

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079434

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de septiembre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 4672/2017

SUMARIO:

Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Interpretación del concepto «requerimiento previo». De acuerdo con el art. 27.1 de la Ley 58/2003 (LGT), la aplicación de los recargos por declaración extemporánea está condicionada al requisito sine qua non de que la presentación de la autoliquidación o declaración sea sin requerimiento previo.

Pues bien, para determinar qué se entiende por «requerimiento previo», se considera necesario revisar la evolución de la doctrina del TEAC y de la jurisprudencia respecto de este precepto de la Ley 58/2003 (LGT). Según el criterio que inicialmente sostenía el TEAC, únicamente tenían la condición de requerimiento previo aquellos que iban dirigidos al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación del tributo y período respecto del cual se había presentado la declaración extemporánea. Así, aunque se aplicaran las consecuencias de una liquidación previa de la Administración a períodos posteriores no comprobados, no se había efectuado ningún requerimiento respecto de esos períodos posteriores, por lo que procedía la aplicación de ese art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT).

Pues bien, visto el Auto del TS, de 23 de mayo de 2019, recurso n.º 491/2019 (NFJ073559), el TEAC no puede más que modificar su doctrina vigente. En efecto, se ha de interpretar que el concepto «requerimiento previo» está definido en la LGT en términos amplios, de modo que no ha de entenderse restringido únicamente a aquel que se hace respecto del mismo tributo y período por el que se presenta la declaración o autoliquidación extemporánea.

Así, pueden estar incluidas dentro de tal concepto unas actuaciones de comprobación con el contribuyente (o al grupo de entidades al que pertenece) relativas a períodos anteriores siempre que la regularización posterior sea consecuencia directa de la liquidación previa. Este será el caso cuando concurren dos circunstancias:

- Que la Administración tributaria disponga de toda la información por mor de la previa comprobación (o en sentido negativo que la declaración extemporánea no aporta datos desconocidos por la Administración).
- Y, como consecuencia de lo anterior, que la Administración tributaria pudiera extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.

Por tanto, si la regularización es consecuencia directa de la practicada en un ejercicio anterior, el requerimiento previo puede entenderse que abarca al ejercicio posterior; como la regularización en este segundo ejercicio es «necesaria» no puede recibir el calificativo de espontánea, ni que ello dé lugar al devengo del recargo, porque no concurre negligencia del interesado y es independiente de su voluntad.

A contrario sensu, el deber de autoliquidar sí se manifiesta plenamente en aquellos supuestos en los que la Administración no posee los datos necesarios para regularizar los períodos posteriores. En efecto, tal es la circunstancia cuando la Administración, para efectuar la regularización practicada en una autoliquidación complementaria, tendría que desarrollar nuevas actuaciones. [Vid., en sentido contrario, Resolución TEAC, de 21 de septiembre de 2017, RG 22/2017 (NFJ067900)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27 y 179.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 70.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	F. INTER.	F. ENTRA.
00-04672-2017	22/08/2017	08/09/2017
00-04673-2017	22/08/2017	08/09/2017
00-04674-2017	22/08/2017	08/09/2017
00-04675-2017	22/08/2017	08/09/2017
00-04676-2017	22/08/2017	08/09/2017
00-04677-2017	22/08/2017	08/09/2017
00-04678-2017	22/08/2017	08/09/2017

Dichas reclamaciones económico-administrativas fueron interpuestas, respectivamente, contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Asistencia y Servicios Tributos de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- El acuerdo de liquidación del recargo por declaración extemporánea ..., correspondiente al IVA del período 01 (enero) del año 2015 (RG 00/04672/2017).
- El acuerdo de liquidación del recargo por declaración extemporánea ..., correspondiente al IVA del período 03 (marzo) del año 2015 (RG 00/04673/2017).
- El acuerdo de liquidación del recargo por declaración extemporánea ..., correspondiente al IVA del período 06 (junio) del año 2015 (RG 00/04674/2017).
- El acuerdo de liquidación del recargo por declaración extemporánea ..., correspondiente al IVA del período 09 (septiembre) del año 2015 (RG 00/04675/2017).
- El acuerdo de liquidación del recargo por declaración extemporánea ..., correspondiente al IVA del período 12 (diciembre) del año 2015 (RG 00/04676/2017).
- El acuerdo de liquidación del recargo por declaración extemporánea ..., correspondiente al IVA del período 03 (marzo) del año 2016 (RG 00/04677/2017).
- El acuerdo de liquidación del recargo por declaración extemporánea ..., correspondiente al IVA del período 05 (mayo) del año 2016 (RG 00/04678/2017).

Segundo.

De los antecedentes que obran en el expediente se comprueba que el día 19 de enero de 2016, la mencionada Dependencia de Control Tributario y Aduanero comunicó a **X ESPAÑA SA** el inicio de un procedimiento de inspección de alcance general relativo, entre otros, al IVA de los períodos comprendidos entre enero de 2012 y diciembre de 2014, ambos incluidos.

El día 2 de marzo de 2017, previa puesta de manifiesto del expediente, se suscribió el acta de conformidad **A01 ...35**, relativa a los períodos del IVA anteriormente mencionados, que incluía una propuesta de liquidación por importe de 632.165,33 euros.

En las actuaciones realizadas se puso de manifiesto que **X ESPAÑA SA** había prestado servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena a X INTERNACIONAL A.G., empresa con residencia fiscal en Suiza y no establecida en el territorio de aplicación del impuesto. Se considera que una parte de estos servicios se prestaron en el territorio de aplicación del impuesto por aplicación del artículo 70.Dos de la LIVA, dado que, si bien con arreglo a la regla de localización general se localizarían fuera del territorio de la Comunidad, su utilización o explotación efectiva se habría producido en el territorio de aplicación del impuesto. En consecuencia, se incrementa la base imponible del IVA devengado al tipo general y las correspondientes cuotas por esta parte de la facturación. La parte restante de los servicios facturados, se entienden prestados fuera de la Comunidad.

No consta la interposición de ninguna reclamación económico-administrativa contra la liquidación derivada del acta de conformidad anterior.

Tercero.

El día 18 de mayo de 2017 **X ESPAÑA SA** presentó autoliquidaciones complementarias respecto de los períodos 01 (enero) del 2015, 03 (marzo) del 2015, 06 (junio) del 2015, 09 (septiembre) del 2015, 12 (diciembre) del 2015, 03 (marzo) del 2016 y 05 (mayo) del 2016.

El día 19 de junio de 2017 la mencionada Dependencia de Control Tributario y Aduanero notificó a **X ESPAÑA SA** propuestas de liquidación del recargo por declaración extemporánea correspondiente a tales autoliquidaciones complementarias, concediendo un plazo de 15 días hábiles para formular las alegaciones correspondientes.

El día 7 de julio de 2017 **X ESPAÑA SA** formuló alegaciones a las mencionadas propuestas, que se pueden resumir en que dichas autoliquidaciones complementarias se habían presentado en aplicación de los criterios manifestados por la Inspección en la mencionada acta de conformidad A01 ...35, de modo que no procedía la aplicación de los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria, de acuerdo con la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) de 9 de octubre de 2014, la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011 y la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012.

Dichos procedimientos finalizaron el día 24 de julio de 2017, fecha en que la mencionada Dependencia de Control Tributario y Aduanero notificó los acuerdos de liquidación anteriormente referenciados, desestimando las alegaciones anteriores de acuerdo con la resolución de este TEAC de 3 de noviembre de 2016, puesto que no se trata de un supuesto en el que la regularización de la inspección previa determine, automáticamente, consecuencias en los períodos posteriores.

Cuarto.

Disconforme con los acuerdos de liquidación anteriores, el día 22 de agosto de 2017 **X ESPAÑA SA** interpuso las reclamaciones económico-administrativas anteriormente referenciadas.

Este TEAC, previa acumulación de todas ellas, notificó el día 26 de abril de 2018 al reclamante la puesta de manifiesto del expediente, a los efectos de que pudiera formular las alegaciones que considerara adecuadas a Derecho.

El día 25 de mayo de 2018 **X ESPAÑA SA** presentó alegaciones, manifestando, en síntesis, que las autoliquidaciones complementarias fueron una reacción directa a la regularización practicada por la Administración, al aplicar el mismo criterio que había utilizado la Administración a los períodos posteriores que no habían sido objeto del procedimiento de inspección, de modo que no puede considerarse espontánea de acuerdo con la resolución de este TEAC de 9 de octubre de 2014, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de abril de 2013, la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011 y la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- La conformidad a Derecho de los acuerdos de liquidación impugnados.

Cuarto.

De acuerdo con lo mencionado anteriormente, la cuestión controvertida reside en la aplicación de los recargos por declaración extemporánea. En concreto, sobre qué ha de entenderse por "requerimiento previo".

A este respecto, según el artículo 27.1 de la Ley General Tributaria:

"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".

Por tanto, de acuerdo con este precepto, la aplicación de los recargos por declaración extemporánea está condicionada al requisito sine qua non de que la presentación de la autoliquidación o declaración sea sin requerimiento previo. Para determinar qué se entiende por "requerimiento previo", se considera necesario revisar la evolución de la doctrina de este TEAC y de la jurisprudencia respecto de este precepto de la Ley 58/2003.

Quinto.

La doctrina inicial de este TEAC se contiene en resoluciones como la de 14 de febrero de 2008 (RG 00/02576/2006), 5 de noviembre de 2008 (RG 00/03759/2007), de 20 de julio de 2010 (RG 00/06907/2008) y de 21 de septiembre de 2010 (RG 00/07996/2008).

En el caso de la primera resolución se habían desarrollado actuaciones de inspección del Impuesto de Sociedades de los años 1996 a 1999, ambos incluidos, respecto de un contribuyente. Como consecuencia de esa regularización, se minoraron las bases imponibles negativas y las deducciones que el contribuyente podía aplicar en los años siguientes. Tras las actuaciones de inspección, el contribuyente presentó autoliquidación complementaria del año 2000, ajustando las compensaciones y deducciones a los datos resultantes de la liquidación practicada por la Administración. Así, dicha resolución se pronunció del siguiente modo:

"Analizado el expediente resulta que, la referida declaración-liquidación fue presentada voluntariamente por la interesada sin que mediara para ello requerimiento previo de la Administración, por cuanto que la regularización practicada por los órganos de la inspección respecto de la situación tributaria del sujeto pasivo, consistente en una minoración de las bases imponibles negativas declaradas pendientes de compensar y las deducciones en los ejercicios 1996 a 1999, no tiene la consideración de requerimiento a que se refiere la Ley General Tributaria en relación con el ejercicio 2000".

Por su parte, en la resolución de 21 de septiembre de 2010 (RG 00/07996/2008) se planteaba el caso en el que el contribuyente había presentado autoliquidaciones complementarias de IVA de los períodos de los años 2004 a 2007, aplicando el mismo criterio que había determinado la Inspección en una liquidación correspondiente a los períodos de los años 2002 y 2003. Por tanto, esta resolución trata un supuesto sustancialmente diferente al anterior, puesto que no había consecuencias directas de lo comprobado por la Inspección, sino que se trataba de la extensión del mismo criterio a períodos posteriores.

Pues bien, dicha resolución siguió, implícitamente, el criterio de que la liquidación de los períodos anteriores no constituía un requerimiento previo, de modo que procedía la aplicación de los recargos por declaración extemporánea:

"Si dichas declaraciones o autoliquidaciones se hubiesen presentado una vez realizado un requerimiento al efecto por la Administración tributaria, podrán imponerse las sanciones previstas en los artículos 191 a 195 de la Ley General Tributaria.

[...]

Así, en esta cuestión se destaca el carácter reglado del recargo litigioso, ya que la mera declaración extemporánea lleva por imperativo legal la imposición del correspondiente recargo.

Debido a este carácter indemnizador, la aplicación del recargo es automática y no cabe alegar nada contra el mismo. Al presentar la declaración complementaria se identifica perfectamente el período impositivo de liquidación a que se refiere, y ello sólo basta para determinar los días de retraso que hay en el ingreso efectuado así como el recargo aplicable.

[...]

La fecha de presentación de la declaración complementaria es el 3 de octubre de 2007, y correspondiendo la misma al período de diciembre del ejercicio 2005 hay un retraso en su presentación superior a doce meses. De acuerdo con el artículo 27 de la Ley 58/2003, el recargo a aplicar será el 20% y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse pero no los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación".

En consecuencia, de las resoluciones anteriores se deduce que conforme al criterio que se sostenía por este TEAC, únicamente tenían la condición de requerimiento previo aquellos que iban dirigidos al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación del tributo y período respecto del cual se había presentado la declaración extemporánea. Así, aunque se aplicaran las consecuencias de una liquidación previa de la Administración a períodos posteriores no comprobados, no se había efectuado ningún requerimiento respecto de esos períodos posteriores, por lo que procedía la aplicación de ese artículo 27 de la LGT.

Sin embargo, la Audiencia Nacional anuló las resoluciones anteriores en las sentencias recaídas en los correspondientes recursos contencioso-administrativos, al sostener un criterio distinto. Así, en relación con la

resolución de este TEAC de 14 de febrero de 2008 (RG 00/02576/2006), la sentencia de 30 de marzo de 2011 (n.º de recurso 141/2008) hizo las siguientes valoraciones (el subrayado es de este TEAC):

"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 a 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.

CUARTO. La Sala considera que tal es el caso sucedido, es decir, que la declaración extemporánea se produjo, sólo de forma nominal, sin requerimiento previo, en el sentido de que tal declaración que condujo al establecimiento del recargo no es espontánea, en tanto que sólo obediente a la libre voluntad e iniciativa del contribuyente, sino que viene causalmente determinada por la regularización llevada a cabo en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 a 1999. Las razones para llegar a dicha conclusión son las siguientes:

a) No hay ninguna razón jurídica que pueda válidamente esgrimir la Administración para no haber regularizado, con ocasión de la comprobación efectuada en los ejercicios 1996 a 1999, también el ejercicio 2000, habido cuenta de la conexión directa entre unos y otros, inseparables en cuanto que la disminución de las bases imponibles y de las deducciones en la cuota, por inversión en activos fijos nuevos, resultante de la comprobación de los citados ejercicios, necesariamente influía en las compensaciones o aplicaciones llevadas a cabo en el ejercicio 2000.

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, fruto de la minoración en el ejercicio 2000 de los créditos fiscales objeto en su día de una compensación o aplicación, en la autoliquidación, por importe superior al que luego se acreditó mediante una actuación inspectora como procedente -con la consiguiente necesidad del exigible ajuste-, 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.

b) De lo señalado en el apartado anterior deriva que las potestades públicas no sólo entrañan el ejercicio de poderes, derechos y facultades en favor de la Administración que las ostenta por atribución legal, sino que supone

el cumplimiento de correlativos deberes por parte de ésta que no puede dejar de observar. El principio de legalidad, así como el de seguridad jurídica y, también de modo singularmente relevante en el caso enjuiciado, el de buena fe, imponen a la Administración, en el ejercicio de sus potestades públicas, no dirigirse sólo a los aspectos que le favorecen, sino también aquéllos otros que eventualmente le puedan perjudicar.

Aplicado este axioma general a la potestad de inspección de los tributos, debe indicarse que, si bien no queda perfectamente configurado en la ley que en el alcance cronológico del período objeto de la actividad de comprobación o investigación se deba partir de una reglas apriorísticas -pues lo único que se impone es el alcance parcial o general de la actividad comprobadora, referida ésta a uno o varios períodos o ejercicios en los impuestos periódicos, en que el hecho imponible se manifiesta de forma prolongada o continua, como sucede con el Impuesto sobre Sociedades, pero no así el número de períodos o ejercicios a que alcanza el procedimiento- no es menos cierto que 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.

c) Lo anteriormente dicho conduce a la necesaria relativización del deber de declarar a cargo del sujeto pasivo. Este tiene la obligación legal de poner en conocimiento de la Administración el hecho imponible, así como de cuantificarlo y, si arroja una suma que deba ser ingresada, el de efectuar el oportuno ingreso. Tal obligación personal de hacer está constitucionalmente habilitada en el art. 31.3 de la CE, en relación inmediata y directa, en este caso, con el deber de contribuir (art. 31.1) y definida legalmente en el art. 122 de la LGT, cuyo apartado 1 dice lo siguiente: "1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar".

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 de los ejercicios 1996 y 1999, sino que tampoco tiene sentido acometer tarea alguna de calificación y cuantificación de esa obligación tributaria debida, pues el importe de la deuda tributaria que originó la autoliquidación complementaria es coincidente con el que la propia Inspección ya pudo conocer por razón de su actividad inspectora de 1996 a 1999, de donde surge una minoración de las bases imponibles y de las deducciones que, generadas en ese período temporal, tienen un reflejo necesario en el ejercicio 2000.

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, 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.

d) Tiene pleno sentido, a los efectos que hemos manifestado, lo que regula el art. 122.2 de la LGT 2003, párrafo 2º, expresamente invocado por el recurrente, en cuanto a la posibilidad de efectuar una regularización complementaria, mediante autoliquidación, con exclusión del recargo del art. 27.1, en los casos de acaecimiento sobrevenido del deber tributario, en estos términos: "No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora".

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 aplica 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.

e) Cabe añadir a lo anterior que el recargo previsto en el art. 27 de la LGT de 2003 -como también sucedía con el art. 61.3 de la LGT de 1963 -se impone en uno u otro peldaño de la escala gradual prevista en la norma, la cual se determina en función del tiempo transcurrido desde el agotamiento del plazo establecido para la presentación e ingreso que de forma extemporánea y tardía se cumple, lo cual refuerza la improcedencia del recargo impuesto si se tiene en cuenta que la razón de ser de ese incremento progresivo del porcentaje con que es exigible el recargo -del 5, 10, 15 o 20 por ciento, respectivamente- sobre la base económica definida en el art. 27.2 LGT, es en el caso que nos ocupa 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.

f) 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 Sociedades correspondiente al grupo consolidado 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.

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".

Por su parte, la sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2011 (n.º de recurso 601/2005) anuló la resolución de este TEAC de 21 de septiembre de 2010 (RG 00/07996/2008) con una fundamentación más escueta, si bien se remitía a la sentencia anterior (el subrayado es de la presente resolución):

"6. 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 de los ejercicios inmediatamente anteriores, y liquidados conjuntamente los intereses de demora, sin recargo para los ejercicios regularizados por la Inspección y con recargo en el período aquí considerado, no cabe duda que el hecho de haber puesto de manifiesto, en el mes de octubre de 2007, "motu proprio" la hoy actora el error al confeccionar las autoliquidaciones de los ejercicios 2004 a 2007, ha sido más perjudicial para el sujeto pasivo que si nada se hubiera hecho al respecto, 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 un menor importe a ingresar o una mayor cuota a compensar o a devolver- o de forma sustitutiva -para aquellos otros períodos en los que resultaba un mayor importe a ingresar o una menor cuota a compensar o a devolver-, máxime cuando, como aquí aconteció, de la total regularización instada por la hoy actora resultaba un saldo total de 2.877.239,67 a favor de ella y otro de 1.746.493,63 euros favorable a la Hacienda Pública, y ello sin tener en cuenta todavía el último período de 2007. Y sin olvidar tampoco que en el presente caso no estamos ante un caso de IVA no deducible, sino de una rectificación del momento temporal en que dicho IVA pudo ser deducido, y que, como decimos, si se analiza el período global en su conjunto la cantidad neta a devolver era a favor de la hoy actora y no de la Administración tributaria quien, por lo demás, 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) 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".

Asimismo, debe señalarse que la Audiencia Nacional dictó más sentencias en este sentido, como la de 1 de febrero de 2012 (n.º de recurso 592/2010), que reproduce los mismos razonamientos de la última sentencia citada, anulando la resolución de este TEAC de 20 de julio de 2010 (RG 00/06907/2008).

En consecuencia, la Audiencia Nacional concluyó en tales sentencias que los requerimientos previos habían de ser considerados en un sentido amplio, puesto que la "relativa identificación de la sanción con el recargo [...] exige una interpretación restrictiva de los presupuestos de hecho que legalmente determinan su exigibilidad".

Así, la citada sentencia de 30 de marzo de 2011 (n.º de recurso 141/2008) considera que en el caso en que se corrigen en el año 2000 los créditos fiscales aplicados como consecuencia de la minoración practicada por la Administración, liquidar tales recargos es contrario a Derecho por múltiples razones:

- No hay ninguna razón jurídica que pueda válidamente esgrimir la Administración para no haberlos regularizado, con ocasión de la comprobación efectuada en los ejercicios 1996 a 1999.

- 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.

- Es necesario relativizar el deber de declarar del contribuyente; 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.

- Se puede extender el supuesto del artículo 122.2 de la LGT (la declaración complementaria basada en el incumplimiento de condiciones para el disfrute de exenciones, deducciones u otros beneficios fiscales sin recargo por declaración extemporánea, es decir, en causas que en cierto modo son imputables al obligado tributario) 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.

- No se pueden aplicar los recargos por declaración extemporánea, que se incrementan con el paso del tiempo, cuando la demora no depende de la voluntad del contribuyente, sino de la actividad de la Administración.

- No se cumplen los fines institucionales de los recargos puesto que no se puede desligar de la voluntariedad, que es un requisito ausente en aquellos casos en que la regularización, siendo formalmente extemporánea, no es espontánea.

Por su parte, la también citada sentencia 12 de diciembre de 2011 (n.º de recurso 601/2005), relativa al caso en que se aplicaban los mismos criterios contenidos en la liquidación practicada por la Administración a períodos posteriores mediante una complementaria añade, a todo lo anterior, que se vulnera el principio de justicia material cuando se liquida el recargo al contribuyente que, motu proprio, corrige los períodos posteriores aplicando el criterio de la Administración, mientras que si hubiera permanecido inactivo no se le habría liquidado tal recargo ni se le hubiera sancionado (por cuanto no se sancionó por tal conducta en los períodos comprobados).

Contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011 (n.º de recurso 141/2008), la Administración General del Estado interpuso el recurso de casación 2526/2011; por el contrario, contra la sentencia de 12 de diciembre de 2011 (n.º de recurso 601/2005) no se interpuso recurso de casación alguno. Así, el recurso 2526/2011 fue resuelto por el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de noviembre de 2012 del siguiente modo (el subrayado es de este TEAC):

"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 «Z» 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 «Z» 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".

Por ello, se puede apreciar que, si bien el Tribunal Supremo es mucho más escueto que la Audiencia Nacional en sus razonamientos, consideró igualmente que la definición de "requerimiento previo" efectuado por la Ley General Tributaria se hace en términos muy amplios, aunque no detalla los límites de ese concepto. No obstante,

concreta que se debe entender que hay una actuación administrativa previa cuando se han desarrollado actuaciones inspectoras respecto de períodos anteriores al controvertido y que las mismas eran "conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria por ese impuesto y ejercicio" puesto que afectaron a los créditos tributarios aplicados en el mismo, es decir, necesariamente tal autoliquidación tenía que ser corregida.

De este modo, se aprecia que el Tribunal Supremo matiza, levemente, la postura de la Audiencia Nacional. En efecto, para aquel, la definición de "requerimiento previo" es muy amplia, sin necesidad de que haya de valorarse la "relativa identificación de la sanción con el recargo" que exige una interpretación restrictiva de los supuestos a los que aplicar el recargo, tal y como afirmó la Audiencia Nacional. Asimismo, esa postura del Tribunal Supremo hace que éste no tenga necesidad de analizar los múltiples argumentos vertidos por la Audiencia Nacional, dado que para aquel la conclusión se obtiene directamente de esa definición amplia.

Por último a este respecto, debe señalarse que la doctrina de este TEAC acogió la interpretación efectuada por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo en tales sentencias, como se puede apreciar en las resoluciones de 9 de octubre de 2014 (RG 00/03470/2012) y de 1 de diciembre de 2016 (RG 00/06277/2013), que citan la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011 (n.º de recurso 141/2008) y la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (n.º de recurso 2526/2011).

Sin embargo, este TEAC diferenciaba aquellos supuestos en los que la Administración tributaria disponía de toda la información como consecuencia de la previa comprobación y, por ello, la Administración tributaria podía extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones. Así, en la resolución de 3 de noviembre de 2016 (RG 00/06835/2013) se planteaba el caso en el que, a la vista de una comprobación relativa al Impuesto sobre Sociedades de los años 2006 a 2009, se había presentado una autoliquidación complementaria del año 2010 aplicando los criterios determinados por la Inspección respecto al régimen especial de las UTE, ante lo que este TEAC afirmó:

"A estos efectos, hay que distinguir el presente supuesto del que se produce en el supuesto enjuiciado en nuestra resolución de 9 de octubre de 2014 (RG 3470/2012), en la que en la que siguiendo el criterio [...] del Tribunal Supremo mediante sentencia de 19/11/2012 (rec. n.º 2526/2011), se estableció que no cabe entender como declaración espontánea sin requerimiento previo aquella que se presenta como consecuencia de una deuda tributaria previamente determinada como consecuencia de la regularización de otros ejercicios previos.

Así, el Tribunal Supremo señala:

[...]

No puede hablarse en estos casos de total espontaneidad en la presentación de la declaración, puesto que está directamente inducida por la regularización administrativa.

Sin embargo, en el presente caso, a diferencia del supuesto analizado por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, no nos encontramos con una deuda previamente determinada en los ejercicios 2006 a 2009 que tiene efectos en el ejercicio 2010, esto es, no estamos en un supuesto de minoración de las bases imponibles negativas o de las deducciones pendientes de los ejercicios 2006 a 2009 que el obligado se aplica en 2010, sino que el obligado en el presente caso sencillamente presenta una declaración complementaria en 2010 por no haber presentado correctamente la deuda tributaria que resulta de dicho ejercicio 2010, sin que dicha deuda hubiera sido previamente determinada por la Inspección en los ejercicios 2006 a 2009.

Como consecuencia su declaración debe ser considerada como espontánea sin requerimiento previo, dando lugar a la exigencia del recargo del artículo 27 de la Ley 58/2003".

Sexto.

Sin perjuicio de lo anterior, con anterioridad a ese cambio de doctrina y que recayeran las sentencias anteriormente citadas, este TEAC había dictado la resolución de 7 de abril de 2011 (RG 00/01784/2010), en la que se planteaba el siguiente caso. Tras iniciarse actuaciones de inspección el 30 de marzo de 2005 respecto del Impuesto sobre Sociedades del año 2003, el 27 de octubre de 2006 el contribuyente presentó autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sociedades del año 2004; el 31 de octubre posterior se amplió el alcance del procedimiento a este último período. Dicha autoliquidación complementaria se realizó del siguiente modo:

"La declaración complementaria presentada en 2006 en relación al ejercicio 2004 aplica un cambio de criterio de imputación temporal de ingresos y gastos de los ejercicios 2001 a 2004, basándose en Normas de Adaptación del P.G.C. a las empresas constructoras, proponiéndose como método de determinación del resultado contable la utilización del método del contrato cumplido en vez del método más usual del porcentaje de realización; incrementándose los ingresos del ejercicio 2004 y reduciéndose en la misma medida los ingresos declarados en los años anteriores y se efectúa una nueva imputación de los consumos, lo que implica de hecho una modificación de todas las rentas declaradas desde el ejercicio 2001 hasta el ejercicio 2004. Desde un punto de vista global, las cifras

son idénticas a las declaradas en las declaraciones iniciales, salvo en lo que se refiere a las facturas presuntamente irregulares recibidas y contabilizadas en 2003, puesto que en la declaración complementaria presentada del ejercicio 2004, la entidad reconoce la no deducibilidad como gasto fiscal de las facturas presuntamente irregulares contabilizadas en 2003 por 6.409.241 euros".

La inspección sancionó por el artículo 191 de la Ley General Tributaria, al considerar que se había tratado de regularizar la situación del año 2003 mediante una complementaria del año 2004.

La entidad alegó la improcedencia de la sanción por haber regularizado voluntariamente su situación tributaria. Sin embargo, este TEAC consideró que no procedía aplicar el régimen de recargos establecido en el artículo 27 de la Ley 58/2003, ya que en la autoliquidación complementaria presentada por la entidad correspondiente a 2004 no se incluyeron únicamente datos relativos a dicho período, sino también relativos a la regularización efectuada por la Inspección en el período 2003, incumpléndose lo dispuesto en el artículo 27.4 de la LGT. En la citada resolución no hace referencia alguna al artículo 27.1, puesto que éste no se incumplía conforme al criterio inicial que sostenía este TEAC y que aún no había sido modificado (nótese que la primera sentencia de la Audiencia Nacional había recaído hacía una semana, el 30 de marzo de 2011) (el subrayado es de aquella resolución):

"El artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria señala:

[...]

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. (...)"

CUARTO: Pues bien, este Tribunal coincide con el criterio del Tribunal Regional, en cuanto a que no resulta procedente aplicar el régimen de recargos establecido en el artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, siendo aplicable, sin embargo, el régimen sancionador antes expuesto, ya que, en la autoliquidación presentada por la entidad recurrente correspondiente al período 2004 en fecha 27 de octubre de 2006, no se incluyeron únicamente los datos relativos a dicho período 2004 sino relativos a la regularización efectuada por la Inspección en el período 2003 contenida en el acta de conformidad; de hecho, en la citada acta de conformidad se señala que " En la declaración complementaria se acepta la consideración de las facturas de gastos irregulares en el 2003 por importe de 6.409.241 euros, aplicando su resultado en términos de cuota tributaria a un ejercicio no citado por la Inspección".

[...]

El documento expuesto deja constancia de que en la declaración complementaria presentada por el ejercicio 2004 únicamente se incluye la regularización de las facturas irregulares del ejercicio 2003, y ajustes tanto en ingresos como en gastos de efecto temporal, por lo que resultaría de plena aplicación el artículo 191.6. segundo párrafo así como el artículo 27.4, al contener la declaración complementaria datos de un período (2003) distinto al identificado en la misma, y que estaba siendo ya comprobado por la Inspección. Se debe tener en cuenta que en la propia acta de conformidad se señaló claramente que: "No obstante, en la declaración complementaria la entidad reconoce la no deducibilidad como gasto fiscal de las facturas presuntamente irregulares contabilizadas en el ejercicio 2003 por 6.409.241 euros".

Esta resolución fue impugnada ante la Audiencia Nacional mediante el recurso contencioso-administrativo 225/2011, que se resolvió mediante sentencia de 27 de marzo de 2014:

"Las consecuencias fiscales que conlleva la presentación de una "autoliquidación extemporánea" es la exigencia de los "recargos" y los "intereses" previstos en dicho precepto, con las excepciones en él recogidas, matizándose que: "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."

Esta circunstancia concurre en el presente caso, pues la actora identifica en su declaración complementaria el período impositivo (2004) y los datos relativos a dicho período, y que hizo constar sobre la base de lo actuado por la Inspección en otro ejercicio distinto, el ejercicio 2003, y sin que se hubieran iniciado actuaciones de comprobación respecto del ejercicio 2004.

Por lo tanto, en principio, concurren las circunstancias que la norma prevé para hacer viable la aplicación del régimen de "recargos" e "intereses", en el sentido establecido en dicho art. 27.

CUARTO: En el presente caso, como hemos expuesto, las actuaciones inspectoras en relación con la liquidación del ejercicio 2003, se iniciaron en fecha 30 de marzo de 2005. En fecha 31 de octubre de 2006 se notificó a la entidad la ampliación de las actuaciones inspectoras al ejercicio 2004, que son los dos períodos regularizados

por el Acta de conformidad de fecha 11 de abril de 2007. Y, por último, la declaración complementaria presentada por la entidad en relación con el ejercicio 2004, se realizó en fecha 27 de octubre de 2006.

Como se desprende de estos datos, cuando la actora presentó la declaración complementaria no se habían ampliado todavía las actuaciones a dicho ejercicio.

Esta circunstancia impide la aplicación de los establecido en el citado art. 27.1, segundo párrafo, que dispone: "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."

Por lo tanto, estamos ante la presentación de una "declaración complementaria" sin requerimiento previo, pues aunque la entidad modificó la autoliquidación originaria por el ejercicio 2004, a tenor de lo actuado por la Inspección en relación con el ejercicio 2003, sin embargo, no se habían ampliado las actuaciones al ejercicio 2004.

[...]

QUINTO: Teniendo en cuenta todo lo expuesto anteriormente, la Sala entiende que, en primer lugar, era aplicable el régimen previsto en el art. 27, de la Ley General Tributaria, pues cuando la actora presentó la declaración complementaria por el ejercicio 2004, no se habían iniciado actuaciones de comprobación de dicho ejercicio, tratándose de una "declaración extemporánea", sin que puedan introducirse otros elementos que distorsionen las circunstancias que la propia norma fiscal recoge, pues se limita a que por el contribuyente se identifique, únicamente, el ejercicio objeto de liquidación, con los datos de dicho período [...]".

Como se puede apreciar, la Audiencia Nacional después de considerar que no se incumplía lo dispuesto en el artículo 27.4 de la LGT, puesto que se había identificado el período regularizado con datos de ese período (aunque estuviera en discusión la imputación temporal o el cambio de criterio contable), también considera que la autoliquidación complementaria es espontánea, incluso aunque aprecia que la misma se presentó como consecuencia de una actuación inspectora ("aunque la entidad modificó la autoliquidación originaria por el ejercicio 2004, a tenor de lo actuado por la Inspección en relación con el ejercicio 2003"), porque no se habían iniciado las actuaciones respecto del período afectado ("sin embargo, no se habían ampliado las actuaciones al ejercicio 2004"). En consecuencia, la Audiencia Nacional restringe el concepto de "requerimiento previo", exigiendo que las actuaciones se hubieran referido al tributo y período respecto del cual se ha presentado la autoliquidación extemporánea, al igual que el criterio previo de este TEAC, separándose de este modo del criterio de las sentencias de la propia Audiencia Nacional anteriormente citadas de los años 2011 y 2012, y de la sentencia del Tribunal Supremo de 2012.

La Administración General del Estado interpuso el recurso de casación 1409/2014 ante el Tribunal Supremo contra esta última sentencia de la Audiencia Nacional, que fue resuelto por sentencia de 23 de mayo de 2016. En la misma, el Tribunal Supremo se centró, tras enumerar los requisitos del artículo 27 de la LGT, en la cuestión controvertida hasta ese momento, es decir, si se había vulnerado el apartado 4. En efecto, la Administración y este TEAC habían negado la aplicación del artículo 27 por la infracción de ese apartado 4, pero no se había cuestionado la vulneración del apartado 1 (se asumió que no se vulneraba en aplicación de la primera doctrina de este TEAC, que aún no se había cambiado). Por el contrario, la Audiencia Nacional, al considerar que no se había vulnerado el apartado 4 de la LGT, procedió a examinar si, aunque no se hubiera infringido tal apartado, se cumplían los demás requisitos para aplicar el artículo 27 de la LGT.

Séptimo.

A la vista de esa sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de marzo de 2014 (n.º de recurso 225/2011), este TEAC estimó que el criterio más ajustado a Derecho era su doctrina tradicional que exigía no hacer una interpretación amplia del alcance de un requerimiento o de una comunicación de inicio de un procedimiento o actuación administrativa.

De este modo, en la resolución de 21 de septiembre de 2017, dictada en el recurso de alzada para la unificación de criterio 00/00022/2017, este TEAC fijó criterio a raíz del siguiente caso: se notificó a un contribuyente el inicio de un procedimiento de comprobación limitada relativo al IVA del período 11 del año 2013, a los efectos de realizar determinadas comprobaciones formales y del cumplimiento de los requisitos formales de las facturas. A la vista de ese requerimiento -como el propio contribuyente reconoció-, éste presentó una declaración sustitutiva de la declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registros del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 340) relativa al período 11 del año 2013.

La Administración tributaria impuso una sanción del artículo 199 de la LGT (infracción tributaria por presentar incorrectamente declaraciones sin que se produzca perjuicio económico), que fue recurrida ante el TEAR de Castilla y León. El TEAR anuló el acuerdo de imposición de sanción al considerar que era aplicable el artículo 198.2 de la LGT, puesto que la presentación fue espontánea, sin requerimiento previo.

Dicha resolución fue impugnada a través del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por el Director del Departamento de Inspección, al considerar, entre otras razones, que, de acuerdo con la doctrina

previa de este TEAC y las sentencias iniciales de la Audiencia Nacional, no se podía considerar dicha declaración como espontánea.

Por ello, este TEAC, tras explicar toda la evolución anteriormente mencionada y citar la última sentencia de la Audiencia Nacional, estableció la siguiente doctrina (el subrayado es de la presente resolución):

"A su vez, la invocada sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de marzo de 2014 (Rec. nº 225/2011), fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, quien la confirma en sentencia 1163/2016, de 23 de mayo de 2016 (Rec. nº 1409/2014) si bien la ratio decidendi para confirmarla en este punto es otra distinta, al entender nuestro Alto Tribunal que no era procedente el régimen de recargos del artículo 27 porque se produjo en realidad una regularización sin identificación del período y datos del mismo a los que se refería.

En este contexto, este Tribunal Central estima que el criterio más ajustado a Derecho es su doctrina tradicional que exige no hacer una interpretación amplia del concepto del alcance de un requerimiento o de una comunicación de inicio de un procedimiento o actuación administrativa, debiendo rechazarse interpretaciones que, como la del aquí recurrente, propugnen un alcance no expreso o tácito o implícito de los requerimientos.

Serían varias las consecuencias de esta tesis, unas favorables para los interesados y otras no, al igual que sucede con la Administración, respetándose así las exigencias de los principios de buena fe, justicia material y proporcionalidad, a los que aludía la Audiencia Nacional en sus primeras sentencias. De un lado, no se puede exonerar del recargo del artículo 27 de la LGT (para las autoliquidaciones con resultado a ingresar) o del correspondiente régimen sancionador (para las declaraciones sin perjuicio económico) con el solo argumento de 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, pues en todo caso subiste también la obligación de los sujetos pasivos de declarar correctamente sin que exista precepto alguno que les exonere de presentar de forma completa y exacta sus declaraciones, lo que pueden hacer voluntariamente, sin esperar a recibir una nueva notificación de inicio de otras actuaciones por parte de la Administración, ya que el motivo último de la presentación de estas declaraciones o autoliquidaciones tardías está en el incumplimiento por aquéllos de las normas reguladoras del impuesto o concepto impositivo de que se trate. De otro lado, la Administración no puede pretender que ese requerimiento, so pretexto de un alcance no expreso o tácito, haya interrumpido en su favor los plazos de prescripción del derecho a liquidar o de la acción para sancionar respecto de conceptos/períodos diferentes de los incluidos en el requerimiento o comunicación de inicio de actuaciones parciales.

Con ello no se está favoreciendo al contribuyente que opta en estos casos por no rectificar voluntariamente frente al que lo hace, sino que, bien al contrario, se está incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (cumplimiento que por tardío tiene previstas determinadas consecuencias en nuestro ordenamiento, bien sea en forma de recargos bien sea en forma de régimen sancionador mitigado para las declaraciones sin perjuicio económico), pues atendiendo de nuevo a los principios de justicia material y buena fe, la justa comparación debe hacerse con aquellos contribuyentes que desde el principio cumplen escrupulosamente con sus obligaciones fiscales, que no obligan al desarrollo de actuaciones administrativas que suponen el consumo de importantes recursos públicos, ya que serían a estos a los que estaríamos haciendo de peor condición frente a aquellos que una vez comprobados determinados conceptos/períodos, que tienen consecuencias en su contra en ejercicios posteriores, aún así deciden no rectificar voluntariamente, forzando el inicio de nuevas actuaciones, con el nuevo consumo de recursos públicos, y solo enfrentándose a intereses de demora, que lo único que hacen en resarcir del coste de oportunidad de la presentación fuera de plazo.

Finalmente, frente a las críticas de que si la Administración interpreta de modo restrictivo el concepto de "requerimiento previo", se estaría ampliando paralelamente los casos en que serían aplicables los recargos por extemporaneidad (para las autoliquidaciones con resultado a ingresar) o el régimen sancionador agravado (para las declaraciones sin perjuicio económico), forzando entonces la Administración artificialmente el concepto negativo de la ausencia de requerimiento para de esta manera crear la posibilidad de aplicar recargos o regímenes sancionadores más duros, debe señalarse que, como hace evidente la presente unificación de criterio, la concepción amplia del concepto de "requerimiento previo" permitiría también a la Administración ampliar paralelamente los casos de efectos interruptivos de la prescripción en su favor".

En consecuencia, este TEAC desestimó tal pretensión del Director del Departamento y retornó a su interpretación original.

El nuevo criterio fue seguido en la resolución de 23 de octubre de 2017 (RG 00/06850/2013). En tal caso, el reclamante había presentado autoliquidación complementaria del IVA del período 12 del año 2011, tras un acuerdo de liquidación relativo a los períodos de los años 2008 a 2010 que había determinado un menor saldo a compensar en períodos posteriores. Así, este TEAC concluyó:

"Por lo tanto, de conformidad con el criterio establecido en resolución del TEAC de fecha 21 de septiembre de 2017 (00/22/2017), resulta conforme a Derecho la liquidación, de fecha 23 de octubre de 2013, de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación, así como acuerdo, de fecha 26 de junio de 2014, de exigencia de

reducción practicada en la liquidación de recargo de fecha 23 de octubre de 2013, por cuanto 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 Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes al período de diciembre de 2011, no constituyendo, por tanto, regularización voluntaria, la declaración extemporánea presentada en fecha 30 de julio de 2013 respecto del mencionado período de diciembre de 2011 del Impuesto sobre el Valor Añadido".

El mismo criterio y para un supuesto idéntico, puesto que formaban parte del mismo grupo de entidades, se sostuvo en la resolución de la misma fecha (23 de octubre de 2017) en el RG 00/07043/2013.

Sin embargo, estas dos últimas resoluciones fueron impugnadas ante la Audiencia Nacional mediante los recursos contencioso-administrativos 808/2017 y 807/2017, respectivamente.

El primero de esos recursos fue resuelto por sentencia de 13 de diciembre de 2018, en la que la Audiencia Nacional recuperó su postura inicial, centrándose en las sentencias del Tribunal Supremo ya mencionadas y sin recoger su sentencia de 27 de marzo de 2014 (n.º de recurso 225/2011) (el subrayado es de la presente resolución):

"Para ello, el TEAC a la vista de las alegaciones de la entidad recurrente, reconoce la existencia de un cambio de criterio sobre el concepto de requerimiento previo, para calificar de espontánea o no la declaración complementaria y estimar procedente el recargo. Es decir, solo procede el recargo cuando se hace la declaración complementaria fuera de plazo sin requerimiento previo.

Sin embargo, a juicio de la Sala, la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2016, rec.1409/2014 que cita el TEAC para justificar la procedencia del recargo no supone un cambio de criterio respecto de la de 19 de noviembre de 2012, rec. 2526/2011.

En ésta primera, el sujeto pasivo "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."

Por ello, se debe entender, dice la sentencia de 2012, que "medió requerimiento de la Administración tributaria, previo a la presentación por «Z» de autoliquidación complementaria por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000...." Se trata de un supuesto parecido al que se enjuicia en el presente caso pues en la STS una actuación inspectora que reduce las bases imponibles negativas así como las deducciones que se podían aplicar a los ejercicios posteriores lleva al sujeto pasivo a presentar una declaración complementaria. Se entiende, por ello, que esa actuación inspectora constituyó un requerimiento y, por tanto, no procedía el recargo por declaración extemporánea.

En la de 2016, se dice que no hay requerimiento y, por tanto, procedía el recargo pues "aunque la entidad modificó la autoliquidación originaria por el ejercicio 2004, a tenor de lo actuado por la Inspección en relación con el ejercicio 2003, sin embargo, no se habían ampliado las actuaciones al ejercicio 2004", es decir, en ese momento, cuando se presenta la declaración complementaria no existía actuación inspectora, se entiende que no hay requerimiento y, por lo tanto, procedía el recargo.

Lo que sucede es que la sentencia confirma lo declarado por la sentencia de 19 de noviembre de 2012, rec 2526/2011 cuando recuerda que el art. 27.1 LGT, define el concepto requerimiento previo en términos amplísimos, lo que sucede es que "la citada declaración complementaria encubre una regularización sin identificación de período y datos del mismo, con infracción del art. 27.4 LGT".

Es decir, los razonamientos de la sentencia, que no su parte dispositiva, declaran la improcedencia del recargo porque no se cumplen los requisitos del apartado 4 del art. 27 en cuanto a la declaración liquidación extemporánea, esto es " identificar el período impositivo al que se refiere y contener únicamente los datos relativos a dicho período", pero no cuestiona la concurrencia del apartado 1.

Por tanto, la sentencia de 2016 no cambia la interpretación del art. 27.1 LGT respecto del concepto del requerimiento previo que expresó la sentencia de 2012".

Por su parte, el recurso contencioso-administrativo 807/2017 fue resuelto mediante sentencia de 21 de diciembre de 2018, en la que la Audiencia Nacional concluyó la improcedencia de aplicar el artículo 27 de la LGT con un razonamiento distinto a la sentencia anterior, recaída poco más de una semana antes:

"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 **a/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 período diciembre de 2011.

Es cierto que la inspección tributaria afectó al Grupo de Entidades de IVA **a/2008** del que forma parte la mercantil **K, S.A.**, y no a la propia mercantil ahora recurrente. Y también es cierto que la inspección tributaria afectó a los períodos 2008, 2009 y 2010 mientras que la autoliquidación complementaria presentada por la recurrente de la que se ha derivado recargo afecta al período diciembre de 2011. Atendiendo únicamente a esos datos -empresa

inspeccionada y período 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 período 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 a/2008 no pueda tener repercusión y consecuencias tributarias a las empresas que forman parte del indicado Grupo de IVA, como es el caso de K, 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 K, 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, período 12, y con un resultado positivo de 489.311,79 euros. Mientras que, en la autoliquidación correspondiente a ese mismo período 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 a/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 período diciembre de 2011. Coincide la cantidad que la mercantil recurrente se había compensado en la primera autoliquidación presentada por el IVA del período 12/2011 con el importe que la inspección tributaria regulariza a la sociedad dominante del Grupo de entidades del IVA en relación con períodos impositivos anteriores -2008, 2009 y 2010-. Y precisamente porque la inspección incluyó ese saldo a compensar en los períodos inspeccionados 2008, 2009 y 2010 y no en el 2011 justifica que la recurrente presentara una nueva autoliquidación complementaria relativa al ejercicio 2011, período 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, período 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 n.º 2526/2011) en la que se afirma:

[...]

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 n.º 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 **K, 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. n.º 808/2017 en el que se impugnaba la resolución del TEAC que igualmente analizaba la liquidación girada por recargo a la mercantil Q, S.A. por la realización de actuaciones idénticas a las analizadas en este proceso respecto de la mercantil **K, S.A.**."

Como se puede apreciar, esta sentencia recupera parte de los argumentos iniciales de la Audiencia Nacional, recogidos en la sentencia de 30 de marzo de 2011 (n.º de recurso 141/2008), al reproducir, incluso, determinados párrafos.

La Administración General del Estado interpuso contra la sentencia de 13 de diciembre de 2018 (n.º de recurso 808/2017) el recurso de casación 1479/2019 y contra la sentencia de 21 de diciembre de 2018 (n.º de recurso 807/2017) el recurso de casación 1375/2019, que fueron admitidos a trámite mediante autos de 9 y 6 de junio de 2019 respectivamente.

Octavo.

Paralelamente, los demás Tribunales Económico-Administrativos también se enfrentaron a la interpretación del concepto "requerimiento previo" y los cambios de doctrina de este TEAC al respecto.

En concreto, el TEAR de Valencia dictó resoluciones de 19 de febrero de 2015 (RG 46/15622/2013) y de 27 de febrero de 2015 (RG 46/15622/2013, 46/15623/2013 y 46/15406/2013), aplicando el criterio original de este TEAC a un supuesto en que el contribuyente había presentado autoliquidaciones complementarias de períodos posteriores a los que estaban siendo objeto de comprobación. Es decir, las actuaciones de comprobación previas no tuvieron como resultado la modificación de importes que debieran aplicarse o reflejarse en la liquidación del impuesto de otros períodos o ejercicios, sino que lo que se puso en evidencia fue la existencia de cuotas de IVA soportado inexistentes (servicios no prestados o adquisición de bienes cuyo precio era muy inferior); tan es así, que el contribuyente presentó esas autoliquidaciones antes de que finalizara el procedimiento de comprobación inicial.

Por tano, se trataba de un supuesto en cierta medida similar al estudiado en la resolución de este TEAC de 21 de septiembre de 2010 (RG 00/07996/2008), que fue anulada por sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2011 (n.º de recurso 601/2005), pero que no fue recurrida en casación. Sin embargo, como ya se mencionó al principio de los fundamentos jurídicos, dicho supuesto no es coincidente con el que fue tratado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de noviembre de 2012 (n.º de recurso 2526/2011), sino que tienen diferencias sustanciales, como se verá más adelante.

Dichas resoluciones del TEAR de Valencia fueron recurridas mediante el recurso contencioso-administrativo 444/2015 ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, quien lo estimó totalmente mediante sentencia de 25 de septiembre de 2018, al aplicar la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (n.º de recurso 2526/2011), puesto que consideró expresamente que se trataba de un caso análogo.

La Administración General del Estado interpuso contra dicha sentencia el recurso de casación 491/2019 ante el Tribunal Supremo, solicitando que se fijara la siguiente doctrina:

"Para que un requerimiento efectuado en un ejercicio pueda calificarse como requerimiento previo respecto de la regularización de un ejercicio posterior a efectos de excluir el recargo del art. 27 LGT se requiere que la regularización que procede en el ejercicio posterior sea consecuencia directa de la regularización establecida en el ejercicio comprobado, lo que supone, a su vez, dos cosas:

1º Que la Administración tributaria dispone de toda la información por mor de la previa comprobación (o en sentido negativo que la declaración extemporánea no aporta datos desconocidos por la Administración), y

2º Como consecuencia de lo anterior, que la Administración tributaria podría extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea".

Dicho recurso fue admitido a trámite mediante auto de 23 de mayo de 2019 en el que se concretó la siguiente cuestión con interés casacional objetivo:

"Aclarar, matizar o precisar la doctrina contenida en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera, pronunciada en el recurso de casación n.º 2526/2011) en estos términos: 1) en primer lugar, qué debe entenderse por requerimiento previo, previsto y definido en el artículo 27.1, párrafo segundo, de la LGT , como presupuesto jurídico negativo cuya aparición excluye el recargo; y 2) en segundo término, en relación con la anterior, cómo debe interpretarse la expresión legal "cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria" y, en particular, si cabe entender comprendido en el concepto de requerimiento previo el conocimiento del inspeccionado que deriva de que en un procedimiento para comprobar un período determinado -aquí 2012- se ponga de manifiesto la improcedencia de una deducción fiscal que también lo sería en relación con el período 2013 y el contribuyente, a la vista del criterio sustentado, presente una autoliquidación complementaria extemporánea, correctora de la inicial, en el sentido de eliminar las deducciones que ha llegado a advertir como improcedentes, antes de darse inicio al procedimiento de comprobación de éste último período.

En suma, es preciso esclarecer si la declaración extemporánea a que se refiere el artículo 27.1 LGT ha de ser rigurosamente espontánea para evitar la imposición del recargo o puede haber sido inducida -sin menoscabo de ese carácter-, o impulsada por el conocimiento de datos relevantes para el establecimiento de la deuda tributaria dados a conocer en un procedimiento cuyo objeto era la regularización de un período anterior, pero con igualdad de hechos".

Se aprecia que el recurso de casación 491/2019 no pretende que se fije una doctrina con un concepto estricto de "requerimiento previo", sino que matice a qué supuestos es aplicable. En concreto, el petitum de tal recurso acepta que hay un requerimiento previo cuando se han desarrollado actuaciones de comprobación respecto de períodos previos, pero siempre que se cumplan los dos requisitos mencionados. Es decir, dicho recurso acepta

que no se aplique un concepto estricto de "requerimiento previo", sino un concepto amplio pero sujeto a determinados límites.

Consta a este TEAC que la Administración General del Estado desistió de los recursos de casación 1375/2019 y 1479/2019 los días 2 de septiembre de 2019 y 14 de octubre de 2019 respectivamente, a la vista de las circunstancias anteriores.

Noveno.

De acuerdo con todo lo anterior, este TEAC no puede más que modificar su doctrina vigente, contenida en la resolución de 21 de septiembre de 2017 del recurso extraordinario de unificación de criterio 00/00022/2017. En efecto, se ha de interpretar que el concepto "requerimiento previo" está definido en la LGT en términos amplios, de modo que no ha de entenderse restringido únicamente a aquel que se hace respecto del mismo tributo y período por el que se presenta la declaración o autoliquidación extemporánea.

Así, pueden estar incluidas dentro de tal concepto unas actuaciones de comprobación con el contribuyente (o al grupo de entidades al que pertenece) relativas a períodos anteriores siempre que la regularización posterior sea consecuencia directa de la liquidación previa. Este será el caso cuando concurren dos circunstancias:

1º Que la Administración tributaria disponga de toda la información por mor de la previa comprobación (o en sentido negativo que la declaración extemporánea no aporta datos desconocidos por la Administración), y

2º Como consecuencia de lo anterior, que la Administración tributaria pudiera extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.

Por tanto, si la regularización es consecuencia directa de la practicada en un ejercicio anterior, el requerimiento previo puede entenderse que abarca al ejercicio posterior (por eso el Tribunal Supremo dice en la sentencia de 19 de noviembre de 2012 que la regularización previa era "conducente" a la regularización del ejercicio posterior); como la regularización en este segundo ejercicio es "necesaria" no puede recibir el calificativo de espontánea, ni que ello dé lugar al devengo del recargo, porque no concurre negligencia del interesado y es independiente de su voluntad.

A este respecto, no puede soslayarse que la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011 (n.º de recurso 141/2008), confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (n.º de recurso 2526/2011), incidió en múltiples ocasiones en que, si la Administración disponía de todos los datos para regularizar la situación de los períodos posteriores, no había ninguna razón para no efectuar tal regularización. En concreto, este TEAC quiere resaltar el siguiente párrafo de la Audiencia Nacional:

"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, fruto de la minoración en el ejercicio 2000 de los créditos fiscales objeto en su día de una compensación o aplicación, en la autoliquidación, por importe superior al que luego se acreditó mediante una actuación inspectora como procedente -con la consiguiente necesidad del exigible ajuste-, 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".

Como se puede apreciar, la Audiencia Nacional estaba incluyendo ahí un límite al concepto amplio de requerimiento previo y es que "resultara de forma cierta e indubitada una deuda tributaria nueva", de modo que, en caso contrario, la Administración no se encuentra en tal obligación.

De igual modo, tal sentencia incide en la "necesaria relativización del deber de declarar del sujeto pasivo" para lo que afirma:

"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 de los ejercicios 1996 y 1999, sino que tampoco tiene sentido acometer tarea alguna de calificación y cuantificación de esa obligación tributaria debida, pues el importe de la deuda tributaria que originó la autoliquidación complementaria es coincidente con el que la propia Inspección ya pudo conocer por razón de su actividad inspectora de 1996 a 1999, de donde surge una minoración de las bases imponibles y de las deducciones que, generadas en ese período temporal, tienen un reflejo necesario en el ejercicio 2000.

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."

De nuevo, la sentencia indica, a contrario sensu, que el deber de autoliquidar sí se manifiesta plenamente en aquellos supuestos en los que la Administración no posee los datos necesarios para regularizar los períodos posteriores. En efecto, tal es la circunstancia cuando la Administración, para efectuar la regularización practicada en una autoliquidación complementaria, tendría que desarrollar nuevas actuaciones.

En particular, la sentencia argumenta que la Administración tiene una obligación propia de regularizar cuando ésta ya posee los datos necesarios "en la medida en que derivan de un modo causalmente directo e inmediato de los ajustes practicados en la actividad comprobadora de los ejercicios 1996 y 1999" sin que haya necesidad de "acometer tarea alguna de calificación y cuantificación de esa obligación tributaria debida, pues el importe de la deuda tributaria que originó la autoliquidación complementaria es coincidente con el que la propia Inspección ya pudo conocer". Por tanto, la deuda tributaria del período posterior era directamente determinable de los datos conocidos por la Administración, sin que esta tuviera que realizar ninguna actuación de comprobación adicional.

En esta última idea se incide en el último párrafo citado de la mencionada sentencia:

"[...] 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".

En efecto, la Audiencia Nacional añade que una finalidad del recargo por declaración extemporánea es la puesta en conocimiento de datos desconocidos por la Administración, de modo que no era aplicable el recargo porque ésta ya sabía que los créditos fiscales aplicados eran improcedentes. A sensu contrario, no se incumplirá esa finalidad cuando la Administración desconozca si en los períodos posteriores se han realizado o no operaciones que procede regularizar o cuando no sepa la regularización exacta que procede efectuar sin tener que llevar a cabo nuevas actuaciones.

Décimo.

La aplicación del criterio anterior al caso examinado en la presente resolución no puede más que llevar a la desestimación de las reclamaciones económico-administrativas, puesto que el propio reclamante reconoce que las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron por aplicación del criterio determinado por la Inspección:

"En concreto, en dichas Actas la Administración determinó que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.dos.2º de la UVA, determinados servicios de mediación prestados para **X INTERNACIONAL AG** deben entenderse localizados en España, y por lo tanto quedan sujetos a IVA español.

Como consecuencia de ello, esta parte procedió a rectificar voluntariamente las autoliquidaciones de IVA de los períodos 2015 y 2016 en las cuales este tipo de servicios de mediación habían sido facturados sin IVA".

En consecuencia, este TEAC aprecia que la regularización no fue una consecuencia directa de la comprobación previa puesto que:

1) La Administración no disponía de toda la información por la previa comprobación. En particular, desconocía si se habían facturado ese tipo de servicios en los períodos posteriores; en su caso, en qué períodos; y dónde se utilizaban o explotaban efectivamente, puesto que dichas circunstancias no se derivaban de la comprobación de los períodos incluidos en el procedimiento. Por tanto, podrían no haberse prestado tales servicios y que no hubiera nada que regularizar.

2) La regularización de esos períodos posteriores habría exigido que la Administración hubiera tenido que desarrollar nuevas actuaciones al respecto. En efecto, la Administración habría tenido que requerir al contribuyente si había prestado ese tipo de servicios en los períodos posteriores y a qué destinatarios (no tendría por qué haber sido únicamente a la entidad de los períodos anteriores), en qué períodos (podrían haberse prestado en sólo algunos de los períodos en los que hubiera prestado servicios a tales destinatarios) y examinado en qué medida se hubieran utilizado efectivamente en el territorio de la Comunidad. Por tanto, sí que era necesario "acometer tarea alguna de

calificación y cuantificación de esa obligación tributaria debida", de modo que no concurre el presupuesto señalado por la Audiencia Nacional.

Por tanto, en palabras de la Audiencia Nacional, de esas actas previas no "resulta de forma cierta e indubitada una deuda tributaria nueva" o, en palabras del Tribunal Supremo, esas actas previas no eran "conducentes al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria por ese impuesto y ejercicio", por lo que no puede considerarse un requerimiento previo. En particular, debe recordarse que la Administración ni siquiera sabía si se habían prestado ese tipo de servicios, por lo que en ningún caso la deuda tributaria resultaba de forma cierta e indubitada.

Así, se afirma tal extremo en los acuerdos de liquidación impugnados (el subrayado es de esta resolución):

"La resolución del TEAC de 9 de octubre de 2014 trata de contingencias perfectamente identificadas, y que en sí mismas tienen efectos en otros conceptos/períodos perfectamente identificados. Así una regularización de bases o cuotas pendientes de compensar es obvio que tenga efectos en períodos diferentes y por eso haya que presentar declaraciones complementarias. No obstante el caso aquí planteado es distinto y sobre esta complementaria sí procede la aplicación de recargos, por cuanto estamos ante regularizaciones de determinados períodos que se agotan en sí mismas en dichos períodos, sin efecto directo en otros. Es por ello y de conformidad con la Resolución del TEAC de fecha 3 de noviembre de 2016, la autoliquidación presentada por el contribuyente sin requerimiento previo se considera como extemporánea, siendo perfectamente exigible el recargo del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria".

Lo anterior también supone que la obligación del deber de declarar se mantenga en su plenitud. En efecto, la Audiencia Nacional no afirmó que tal obligación desapareciera, sino que se relativizaba, pero apreció esa relativización únicamente cuando supondría "poner en conocimiento de la Administración datos que ésta ya posee".

A su vez, esto supone que las declaraciones extemporáneas cumplieron la finalidad de incentivar el cumplimiento voluntario, dado que comunicaban nueva información, desconocida para la Administración.

A este respecto tampoco puede obviarse que el interesado pudo conocer, a lo largo del procedimiento, que ese tipo de servicios se encontraban localizados en el territorio de aplicación del impuesto en virtud del artículo 70.Dos de la LIVA, es decir, cuando, aplicando las demás reglas de localización se localizarían fuera del territorio de la Comunidad, pero su utilización o explotación efectiva se haya producido en la misma. De igual modo, pudo conocer qué criterios se utilizaban para determinar que los mismos se utilizaban efectivamente en el territorio de la Comunidad. En consecuencia, nada impedía al reclamante haber determinado esa sujeción con anterioridad respecto a los demás períodos, a diferencia de aquellos supuestos en los que la Administración minoraba un crédito fiscal, en la que no se puede regularizar hasta que se conozca el importe de la minoración practicada.

Finalmente, tampoco se puede acoger el argumento de justicia material al que hace referencia el reclamante. En efecto, la tesis del reclamante de que se hace de peor condición al sujeto que regulariza que al que no lo hace incurre en el error de utilizar como comparativo, en todo caso, a un sujeto que no ha sido sancionado por los ajustes de la regularización inicial. Sin embargo, esta situación no ha de ocurrir en todo caso, como, por ejemplo, al sujeto pasivo se le podría haber sancionado por tales ajustes, en cuyo caso, de no regularizar motu proprio su situación, se le podría sancionar tras el desarrollo de las preceptivas actuaciones de comprobación; en tal caso, la presentación de la autoliquidación, al tener carácter espontáneo, permitiría regularizar su situación con los efectos del artículo 179.3 de la LGT. Por tanto, no se perjudica al que regulariza, sino que en tal caso se le beneficia, al impedir que se le apliquen las correspondientes sanciones.

En definitiva, al no ser una consecuencia directa de la comprobación relativa a períodos anteriores, las autoliquidaciones extemporáneas presentadas por el reclamante sí tuvieron el carácter de espontáneas y, por ello, procede la aplicación de los recargos por declaración extemporánea.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.