

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072404

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 21 de diciembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 807/2017

**SUMARIO:**

**Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea.** El recurrente apoya su pretensión de nulidad de la liquidación por recargo en que en su caso la autoliquidación complementaria presentada en el mes de julio de 2013 respecto del IVA del periodo 12/2011 no se presentó de forma espontánea sino como consecuencia de una actuación administrativa previa de inspección tributaria. Pues bien, no se pone en duda que la primera autoliquidación del IVA relativa al periodo 12/2011 se había presentado por la mercantil correctamente, tanto en tiempo como en forma, y en la misma se había incluido el importe de 489.311,79 euros como saldo a compensar en el periodo 2011. Tampoco se discute que, posteriormente, la inspección tributaria realizada al grupo de entidades del IVA del que forma parte en relación con los ejercicios 2008, 2009 y 2010 incluyó en esos periodos el importe de los saldos a compensar que la recurrente había ya efectuado en el periodo 2011 y por el referido importe.

Atendiendo únicamente a esos datos -empresa inspeccionada (el grupo y no la mercantil) y periodo tributario afectado- pudiera ser correcta la tesis que mantiene el TEAC en la resolución impugnada en cuanto sostiene que no hay requerimiento previo de la Administración en el sentido referido en el art. 27.1 Ley 58/2003 (LGT) cuando la regularización efectuada por la Inspección afecta tanto a un periodo como a una empresa distinta de la que posteriormente presenta autoliquidación extemporánea. Lo que sucede es que en este caso no podemos concluir que la inspección tributaria realizada respecto del IVA al grupo de entidades no pueda tener repercusión y consecuencias tributarias a las empresas que forman parte del indicado grupo de IVA, como es el caso de la recurrente. En efecto, la autoliquidación complementaria presentada por la recurrente el 30 de julio de 2013 fue realizada como consecuencia del conocimiento formal de la regularización tributaria realizada al Grupo de Entidades del IVA citado. Y como es esa regularización tributaria lo que justifica la presentación de la autoliquidación complementaria por la recurrente entonces, no se cumpliría el presupuesto imprescindible para que entrase en juego el recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones con resultado a ingresar, ya que la exigencia del recargo únicamente surge cuando se presenta una autoliquidación de forma extemporánea y de forma espontánea y en el caso presente no podemos concluir que hubiera sido espontánea su presentación sino consecuencia de la referida regularización tributaria dada la evidente conexión directa entre la compensación de saldos efectuada por la Inspección en los ejercicios 2008, 2009 y 2010 y su implicación en la compensación que la recurrente ya había realizado en el ejercicio 2011. En otras palabras, la única razón que llevó a la recurrente a presentar la autoliquidación complementaria en julio de 2013 fue la regularización tributaria efectuada habida cuenta de la conexión directa entre los importes a compensar, inseparables en cuanto que la compensación de un saldo en los ejercicios 2008, 2009 y 2010 afectaba inevitablemente a la compensación que la recurrente había efectuado en el ejercicio 2011 de esa misma cantidad. 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 2008 a 2010 se pudo autoliquidar por la diferencia puesta de manifiesto en tales actas.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 27.

**PONENTE:**

Doña Berta María Santillán Pedrosa

Magistrados:

Don BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA  
Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO  
Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS  
Don RAMON CASTILLO BADAL  
Don RAFAEL MOLINA YESTE

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000807 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 07332/2017

Demandante: MONCOBRA, S.A.

Procurador: DÑA. MARÍA DEL CARMEN GIMÉNEZ CARDONA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a veintiuno de diciembre de dos mil dieciocho.

VISTO por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo núm. 807/2017, promovido por la Procuradora Dña. María del Carmen Giménez Cardona, en nombre y en representación de la mercantil MONCOBRA, S.A., contra la resolución dictada en fecha 23 de octubre de 2017 por el Tribunal Económico Administrativo Central que acuerda desestimar las reclamaciones económicas administrativas 00/07043/2013 y 00/05332/2014 interpuestas contra la liquidación de recargo por

presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de una autoliquidación por IVA (modelo 322) del ejercicio 2011, periodo 12, por importe de 85.529,02 euros y contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de exigencia de reducción practicada en la liquidación de recargo por importe de 24.465,58 euros. Ha comparecido como parte demandada la Administración del Estado representada y defendida por el Abogado del Estado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizase la demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que entendió oportunos solicitó a la Sala que "...dicte sentencia por la que se estime el recurso y se anule la Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2017, desestimatoria de las reclamaciones RG 00/07043/2013 Y RG 00/05332/2014; así como la Liquidación de Recargo por Presentación fuera de plazo de autoliquidación de 23 de octubre de 2013 como consecuencia de la presentación de la autoliquidación complementaria del modelo 322 "IVA Grupo de entidades modelo individual" correspondiente al ejercicio 2011, periodo 12; y la consiguiente "Exigencia de la reducción practicada en la liquidación del recargo", que ascienden a un total de 97.862,35 euros (recargo del 20%) al que se adicionan unos intereses de 12.132,25 euros, por su disconformidad a Derecho según se ha razonado en el cuerpo de este escrito".

#### Segundo.

El Abogado del Estado contesta a la demanda mediante escrito en el que suplica se dicte sentencia por la que desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto.

#### Tercero.

Una vez practicadas las pruebas admitidas a trámite se dio traslado a las partes para que presentaran escritos de conclusiones y una vez aportados se declararon conclusas las presentes actuaciones y quedaron pendientes para votación y fallo.

#### Cuarto.

Para votación y fallo del presente proceso se señaló para el día 12 de diciembre de 2018 designándose ponente a la Ilma. Sra. Magistrada Dña. BERTA SANTILLAN PEDROSA.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

En el presente recurso contencioso administrativo la mercantil MONCOBRA, S.A. impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central dictada en fecha 23 de octubre de 2017 que desestima las reclamaciones económicas administrativas 00/07043/2013 y 00/05332/2014 interpuestas contra:

a) el acuerdo dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de 23 de octubre de 2013 de liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación por IVA sin requerimiento previo -modelo individual, modelo 322, del Grupo de Entidades de IVA- del ejercicio 2011, periodo 12, por importe de 85.529,02 euros.

b) el acuerdo de 12 de agosto de 2014 de resolución de recurso de reposición interpuesto contra acuerdo de exigencia de reducción practicada en la liquidación de recargo por importe de 24.465,58 euros.

#### Segundo.

La mercantil recurrente en su escrito de demanda solicita la nulidad de la resolución administrativa impugnada dictada por el TEAC y ello en virtud de las siguientes consideraciones.

Afirma que es improcedente la exigencia de recargo por presentar la declaración tributaria de forma extemporánea y, por consiguiente, es improcedente la exigencia de la reducción de dicho recargo.

Sobre este punto sostiene que la presentación de la autoliquidación complementaria a la que se refiere la liquidación del recargo trae causa directa de la regularización llevada a cabo por la Inspección Grupo Fiscal de IVA en la que se aplicaron los saldos a favor de las mercantiles MONCOBRA y de COBRA del ejercicio 2011 a los ejercicios objetos de comprobación (2008, 2009 y 2010). Y que, como consecuencia de la regularización tributaria que se había efectuado por la inspección a la entidad dominante del Grupo de Entidades del IVA -del que forma parte la mercantil recurrente- presentó en el mes de julio de 2013 una autoliquidación complementaria del IVA respecto del periodo 12 del ejercicio 2011 porque en ese periodo ya se había compensado el saldo por importe de 489.331,79 euros que posteriormente la Inspección acuerda compensar a favor del Grupo de Entidades del IVA en los ejercicios 2008, 2009 y 2010. Por ello, la recurrente sostiene que la autoliquidación complementaria presentada no tuvo la naturaleza de espontánea al venir motivada por el procedimiento inspector previo. Incluso destaca que, al presentar la autoliquidación complementaria acompañó escrito explicativo del motivo de la regularización señalando que el motivo de su presentación tenía como exclusivo fin el regularizar la situación producida con ocasión de la referida Acta de Inspección. En apoyo de su pretensión destaca que la cuota resultante de su declaración complementaria ascendió a un total de 489.311,79 euros y la correspondiente a la otra mercantil afectada por la misma situación, COBRA, S.A., se situó en 117.726,55 euros, lo que hacía un total conjunto de 607.038,34 euros. Y la recurrente resalta que esa cantidad es precisamente el importe, con una pequeña variación que responde a conceptos de otra naturaleza, por el cual se minoró la cantidad inicialmente regularizada al Grupo de entidades de IVA.

Y por ello toda su defensa consiste en demostrar que la autoliquidación complementaria tenía por objeto exclusivo adecuar la conducta del contribuyente al criterio de la propia Administración Tributaria en una regularización de ejercicios anteriores por el mismo motivo. Y, según refiere, ello suponía haber llevado a cabo la regularización de forma voluntaria y con carácter inmediatamente posterior al citado acto administrativo de regularización.

Por ello, el recurrente refiere expresamente en la demanda que: "...ante el hecho de que la Inspección hubiera aplicado en ejercicios anteriores, el saldo a favor de la entidad que había aplicado en ejercicios anteriores, el saldo a favor de la entidad que había aplicado en una autoliquidación posterior, mi representada actuó de buena fe y con diligencia presentó la complementaria, a pesar de que correspondía a la propia Administración la regularización íntegra de las obligaciones tributarias, mas aun cuando no hacerlo hubiera supuesto la aplicación duplicada de los saldos a compensar del IVA. Por tanto, no cabe ninguna duda de que la autoliquidación complementaria trae causa directa de la regularización de la inspección por lo que no puede considerarse como espontánea".

### **Tercero.**

Por el contrario, el Abogado del Estado interesa la desestimación del recurso contencioso administrativo interpuesto porque considera procedente la exigencia del recargo del artículo 27 de la LGT.

Niega que la autoliquidación complementaria presentada por la recurrente en julio de 2013 fuera consecuencia de la regularización tributaria que se había realizado al Grupo de Entidades del IVA del que formaba parte. En este sentido destaca que la autoliquidación del IVA presentada por la recurrente afectaba al periodo 12/2011 mientras que la regularización tributaria se había realizado al Grupo de Entidades de IVA y respecto de los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Y por ello, el Abogado del Estado concluye que la deuda tributaria examinada por la inspección no es la misma que posteriormente da lugar a la presentación de la autoliquidación complementaria por parte de la recurrente. Y por esa razón dichas actuaciones inspectoras no pueden tener la naturaleza de requerimiento previo a efectos del artículo 27 de la LGT.

### **Cuarto.**

Con el fin de centrar adecuadamente el objeto del presente proceso se destacan los siguientes hechos que se deducen del expediente administrativo y de las alegaciones de las partes:

a) Con fecha 23 de mayo de 2013, la sociedad ACS Actividades de Construcción y Servicios, S.A. ("ACS"), entidad dominante del Grupo de IVA número 194/08 del que forma parte MONCOBRA, S.A., suscribió Acta en conformidad con número de referencia A01-8617625, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos 2008/09/10.

b) Dicha Acta fue posteriormente modificada por el Acuerdo de Rectificación de Errores Materiales (Acta A23, con el mismo número de referencia), firmado por el Jefe Adjunto de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, con fecha 13 de junio de 2013, practicándose la siguiente liquidación:

Cuota: -226.482,59 €

Recargos: 0,00 €

Intereses: 189.027,09 €

Deuda a ingresar/a devolver: -37.455,50 €.

c) La liquidación tenía como resultado una cuota negativa porque el Grupo de Entidades del IVA tenía cantidades pendientes de aplicar en cuota líquida en los años objeto de inspección que el actuario compensó efectivamente. En concreto, eran MONCOBRA y otra de las sociedades dependientes del grupo, denominada COBRA, las entidades con cuotas pendientes de compensar en los periodos inspeccionados. De hecho, el Acta de inspección determinó inicialmente una cuota objeto de regularización por importe de 382.283,93 euros (suma de las cuotas regularizadas, mes a mes, durante los tres ejercicios comprobados, 2008 a 2010). Así, pues, la cuota final a favor del contribuyente por importe de -226.482,59 euros deriva de la aplicación, por parte de la Inspección, de una partida de 608.766,52 euros a favor del contribuyente.

d) Como consecuencia del Acta de Inspección, la mercantil MONCOBRA presentó en julio de 2013 autoliquidación complementaria modelo 322 "IVA Grupo de entidades modelo individual", por el periodo 12 del ejercicio 2011, por cuanto en dicho periodo la referida mercantil ya había aplicado en sus autoliquidaciones los saldos a compensar que posteriormente la Inspección aplica en los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

e) Posteriormente, en fecha 23 de octubre de 2013 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid dicta la Liquidación de Recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación complementaria modelo 322 "IVA Grupo de entidades modelo individual" correspondiente al ejercicio 2011, periodo 12, cuyo importe ascendía a un total de 97.862,35 euros (recargo del 20%) e intereses de 12.132,25 euros, si bien aplicando la reducción del 25%, resultaba una cantidad de 85.529,02 euros.

f) Contra la antedicha liquidación del recargo se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC.

g) Posteriormente, se notificó el acuerdo de exigencia de la reducción del 25% y contra el mismo se interpuso recurso de reposición y posterior reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que se acumuló a la anterior reclamación.

h) El 23 de octubre de 2017, el TEAC dictó Resolución desestimatoria de las reclamaciones 00/07043/2013 y 00/05332/2014, confirmando la procedencia del recargo y, en consecuencia, de la exigencia de la reducción inicialmente aplicada. Y ello porque el TEAC considera que el inicio, desarrollo y finalización de las actuaciones de comprobación relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2008, 2009 y 2010, no tienen la consideración de requerimiento previo respecto de las obligaciones relativas al IVA, correspondiente al periodo de diciembre de 2011; y, por tanto, no constituye regularización voluntaria la declaración complementaria presentada en fecha 30 de julio de 2013 respecto del mencionado periodo de diciembre de 2011 del IVA.

#### Quinto.

Centrado el objeto del presente proceso corresponde examinar si en el caso examinado la liquidación girada a la mercantil recurrente por recargo se ajusta a lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT que dispone que:

"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".

Son dos 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 2011 que hace nacer el recargo es meramente complementaria de la que en su día se presentó, en forma tempestiva, en cumplimiento del deber de presentación de la autoliquidación; b) el segundo de ellos, que se lleve a cabo sin requerimiento previo de la Administración tributaria; concepto que según refiere el artículo 27 de la LGT puede adoptar varias formas o modalidades que a título ejemplificativo se reflejan en el precepto.

Y precisamente el recurrente apoya su pretensión de nulidad de la liquidación por recargo en que en su caso la autoliquidación complementaria presentada en el mes de julio de 2013 respecto del IVA del periodo 12/2011 no se presentó de forma espontánea sino como consecuencia de una actuación administrativa previa de inspección tributaria.

No se pone en duda que la primera autoliquidación del IVA relativa al periodo 12/2011 se había presentado por la mercantil MONCOBRA, S.A. correctamente, tanto en tiempo como en forma, y en la misma se había incluido el importe de 489.311,79 euros como saldo a compensar en el periodo 2011. Tampoco se discute que, posteriormente, la inspección tributaria realizada al Grupo de Entidades del IVA 194/2008 - del que forma parte la recurrente- en relación con los ejercicios 2008, 2009 y 2010 incluyó en esos periodos el importe de los saldos a compensar que la recurrente había ya efectuado en el periodo 2011 y por el referido importe de 489.311,79 euros.

Por eso debemos ahora analizar en qué medida puede incluirse en el artículo 27.1 de la LGT la regularización tributaria efectuada por la inspección al Grupo de Entidades de IVA 194/2008 como "requerimiento previo de la Administración" que, en su caso, permitiría no exigir al recurrente recargo por la autoliquidación complementaria presentada en el mes de julio de 2013 respecto del IVA relativo al periodo diciembre de 2011.

Es cierto que la inspección tributaria afectó al Grupo de Entidades de IVA 194/2008 del que forma parte la mercantil Moncobra, S.A., y no a la propia mercantil ahora recurrente. Y también es cierto que la inspección tributaria afectó a los periodos 2008, 2009 y 2010 mientras que la autoliquidación complementaria presentada por la recurrente de la que se ha derivado recargo afecta al periodo diciembre de 2011. Atendiendo únicamente a esos datos -empresa inspeccionada y periodo tributario afectado- pudiera ser correcta la tesis que mantiene el TEAC en la resolución impugnada en cuanto sostiene que no hay requerimiento previo de la Administración en el sentido referido en el artículo 27.1 de la LGT cuando la regularización efectuada por la inspección afecta tanto a un periodo como a una empresa distinta de la que posteriormente presenta autoliquidación extemporánea.

Lo que sucede es que en este caso no podemos concluir que la inspección tributaria realizada respecto del IVA al Grupo de Entidades 194/2008 no pueda tener repercusión y consecuencias tributarias a las empresas que forman parte del indicado Grupo de IVA, como es el caso de MONCOBRA, S.A. Y ello deberá llevarnos a analizar en qué medida la regularización tributaria efectuada al Grupo de Entidades pudo implicar modificación de las autoliquidaciones presentadas de forma individual por las empresas que formaban parte del Grupo de entidades de IVA. Y ello nos conduce a examinar la posible relación y vinculación entre la regularización tributaria realizada al Grupo de Entidades de IVA y la autoliquidación complementaria presentada por Moncobra, S.A. que forma parte de ese grupo de IVA con el propósito de determinar, en su caso, si procedería la exigencia de recargo al estar motivada la presentación de la autoliquidación complementaria del resultado de la regularización tributaria efectuada al Grupo de Entidades. Recordemos que el artículo 27.1 de la LGT que regula el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración Tributaria dispone que "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".

La recurrente presentó en fecha 30 de julio de 2013 autoliquidación complementaria con modelo 322 IVA GRUPO DE ENTIDADES MODELO INDIVIDUAL correspondiente al ejercicio 2011, periodo 12, y con un resultado positivo de 489.311,79 euros. Mientras que, en la autoliquidación correspondiente a ese mismo periodo pero presentada en el mes de enero de 2012 por el recurrente no se había incluido ese importe como resultado a ingresar porque se entendió que ese importe podía compensarse con los saldos que resultaban a ingresar.

Pero es también cierto que la regularización tributaria respecto de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 en relación con el Grupo de Entidades de IVA 194/2008 finalizó con un Acta de conformidad en la que se determinó

una cuota a favor del contribuyente por importe de -226.482,59 euros. Y esa cuota a favor del contribuyente es el resultado neto entre las cuotas no ingresadas y los saldos a compensar que la inspección anticipa y que, sin embargo, la mercantil recurrente se había compensado en la autoliquidación presentada en el mes de enero de 2012 en relación con el IVA del periodo diciembre de 2011. Coincide la cantidad que la mercantil recurrente se había compensado en la primera autoliquidación presentada por el IVA del periodo 12/2011 con el importe que la inspección tributaria regulariza a la sociedad dominante del Grupo de Entidades del IVA en relación con periodos impositivos anteriores -2008, 2009 y 2010-. Y precisamente porque la inspección incluyó ese saldo a compensar en los periodos inspeccionados 2008, 2009 y 2010 y no en el 2011 justifica que la recurrente presentara una nueva autoliquidación complementaria relativa al ejercicio 2011, periodo diciembre, en la que se recogía y se introducían las modificaciones relativas a las cantidades a compensar que la inspección ya había realizado.

En consecuencia, a la vista de lo expuesto, esta sección entiende que la autoliquidación complementaria presentada por la recurrente el 30 de julio de 2013 fue realizada como consecuencia del conocimiento formal de la regularización tributaria realizada al Grupo de Entidades del IVA citado. Y como es esa regularización tributaria lo que justifica la presentación de la autoliquidación complementaria por la recurrente entonces, no se cumpliría el presupuesto imprescindible para que entrase en juego el recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones con resultado a ingresar. Ya que la exigencia del recargo únicamente surge cuando se presenta una autoliquidación de forma extemporánea y de forma espontánea. Y en el caso presente no podemos concluir que hubiera sido espontánea su presentación sino consecuencia de la referida regularización tributaria dada la evidente conexión directa entre la compensación de saldos efectuada por la inspección en los ejercicios 2008, 2009 y 2010 y su implicación en la compensación que la recurrente ya había realizado en el ejercicio 2011. En otras palabras, la única razón que llevó a la recurrente a presentar la autoliquidación complementaria en julio de 2013 fue la regularización tributaria efectuada habida cuenta de la conexión directa entre los importes a compensar, inseparables en cuanto que la compensación de un saldo en los ejercicios 2008, 2009 y 2010 afectaba inevitablemente a la compensación que la recurrente había efectuado en el ejercicio 2011 de esa misma cantidad.

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, razón por la cual cuanto se ha señalado anteriormente sobre la innecesariedad de tal autoliquidación perdería su razón de ser, pero tal alegato -que no se contiene en el escrito de contestación del Abogado del Estado, que no lleva su fundamentación jurídica a reflexiones de esta índole- 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.

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 2008 a 2010 se pudo autoliquidar por la diferencia puesta de manifiesto en tales actas.

Además, si con el sistema gradual del recargo del artículo 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, 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.

Por último, no se cumplen tampoco, en el caso presente, los fines institucionales para los que está prevista la imposición del recargo por declaración extemporánea, pues 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, pues la autoliquidación formulada en su día para la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2011, periodo diciembre, se realizó dentro del plazo legal, en tanto que la que se presenta con posterioridad -frente a la que se reacciona con la imposición del recargo- no incurre en la hipótesis de la norma y, además, no lesiona o afecta al bien jurídico que se trata de proteger, lo que debería ser suficiente

para excluirlo como respuesta del ordenamiento jurídico frente a la demora producida, atendida la razón determinante de esa segunda declaración, complementaria de la que se efectuó tempestivamente en su día.

Es este, además, el criterio fijado por el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en fecha 19 de noviembre de 2012 (recurso de casación nº 2526/2011) en la que se afirma:

"Fácilmente se observa que el apartado 1 del artículo 27 de la Ley General Tributaria de 2003, a diferencia del artículo 61.3 de la Ley homónima de 1963, aclara lo que debe entenderse, a estos efectos, por requerimiento previo y lo hace en términos amplísimos: "cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria".

La aplicación de esta previsión al caso de autos viene impuesta, tanto por el carácter aclaratorio que cabe otorgar a su contenido, pues no hay razón que justifique una interpretación distinta bajo los designios del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, como por la aplicación retroactiva de las normas reguladoras del régimen de los recargos, ordenada por el segundo inciso del artículo 10.2 de la Ley homónima de 2003, respecto de los actos que no sean firmes, cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

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 "BP" 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 "BP" 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"

Finalmente, esta Sección no comparte la tesis que mantiene el TEAC en la resolución administrativa impugnada en cuanto apoya la decisión desestimatoria de la reclamación económica administrativa interpuesta apoyándose en la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2016 (rec. de casación nº 1409/14). No es cierto, como así mantiene el TEAC, que el Tribunal Supremo haya modificado en la sentencia de 2016 el criterio de la sentencia antes aludida de 19 de noviembre de 2012 en relación con la interpretación de la concurrencia de los requisitos para la exigencia de recargo en los casos de presentación de una autoliquidación complementaria en base a la existencia de una actuación administrativa previa. Y no puede haber cambio de criterio cuando en la sentencia referida de 23 de mayo de 2016 se analizaba en casación una sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional que acuerda la nulidad de la resolución del TEAC que en vía económica administrativa había confirmado una resolución sancionadora por la comisión de una infracción tributaria grave prevista en el artículo 191.1 de la LGT por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularizase con arreglo al artículo 27 de la LGT. Y desde esta exclusiva perspectiva se analiza por el Tribunal Supremo el artículo 27 de la LGT toda vez que sus razonamientos jurídicos se centran en el análisis de la existencia de culpabilidad por parte del obligado tributario en la comisión de la infracción tributaria consistente en la presentación de una declaración tributaria fuera de plazo. Por tanto, la sentencia de 2016 no cambia la interpretación del artículo 27.1 de la LGT respecto del concepto del requerimiento previo que había expresado la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012.

En consecuencia, podemos concluir que la declaración complementaria presentada por la recurrente se produjo a raíz de una actuación inspectora previa y con el exclusivo fin de regularizar la deuda tributaria lo que impide la exigencia del recargo y ello nos lleva a anular la liquidación girada por recargo a la mercantil MONCOBRA, S.A.

Es este, además, el criterio seguido por esta Sección en la sentencia dictada en fecha 13 de diciembre de 2018 en el rec. nº 808/2017 en el que se impugnaba la resolución del TEAC que igualmente analizaba la liquidación girada por recargo a la mercantil COBRA, S.A. por la realización de actuaciones idénticas a las analizadas en este proceso respecto de la mercantil MONCOBRA, S.A.



**Sexto.**

La estimación del presente recurso contencioso administrativo implica la imposición a la Administración demandada de las costas del proceso conforme a lo establecido para estos supuestos en el artículo 139.1 de la Ley jurisdiccional.

**FALLAMOS**

Que debemos ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo nº 807/2017, promovido por la Procuradora Dña. María del Carmen Giménez Cardona, en nombre y en representación de la mercantil MONCOBRA, S.A., contra la resolución dictada en fecha 23 de octubre de 2017 por el Tribunal Económico Administrativo Central que acuerda desestimar las reclamaciones económicas administrativas 00/07043/2013 y 00/05332/2014 interpuestas contra la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo sin requerimiento previo del IVA (modelo 322) del ejercicio 2011, periodo 12, por importe de 85.529,02 euros y contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición interpuesto contra acuerdo de exigencia de reducción practicada en la liquidación de recargo por importe de 24.465,58 euros y, en consecuencia, debemos anular dicha resolución por ser contraria a Derecho.

Se imponen a la Administración demandada las costas procesales causadas en esta instancia.

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y contra la que cabe recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Lo mandamos, pronunciamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 28 de diciembre de 2018 doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.