le haya aplicado la reducción del 25% contemplada en el apartado 5 del artículo 27 de la LGT.*

Este Tribunal Económico Administrativo ha tenido ocasión de disponer, entre otras, en resoluciones de 21-09-2010 (RG 7996/08), de 22-09-2011 (RG 4159/10) y de 20-06-2013 (RG 966/11), que para que sea aplicable la reducción del recargo en cuestión es necesario:

- Que se realice el ingreso total del importe resultante de la autoliquidación extemporánea al tiempo de su presentación.

- O bien que se realice el ingreso en los plazos fijados en el Acuerdo de aplazamiento que la Administración hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que la entidad hubiera solicitado al presentar la autoliquidación extemporánea.

Es cierto que la primera de las resoluciones citadas ha sido anulada por la Audiencia Nacional mediante sentencia de 12-12-2011 (rec. n.º 601/2005), si bien la causa de la anulación no se refiere a los requisitos para la aplicación de la reducción del recargo sino a la propia procedencia del recargo en el supuesto concreto que se analiza y que difiere del presente caso en que los hechos acaecidos fueron los siguientes:

Con fecha 29-12-2006 instó el obligado tributario la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005 así como la devolución de los ingresos que consideraba indebidos, cuantificándose los mismos en 154.170,94 € para el ejercicio 2004 y en 1.946.236,42 € para el ejercicio 2005, junto con los correspondientes intereses de demora, presentando al tiempo declaración complementaria por el mismo concepto impositivo respecto del ejercicio 2003 de la que resultaba una cuota a ingresar por importe de 1.079.196,61 €.

En otro escrito de la misma fecha el representante de la entidad solicitaba la compensación de la cuota a ingresar (1.079.196,61 €) con el crédito resultante de la rectificación total solicitada (2.100.407,36 €) sin perjuicio de la devolución de la cuantía del crédito que no fuera objeto de compensación.

Con fecha 12-11-2007 dictó la Administración sendos Acuerdos estimando la solicitud del interesado de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005 reconociendo la devolución de las cantidades solicitadas junto con los correspondientes intereses de demora devengados hasta la fecha de ordenación del pago, practicando con fecha 13-12-2007, notificada al interesado el 27-12-2007, liquidación (núm. A0860407526014278) por importe de 215.839,32 € correspondiente al recargo del 20% por presentación fuera de plazo de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2003, así como los intereses de demora por el período transcurrido desde el 27-07-2005 hasta el 29-12-2006, cuyo importe ascendía a 77.022,11 €.

Así las cosas, podemos comprobar que la entidad recurrente no efectuó el ingreso del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea correspondiente al ejercicio 2003 en el momento de su presentación, no habiendo tampoco solicitado su aplazamiento con garantía de aval o certificado de seguro de caución, requisitos éstos necesarios a efectos de la aplicación de la reducción del 25% del recargo previsto en el artículo 27 de la LGT, considerándose extinguida la citada deuda con fecha 12-11-2007 mediante su compensación con la devolución acordada por la Administración.

A este respecto considera el recurrente que la solicitud de compensación de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea con el crédito a su favor que resultaba de la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005 equivale a una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, de forma que la indicada solicitud de compensación sería suficiente para que resultase aplicable la reducción del 25% del recargo, siendo preciso, a efectos de resolver la presente controversia, traer a colación en primer lugar el artículo 65 de la LGT, regulador de los aplazamientos y fraccionamientos del pago, que dispone:

*“1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.*

(...)

*3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria.*

Disponiendo el artículo 82.1 de la LGT al que remite el anteriormente transcrito artículo 65.3:

*“Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución”.*

Por su parte el artículo 71.1 de la LGT, regulador de la compensación, señala:

*“1. Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.”*

*Disponiendo el artículo 72 del mismo Texto Legal, regulador de la compensación a instancia del obligado tributario:*

*“1. El obligado tributario podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario de pago como en período ejecutivo.*

*(...)*

*3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción.”*

Asimismo, el artículo 132.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAPGIT), regulador del pago o compensación de las devoluciones tributarias, establece que:

*“2. Una vez reconocido el derecho a la devolución, podrá procederse a su compensación a petición del obligado o de oficio de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, y su normativa de desarrollo. En este caso, sobre el importe de la devolución que sea objeto de compensación, el interés de demora a favor del obligado tributario se devengará hasta la fecha en que se produzca la extinción del crédito como consecuencia de la compensación.”*

De acuerdo con lo anterior, no existiendo en el momento en que se presentó la autoliquidación extemporánea (29-12-2006) crédito alguno reconocido a favor del obligado tributario (12-11-2007), no siendo en absoluto la compensación y el aplazamiento de deudas dos figuras equivalentes entre sí (requiriéndose además para la concesión de éste último garantía de aval o certificado de seguro de caución) y no mencionando el artículo 27.5 de la LGT la solicitud de compensación como causa determinante de la reducción indicada, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Por cuanto antecede:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada nº 3017/12 interpuesto por la entidad Lxx, SA,

**ACUERDA:**

**DESESTIMARLO**, confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña objeto del mismo así como la liquidación subyacente.

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