

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062351

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 4 de febrero de 2016

Vocalía 3.^a

R.G. 3720/2013

SUMARIO:

Deuda tributaria. Interés de demora. Procedencia. Reintegro de devoluciones obtenidas por autoliquidación con resultado a devolver mediante declaración complementaria a ingresar. Recargo por presentación extemporánea vs intereses de demora. La exigencia de los recargos regulados en el art. 27 de la Ley 58/2003 (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: 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; y, que la presentación se efectúe de manera espontánea, sin que haya mediado requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria.

En el caso que nos ocupa, la entidad presentó el 25 de julio de 2012 autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2011, con resultado a devolver, cantidad que le fue efectivamente devuelta el 4 de enero de 2013. Posteriormente, el 11 de febrero de 2013 presentó autoliquidación complementaria con resultado a ingresar de. Previamente, el 8 de febrero de 2013, la entidad procede a ingresar la cantidad que se corresponde con la diferencia entre el importe de la devolución indebidamente obtenida y el importe a devolver que procedería según la complementaria presentada. La Administración tributaria practicó recargo por presentación fuera de plazo sobre el importe ingresado. No obstante, la entidad alega que el citado recargo por presentación extemporánea no procede en el presente caso sino que deberían en su caso liquidarse intereses de demora sobre el importe de la devolución indebidamente obtenida desde el cobro de la misma el 4 de enero de 2013 hasta su reintegro el 8 de febrero de 2013. Pues bien, las alegaciones de la entidad deben estimarse, ya que con ocasión de la presentación de la autoliquidación complementaria en febrero de 2013, la entidad reconoce el cobro improcedente de una devolución. No existe importe a ingresar resultante de la autoliquidación sino una menor cantidad a devolver que la inicialmente solicitada y devuelta, por tanto, no debió liquidarse ningún recargo por presentación extemporánea sobre el importe de la devolución indebidamente obtenida, por lo que procede la anulación de la liquidación de recargo impugnada. En cuanto a la devolución improcedente obtenida que fue objeto de reintegro por el obligado, corresponde la liquidación de intereses de demora sobre el importe de la misma, de conformidad con lo previsto en el art. 26 de la Ley 58/2003 (LGT), desde la fecha de su abono hasta su reintegro. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha resuelto la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, ha interpuesto la entidad **D...,SA**, con NIF ..., actuando en su nombre y representación Don **Fx...**, con NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el siguiente acto dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria):

- Liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, periodo 2011, por importe de 154.554,90 euros.
- Acuerdo de exigencia de la reducción practicada en la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo, por importe de 51.518,30 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 25 de julio de 2012 la entidad **D...,SA** presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2011 con resultado a devolver por importe de 13.952.796,35 euros.

Dicha devolución se llevo a cabo por la Agencia Tributaria con fecha de 4 de enero de 2013.

Con fecha 11 de febrero de 2013 la entidad **D...,SA** presentó una declaración complementaria con resultado a ingresar de 4.121.464,16 euros, ingreso que fue efectuado el 8 de febrero de 2013.

A estos efectos, en la declaración complementaria el importe de la cuota a devolver consignado por el obligado era de 9.831.332,19 euros en lugar de los 13.952.796,35 inicialmente declarados, procediendo el obligado, con fecha de 8 de febrero de 2013, al ingreso del exceso de devolución obtenida por importe de 4.121.464,16.

Segundo.

En fecha 24 de abril de 2013 se notifica a la entidad **D...,SA** propuesta de liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, en la que se indica lo siguiente:

"Con fecha 25 de julio de 2012 la entidad presentó declaración complementaria por el modelo 200, ejercicio 2011, periodo 0A por la que se efectuó una devolución en fecha 4 de enero de 2013 por importe de 13.952.796,35 euros. Posteriormente, con fecha 8 de febrero de 2013, presentó una declaración complementaria por el mismo impuesto, ejercicio y periodo de la que resulta un ingreso de 4.121.464,16 euros, por lo que se gira recargo por presentación extemporánea de declaración, tomando como fecha de vencimiento el día 4 de enero de 2013."

Tercero.

En fecha 28 de mayo de 2013 la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dicta liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación, en la que se confirma la propuesta de liquidación descrita.

En cuanto a las alegaciones formuladas por la entidad, son desestimadas indicando lo siguiente:

"La entidad con fecha 29 de abril de 2013, ha presentado alegaciones manifestando en síntesis lo siguiente:

Que presentó autoliquidación correspondiente al modelo 200 del ejercicio 2.011 con resultado a devolver de 13.952.796,35 euros en fecha 25 de julio de 2.012; que presentó autoliquidación complementaria extemporánea con resultado a devolver de 9.831.332,19 euros, generándose un reintegro parcial de devolución obtenida por importe de 4.121.464,16 euros que la entidad percibió indebidamente. Por tanto, poniendo en relación los art. 26 y 27 de la L.G.T. no sería aplicable el régimen de recargos sino la liquidación de intereses de demora, la cual debería calcularse desde la fecha de cobro de la devolución improcedente hasta la fecha de su reintegro. (...)

Se desestiman las alegaciones presentadas, ya que el art. 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no contempla causa alguna por la cual los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, no conlleven los recargos contemplados en los mismos, ya que su imposición es automática al no tener carácter sancionador, sino compensatorio del perjuicio económico causado al Tesoro Público, por el retraso en el ingreso, no requiriendo ningún tipo de dolo, culpa o negligencia en el incumplimiento de las obligaciones tributarias; en este sentido, puede verse la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de octubre de 2.004, en el recurso número 0161/2003/.De acuerdo con el art. 122.1 LGT, las autoliquidaciones pre sentadas fuera de plazo tienen el carácter de extemporáneas. Por tanto si se presentan sin requerimiento previo implica la aplicación del art. 27 del a LGT. Concurren los requisitos que fundamentan la aplicación de los recargos, extemporaneidad y perjuicio económico. Por tanto, si no se aplicara el recargo se vulneraría el principio de igualdad, dado que, a las autoliquidaciones con resultado a ingresar se aplicaría recargo y en las que reintegren una devolución se aplicaría intereses de demora, por lo que, a estas últimas se las haría de mejor condición, cuando en ambos casos se está ingresando una deuda tributaria y el perjuicio económico es el mismo. En cuanto a las resoluciones alegadas por el contribuyente cabe decir que existe doctrina contradictoria ya que el TEAC en Resolución R.G.2009/10, R.G.2010/10 y R.G.2018/10 de fecha 27/01/2011 resuelve en el sentido de que el reintegro de la devolución a

través de un ingreso en autoliquidación procede liquidar el recargo correspondiente, tomando como fecha en la que se obtuvo la devolución a los efectos de girar dicho recargo."

La liquidación de recargo se notifica a la entidad en fecha 7 de junio de 2013.

Cuarto.

Contra la liquidación de recargo descrita en el antecedente de hecho anterior, la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 27 de junio de 2013.

En el correspondiente trámite de puesta de manifiesto, la entidad se remite a las alegaciones presentadas en el escrito de interposición, que resumidamente son las siguientes:

Con fecha 11 de febrero de 2013 la entidad **D...,SA** presentó una declaración complementaria al objeto de devolver el exceso de devolución percibida a consecuencia de un error en la autoliquidación inicialmente presentada el 25 de julio de 2012. A estos efectos, en la declaración complementaria el importe de la cuota a devolver consignado por el obligado era de 9.831.332,19 euros en lugar de los 13.952.796,35 inicialmente declarados, procediendo el obligado, con fecha de 8 de febrero de 2013, al ingreso del exceso de devolución obtenida por importe de 4.121.464,16.

El criterio mantenido por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios no se ajusta a lo establecido en el artículo 27 de la Ley 58/2003.

No procede la aplicación del recargo del 5% al importe resultante de la autoliquidación complementaria ingresado por la entidad el 8 de febrero de 2013, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en el artículo 26 de la Ley 58/2003 por el exceso de devolución improcedente desde la fecha del cobro de la devolución (4 de enero de 2013) hasta el momento de su reintegro (8 de febrero de 2013).

En apoyo de dicha tesis el obligado se remite a resoluciones de este Tribunal y una sentencia de la Audiencia Nacional.

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, siendo la única cuestión sobre la que debemos pronunciarnos la relativa a si resulta ajustado a derecho la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011.

Segundo.

Al respecto de la cuestión debatida, el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, establece:

"1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

*2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido **para la presentación e ingreso**, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.*

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el

*día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.
(...)"*

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

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

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

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

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

En el caso que nos ocupa, la entidad reclamante presentó el 25 de julio de 2012 autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2011, con resultado a devolver de 13.952.796,35 euros, cantidad que le fue efectivamente devuelta el 4 de enero de 2013. Posteriormente, el 11 de febrero de 2013 presentó autoliquidación complementaria con resultado a ingresar de 4.121.464,16 euros. Previamente, el 8 de febrero de 2013, la entidad procede a ingresar la referida cantidad de 4.121.464,16 euros, que se corresponde con la diferencia entre el importe de la devolución indebidamente obtenida (13.952.796,35 euros) y el importe a devolver que procedería según la complementaria presentada (9.831.332,19 euros).

La Administración tributaria practicó recargo por presentación fuera de plazo sobre el importe ingresado de 4.121.464,16 euros. No obstante, la entidad alega que el citado recargo por presentación extemporánea no procede en el presente caso sino que deberían en su caso liquidarse intereses de demora sobre el importe de la devolución indebidamente obtenida desde el cobro de la misma el 4 de enero de 2013 hasta su reintegro el 8 de febrero de 2013. Menciona en este sentido el pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución nº 00/2549/2009 de 28 de noviembre de 2011 y la sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de marzo de 2013 Rec. num. 4472012.

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

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

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

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

(...).

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

(...).

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

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

Pues bien, las alegaciones de la interesada deben estimarse pues el criterio coincidente con el inspector si bien fue sostenido por este Tribunal Central en Resoluciones de fechas 21 de septiembre de 2010 (RG 7996-08) y 27 de enero de 2011 (RG 2009-10 y acumulados), fue posteriormente abandonado, de forma que, en aplicación de los preceptos transcritos, resulta que el recargo por presentación extemporánea se calcula sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones, tal como señala el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Si con relación a la autoliquidación original al contribuyente le fue devuelta indebidamente alguna cantidad, no procede el recargo de extemporaneidad respecto de esa cantidad, sino que sobre la cantidad indebidamente devuelta (que debe ser reintegrada por el contribuyente) procede girar exclusivamente los intereses de demora correspondientes conforme al artículo 26 LGT 58/2003.

Este criterio ha sido sostenido por este Tribunal en sus resoluciones de 28-11-2011 (RG2549/2009), de 23/01/2014 (RG 1802/2012 y 7192/2012), de 28-11-2011 (RG 00/02549/2009) y de 21-09-2011 (RG 00/00766/2010), entre otras.

En el presente caso, con ocasión de la presentación de la autoliquidación complementaria en febrero de 2013, la entidad **D...,SA** reconoce el cobro improcedente de una devolución por importe de 4.121.464,16 euros.

En el presente caso, no existe importe a ingresar resultante de la autoliquidación sino una menor cantidad a devolver que la inicialmente solicitada y devuelta, por tanto, no debió liquidarse ningún recargo por presentación extemporánea sobre el importe de la devolución indebidamente obtenida, por lo que procede la anulación de la liquidación de recargo impugnada.

En cuanto a la devolución improcedente obtenida que fue objeto de reintegro por el obligado, corresponde la liquidación de intereses de demora sobre el importe de la misma, de conformidad con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, General Tributaria, desde la fecha de su abono hasta su reintegro.

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la presente reclamación económico administrativa,

ACUERDA:

estimarla, conforme a lo señalado en el fundamento de derecho segundo de la presente resolución.

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