

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083742

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de septiembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 8015/2020

SUMARIO:

Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. En el caso que nos ocupa, la propuesta de liquidación del recargo regulado en art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT) justificaba la imposición del recargo por haber presentado la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200) con 91 días de retraso, sin que mediase requerimiento previo por parte de la Administración tributaria. Esto implicó la aplicación de un recargo del 5%.

La sociedad alegó que la Administración había requerido la presentación de autoliquidaciones complementarias derivadas del acuerdo de valoración de operaciones vinculadas a través de las que realizar los ajustes necesarios respecto de los ejercicios vencidos a fecha de su aprobación. Por lo tanto, a su juicio, no procedería la aplicación del recargo por cuanto no se daba el requisito esencial de la ausencia de un requerimiento previo, ya que la presentación de la complementaria tenía como fin regularizar la situación tributaria de la sociedad.

La Administración rechazó las justificaciones que aportó la sociedad ya que consideró que nada tenían que ver con el supuesto objeto de liquidación ya que se trataba de una autoliquidación complementaria que se presentó como consecuencia de los acuerdos alcanzados con la Administración por la contribuyente.

Pues bien, no se puede considerar que el acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas suponga un requerimiento previo por parte de la Administración, para que la contribuyente presente una autoliquidación complementaria del periodo 2018. Efectivamente, unas actuaciones previas de comprobación, realizadas por un órgano tributario competente para la aplicación de los tributos, relativas a períodos anteriores pueden estar incluidas dentro del concepto de requerimiento previo, siempre que, y es una condición esencial, la declaración extemporánea sea consecuencia directa de la liquidación previa, circunstancia que se entenderá 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-.

-Que la Administración tributaria podría extender la regularización al ejercicio al que se refiere la declaración extemporánea sin practicar nuevas actuaciones, evitando incluso la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.

En definitiva, el acuerdo previo de valoración no puede considerarse, a efectos del art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT) -la no aplicación del recargo establecido en el mismo- como un «requerimiento previo» porque, como bien señala el órgano gestor, dicho acuerdo es fruto de que el contribuyente solicitó voluntariamente, a la Administración, que fijase el criterio de valoración de las operaciones vinculadas, y no puede tratarse de una pura actuación administrativa. Además, de ningún modo, puede considerarse que tal acuerdo tuviera por objeto «el reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria» pues su finalidad esencial es la determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas a las que se refiere. Dicho de otro modo, no puede sostenerse que la autoliquidación extemporánea presentada por la entidad fuese consecuencia directa e inmediata del acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas autorizado en julio de 2020, que sería lo que habría que exigir para que no cupiese aplicar, sobre dicha declaración, el recargo previsto en el art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT).

Dicho esto, la reforma del mencionado art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT), de acuerdo con la Disposición Final Séptima de la Ley 11/2021, entró en vigor el 11 de julio de 2021, por lo que procede la aplicación del régimen transitorio en materia de recargos establecido en la dicha Disposición Transitoria Primera de dicha Ley 11/2021, según el cual el nuevo sistema de recargos que se establece es de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza, señalándose que la aplicación de esta nueva normativa se debe realizar por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos dirigidos contra este tipo de recargos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27 y 85.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 18.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 80.

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

Se ha visto la presente reclamación interpuesta por D. ... con NIF ... en nombre y representación de la mercantil XZ S.L. (NIF: ...) contra el acuerdo dictado con fecha 27 de noviembre de 2020 por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) para la resolución del recurso de reposición (referencia: RGE...) previamente interpuesto contra la liquidación del recargo por presentación fuera de plazo del modelo 200 (nº A28...) relativo al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2018 notificada el 21 de octubre de 2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 23/12/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 18/12/2020 contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición identificado en el encabezamiento.

A continuación se describen los hitos más relevantes del expediente.

Segundo.

Con fecha 17 de abril de 2015 se notificó a XZ S.L. la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación relativas al Impuesto sobre Sociedades (IS) periodos 10/2009 a 09/2012, Impuesto sobre el Valor Añadido periodos 03/2011 a 09/2012 y retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes periodos 03/2011 a 09/2012.

Dicho procedimiento inspector finalizó, en lo que se refiere al IS, con la firma de un acta de conformidad (A01-...) para los periodos 10/2009 a 9/2011 y otro acta de conformidad (A01-...) para el periodo comprendido entre 10/2011 y 9/2012, ambas incoadas en fecha 6 de abril de 2017.

En consecuencia de dichas actuaciones, y teniendo en cuenta lo resultante de las mismas, el obligado tributario presentó declaraciones complementarias respecto del IS de los ejercicios siguientes, de 2012 a 2016.

Tercero.

Con fecha 23 de marzo de 2018 la sociedad presentó una propuesta previa de valoración de operaciones vinculadas de carácter unilateral, según lo establecido por el artículo 18.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). La propuesta fue subsanada por el obligado tributario el 26 de abril de 2018.

Según el propio acuerdo previo de valoración la eficacia temporal de éste sería:

"Consecuentemente, el presente Acuerdo tendrá validez durante los ejercicios 2016 a 2021 (que se inician el 1 de octubre de 2015 y finalizan el 30 de septiembre de 2021) siempre que en su aplicación se respeten las condiciones objetivas descritas, que éstas no sufran modificaciones significativas y que no se incumplan las asunciones críticas enunciadas en el siguiente apartado.

Todo ello sin perjuicio de las modificaciones y prórrogas que pudieran acordarse en los términos previstos en los artículos 29 y 30 del RIS."

Cuarto.

El 24 de julio de 2020 presentó XZ S.L. la autoliquidación (modelo 200) del IS ejercicio 2018 (nº de justificante: ...) con resultado a ingresar de 2.313.028,47 euros. El plazo para presentar dicha autoliquidación finalizaba el 24 de abril de 2020, por lo que se presentó con 91 días de demora.

Consecuencia de esta actuación del obligado tributario, la Administración le notificó, el día 9 de septiembre de 2020, una propuesta de liquidación del recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación.

La liquidación definitiva del recargo se notificó con fecha 21 de octubre de 2020 y tuvo el siguiente detalle:

Importe base del recargo	1.959.682,55 euros
Porcentaje de recargo	5%
Importe del recargo	97.984,12 euros

Reducción del 25%	24.496,03 euros
Recargo reducido	73.488,09 euros

Quinto.

La sociedad interpuso, el 2 de noviembre de 2020, recurso de reposición contra dicha liquidación del recargo, defendiendo su improcedencia, al haber mediado requerimiento previo, por parte de la Administración, que dio lugar a la autoliquidación complementaria presentada. En concreto, refiere que la Administración requirió expresamente que se presentase una autoliquidación complementaria del ejercicio 2019 para realizar los ajustes detallados en el Anexo I del acuerdo de valoración de operaciones vinculadas, solicitado por la entidad y cuya notificación se produjo el 24 de julio de 2020, el cual, además, tenía efectos retroactivos. También enfatiza que la autoliquidación complementaria, formalmente referida al IS 2018/2019, se incluyeron ajustes correspondientes a los ejercicios anteriores, 2012 a 2016.

El recurso fue desestimado con fecha 30 de noviembre de 2020. En síntesis, la DCGC de la AEAT concluye que no se pueden considerar las estipulaciones del acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas, solicitado por la entidad y autorizado posteriormente, como un requerimiento previo a estos efectos porque:

- en primer lugar, había sido el contribuyente el que había solicitado a la Administración que fijase el criterio de valoración de las operaciones vinculadas y, por tanto, no había sido la Administración la que efectuó, por sí misma, un requerimiento para comprobar esas operaciones.

- además, porque el acuerdo no tenía por objeto el reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, sino, como consta expresamente en el mismo, "la determinación del valor de mercado en la compra de productos que ARS efectúa a ADI".

Otra razón que da la DCGC para desestimar el recurso es que la obligación, a cargo del contribuyente, de presentar las complementarias que pudieran corresponder aplicando el criterio administrativo no se le impuso en virtud de un previo requerimiento, sino como exigencia que debía asumir para la efectividad del acuerdo administrativo promovido por él mismo. En ese mismo sentido, tampoco estaba previsto que, para el caso de que el acuerdo extendiese sus efectos a ejercicios anteriores, fuese la Administración la que iniciase un procedimiento para regularizar la situación.

En definitiva, sostiene la AEAT que, con la presentación de las complementarias el contribuyente, procedió a ajustar su situación al criterio de valoración que él mismo había solicitado de la Administración. Su no presentación, por ello, supondría un incumplimiento del acuerdo y, en tal caso, si hubiera resultado procedente la regularización, lo que posiblemente, implicaría, también, el inicio del correspondiente expediente sancionador, más gravoso que el recargo.

Sexto.

Con fecha 18 de diciembre de 2020 la sociedad XZ S.L. interpuso la presente reclamación económico - administrativa ante este Tribunal alegando, en síntesis, la improcedencia del recargo por declaración extemporánea, por mediar requerimiento previo por parte de la Administración.

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.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

En esencia, determinar la procedencia o no del recargo liquidado por la Administración, descrito en los ANTECEDENTES DE HECHO.

Tercero.

La propuesta de liquidación del recargo, regulado en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) justificaba la imposición del recargo por haber presentado la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200) con 91 días de retraso, sin que mediase requerimiento previo por parte de la Administración Tributaria. Esto implicó, como ha quedado referido, la aplicación de un recargo del 5% en los términos expuestos.

La sociedad alegó que la Administración había requerido la presentación de autoliquidaciones complementarias derivadas del acuerdo de valoración de operaciones vinculadas, también indicado en los ANTECEDENTES DE HECHO, a través de las que realizar los ajustes necesarios respecto de los ejercicios vencidos a fecha de su aprobación. Por lo tanto, a su juicio, no procedería la aplicación del recargo por cuanto no se daba el requisito esencial de la ausencia de un requerimiento previo, ya que la presentación de la complementaria tenía como fin regularizar la situación tributaria de la sociedad.

La Administración rechazó las justificaciones que aportó la sociedad ya que consideró que nada tenían que ver con el supuesto objeto de liquidación ya que se trataba de una autoliquidación complementaria que se presentó como consecuencia de los acuerdos alcanzados con la Administración por la contribuyente. Acude el órgano gestor a la resolución de 21 de septiembre de 2017 de este Tribunal Central (RG0022/2017) para definir el concepto "requerimiento previo". Además, analizando lo establecido en el artículo 18.9 de la Ley 27/2014, Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la Administración justificó que, en ningún momento, se excluye la aplicación del recargo en los supuestos de retroactividad de los acuerdos alcanzados como sí se hace, por ejemplo, en el artículo 80.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA). Finalizó el acuerdo de liquidación justificando que el recargo no se consideraba una sanción y que, por lo tanto, resultaba exigible desde el momento en que se daban los presupuestos previstos legalmente, con independencia de la voluntariedad o intencionalidad del interesado.

Cuarto.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, XZ S.L. interpuso, ante la propia DCGC, recurso de reposición volviendo a alegar que era improcedente porque medió requerimiento previo por parte de la Administración para la presentación de la declaración considerada, a estos efectos, extemporánea y que, en consecuencia, no concurrían los requisitos para liquidar el recargo establecido en el artículo 27 LGT. Acudió, para fundamentar su alegación, a la resolución de este Tribunal de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017) donde, según sostiene, se modificó la doctrina vigente procediendo a interpretar el concepto de "requerimiento previo" en términos más amplios y no limitándose, exclusivamente, al mismo tributo y periodo por el que se presente la autoliquidación extemporánea. Asimismo, la interesada hizo alusión a ciertos pronunciamientos judiciales - las Sentencias de la Audiencia Nacional de 13 y 21 de diciembre de 2018 (Rec. Núm. 808/2017 y 807/2017) - en los cuales se analizan supuestos en los que la declaración/autoliquidación complementaria tenía su origen en una actuación administrativa previa, lo que excluía la posibilidad de aplicar, sobre ellos, el recargo del artículo 27 LGT.

En segundo lugar también alegó que, con la liquidación del recargo, se estaban vulnerando los principios de buena fe, confianza legítima e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos justificando que no se debería poner en peor situación al contribuyente que regulariza de forma voluntaria respecto del que regulariza de oficio la Administración.

Para desestimar el recurso, la Administración argumentó que no consideraba el acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas, instado por la entidad y aporobado por la Administración posteriormente, como un requerimiento previo por los siguientes motivos:

"- en primer lugar, es el contribuyente el que solicita a la Administración que fije el criterio de valoración de las operaciones vinculadas, y no la Administración la que efectúa un requerimiento para comprobar esas operaciones.

- el acuerdo no tiene por objeto el reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, sino como consta expresamente en el mismo, constituye su objeto la determinación del valor de mercado en la compra de productos que ARS efectúa a ADI.

- la obligación a cargo del contribuyente de presentar las complementarias que correspondan aplicando el criterio administrativo no se le impone en virtud de un previo requerimiento, sino como exigencia que debe asumir para la efectividad del acuerdo administrativo promovido por él mismo. En este sentido, el art. 25.2g) RIS señala:

2. El acuerdo previo de valoración se formalizará en un documento que incluirá al menos, asunciones críticas cuyo acaecimiento condiciona la aplicabilidad del acuerdo en los términos recogidos en dicho acuerdo.

- no se prevé que para el caso de que el acuerdo extienda sus efectos a ejercicios anteriores sea la Administración la que inicie un procedimiento para regularizar la situación, como alega Apple: la Administración, como consecuencia de los APAs podría haber iniciado un procedimiento de comprobación limitada para practicar los ajustes contenidos en el Anexo I de los acuerdos. Así, el art. 25.6 RIS señala:

6. La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada. Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.

Con la presentación de las complementarias el contribuyente está ajustando su situación al criterio de valoración que solicitó de la Administración. Su no presentación supondría un incumplimiento de acuerdo y en tal caso la Inspección sí podría regularizarle, lo que posiblemente implicaría también el inicio del correspondiente expediente sancionador, más gravoso que el recargo. No olvidemos que éste pretende incentivar el cumplimiento voluntario mientras que la sanción penaliza el incumplimiento doloso o negligente."

Posteriormente siguió argumentando la Administración:

"Tanto el supuesto de hecho recogido en la Resolución del TEAC de 17 de septiembre de 2020, como el recogido en otras de las Sentencias aludidas en esta resolución (a modo de ejemplo: Resolución del TEAC de fecha 14 de febrero de 2008 (RG 00/02576/2006), anulada posteriormente por la Audiencia Nacional en la Sentencia de 30 de marzo de 2011 (n.º de recurso 141/2008); las Sentencias de fecha 13 y 21 de diciembre de 2018 de la Audiencia Nacional, recursos n.º 808/2017 y 807/2017), hacen referencia a supuestos en los que el importe de la deuda tributaria que originó las autoliquidaciones complementarias, era conocido y cuantificado por la Administración, ya que coincidía con el importe liquidado por la Inspección en sus actuaciones de comprobación de los ejercicios anteriores, es decir, se trata de aquellos supuestos en los que la inspección lleva a cabo una minoración de bases imponibles negativas o de deducciones pendientes de ejercicios anteriores, y que el obligado tributario ya se había aplicado en el ejercicio posterior, por lo que obligatoriamente debe regularizar esa situación mediante la presentación de una complementaria en la que el importe ya está previamente cuantificado por la Inspección.

No obstante, este no es el supuesto de hecho que ocurre en el caso de la interesada en el que el importe de la autoliquidación complementaria no estaba previamente cuantificado (no se trataba de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, ni de deducciones por inversiones, también provenientes de ejercicios anteriores), sino al contrario, se ha tenido que cuantificar previamente a través de los APAs.

En el caso que ahora nos ocupa, ni las actuaciones de inspección, ni los APAs alcanzados, suponen una minoración de cuotas pendientes de compensar en ejercicios futuros, ni de deducciones que se deban arrastrar a otros ejercicios mediante la presentación de declaraciones complementarias extemporáneas. En este supuesto, se trata de una autoliquidación complementaria presentada como consecuencia de los acuerdos alcanzados con la Administración respecto de la valoración de unas operaciones vinculadas en relación con las actividades del Grupo Apple en España.

Es decir, nos encontramos ante regularizaciones de determinados períodos que se agotan en sí mismas en dichos períodos, sin efecto directo en otros. Dicho de otra forma, el hecho de haber llegado a una conclusión en relación con unos períodos determinados no significa per se que el obligado tributario haya actuado de igual forma en otros períodos: solo tras una comprobación formal de esos períodos o por una confesión del obligado tributario (que sería espontánea) se puede llegar a concluir que la actuación ha sido la misma, pero estaríamos ante una contingencia producida en ese otro período y propia del mismo, no ante una única contingencia con proyección en otros conceptos/períodos distintos al inicialmente regularizado."

Quinto.

Ante este Tribunal Central, XZ S.L., alega que, acudiendo a la resolución de este mismo Tribunal de 17 de septiembre de 2020, sería necesario un requerimiento previo y expreso por la Administración Tributaria, como considera que se produce, para no aplicar el recargo del artículo 27 LGT. También justifica, mediante alusiones a varias sentencias de la Audiencia Nacional (entre otras la de 22 de octubre de 2009 (nº rec. 324/2006) y la de 5 de diciembre de 2012 (nº rec. 40/2010)), que sería inadecuada la liquidación por no cumplir los requisitos para el devengo del recargo. Alega, como ya hizo en el recurso de reposición, que se quiebran, con el acto impugnado, los principios de buena fe y justificación material, ya que en vez de iniciar un procedimiento de comprobación limitada la Administración Tributaria requiere a la contribuyente para que presente autoliquidaciones complementarias. Hace hincapié, a su vez, en que no se puede hacer de peor condición a los contribuyentes que de forma voluntaria

regularizan su situación tributaria frente a aquellos en los que la Administración tiene que hacer uso de medios y recursos para iniciar procedimientos de inspección y, por ello, regularizar de oficio.

En alegaciones complementarias hace mención a la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2020 (nº rec. casación 491/19) en el que se llega a la conclusión que solo se devenga el recargo del artículo 27 de la LGT cuando se presenta la autoliquidación complementaria antes de la firma del acta, pero nunca después. Por ello, la sociedad justifica que, en su caso, el acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas está datado el 24 de julio de 2020 (cuando se notificó su aprobación) y que la autoliquidación complementaria se presentó sólo tres días después (27 de julio de 2020).

Sexto.

Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo se encuentran regulados en el artículo 27 de la LGT disponiendo lo siguiente:

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

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

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

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

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

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

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

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

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

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 se produzca sin que haya mediado un requerimiento administrativo previo.

Para determinar qué se entiende por "requerimiento previo", cuestión controvertida, este Tribunal hizo un análisis exhaustivo de la evolución del concepto a través de su propia doctrina y de la jurisprudencia en la reciente resolución de 20 de abril de 2021 (RG 3281/2018 - BADOCTEA).

Quinto.

La doctrina inicial de este TEAC se contiene en resoluciones como la de 14 de febrero de 2008 (R.G. 2576/2006), 5 de noviembre de 2008 (R.G. 3759/2007), 20 de julio de 2010 (R.G. 6907/2008) y 21 de septiembre de 2010 (R.G. 7996/2008).

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 (R.G. 7996/2008) 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 Ley General Tributaria.

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 (R.G. 2576/2006), 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 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 innecesidad 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 innecesidad 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 (R.G. 7996/2008) 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 (R.G. 6907/2008) .

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 Ley General Tributaria (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 «BP» el 27 de mayo de 2003, que fue realizada con su conocimiento formal y que era conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria por ese impuesto y ejercicio, porque suscribió actas de conformidad el 10 de febrero de 2003, en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1996 a 1999, que redujeron tanto las bases imponibles negativas como las deducciones por inversiones en activos fijos que se podían aplicar en los ejercicios 2000 y siguientes.

Debiéndose entender, por tanto, que medió requerimiento de la Administración tributaria, previo a la presentación por «BP» de autoliquidación complementaria por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000, simplemente no se cumplió el presupuesto imprescindible para que entrase en juego el recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones con resultado a ingresar y de declaraciones de las que derivan liquidaciones tributarias con ese mismo resultado."

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 (R.G. 3470/2012) y de 1 de diciembre de 2016 (R.G. 6277/2013), 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 (R.G. 6835/2013) 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 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."

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 (R.G. 1784/2010), 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 General Tributaria, 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, incumplándose lo dispuesto en el artículo 27.4 de la Ley General Tributaria. 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 lo 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 Ley General Tributaria, 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 Ley General Tributaria, 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 Ley General Tributaria, procedió a examinar si, aunque no se hubiera infringido tal apartado, se cumplían los demás requisitos para aplicar el artículo 27 de la Ley General Tributaria.

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 R.G. 22/2017, este TEAC fijó criterio (...).

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 subsiste 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 es 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 (R.G. 6850/2013). (...):

"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 R.G. 7043/2013.

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 «BP» 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 Ley General Tributaria 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 194/2008 como "requerimiento previo de la Administración" que, en su caso, permitiría no exigir al recurrente recargo por la autoliquidación complementaria presentada en el mes de julio de 2013 respecto del IVA relativo al período diciembre de 2011.

Es cierto que la inspección tributaria afectó al Grupo de Entidades de IVA 194/2008 del que forma parte la mercantil M, 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 194/2008 no pueda tener repercusión y consecuencias tributarias a las empresas que forman parte del indicado Grupo de IVA, como es el caso de M, 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 M, 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 194/2008 finalizó con un Acta de conformidad en la que se determinó una cuota a favor del contribuyente por importe de -226.482,59 euros. Y esa cuota a favor del contribuyente es el resultado neto entre las cuotas no ingresadas y los saldos a compensar que la inspección anticipa y que, sin embargo, la mercantil recurrente se había compensado en la autoliquidación presentada en el mes de enero de 2012 en relación con el IVA del 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 M, 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 C, S.A. por la realización de actuaciones idénticas a las analizadas en este proceso respecto de la mercantil M, 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.

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 (R.G. 46/15622/2013) y de 27 de febrero de 2015 (R.G. 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 tanto, se trataba de un supuesto en cierta medida similar al estudiado en la resolución de este TEAC de 21 de septiembre de 2010 (R.G. 7996/2008), 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.

Este extenso análisis finaliza con la referencia a la sentencia de Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2020 (rec. 491/2019), expresándose en los siguientes términos:

"El tan referido recurso 491/2019 ha sido resuelto por la sentencia de 23 de noviembre de 2020, cuyo fundamento jurídico tercero señala lo siguiente:

La cuestión que se plantea en el presente recurso de casación consiste en determinar si es posible excluir el recargo por presentación extemporánea del artículo 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido propio, la presentación de la autoliquidación puede haber sido inducida o impulsada por el conocimiento de hechos relevantes dados a conocer en un procedimiento de inspección cuyo objeto es la regularización de un período anterior.

El concepto de requerimiento previo está definido en la LGT en términos amplios. Es posible que la autoliquidación complementaria de un período posterior pueda considerarse consecuencia directa e inmediata de la liquidación practicada por un período previo, sin necesidad de que medie un requerimiento administrativo en sentido estricto, pero eso no es lo que ha ocurrido esta vez. En esta ocasión debe hablarse de autoliquidación espontánea,

ya que la misma no es consecuencia de una actividad inspectora que haya concluido a la fecha de presentación de la mencionada autoliquidación complementaria. HIDALGÓS presentó el 8 de agosto de 2013 las autoliquidaciones motu proprio, voluntariamente y lo hizo casi seis meses antes de que concluyeran las actuaciones relativas a 2012.

Del hecho de que en el Acta de conformidad firmada el 5 de febrero de 2014, relativa al ejercicio 2012, se incluya una referencia al ejercicio 2013, no se puede extraer una conclusión favorable a la interesada, puesto que, a esas alturas, la Administración ya conocía perfectamente los datos referidos a los periodos 03, 04, 05 y 06 de 2013, dado que las autoliquidaciones extemporáneas fueron presentadas anteriormente (el 8 de agosto de 2013).

Cuando HIDALGÓS presentó dichas autoliquidaciones complementaria, todas ellas relativas a 2013, se habían iniciado actuaciones inspectoras relativas al 2012 pero no habían concluido; concluyeron más tarde.

Pues bien, ciñéndonos al asunto debatido, debemos responder a la cuestión con interés casacional manifestando que el concepto de requerimiento previo ha de entenderse en sentido amplio. Es posible excluir el recargo por presentación extemporánea previsto en el artículo 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido estricto, la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un Acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un Impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de dichas autoliquidaciones correspondientes a determinados periodos de un ejercicio anterior de mismo impuesto. En esas condiciones se puede considerar que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria. En cambio, no se excluye dicho recargo cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior.

Siendo que en la situación que dio lugar a la sentencia que se refiere, la presentación de las autoliquidaciones complementarias extemporáneas es previa a la fecha de suscripción del Acta de inspección cuyas consecuencias se discuten a estos efectos, lo que conduce al Tribunal Supremo a señalar la privación de los efectos pretendidos por el contribuyente y aceptados por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, no es menos cierto que los asertos del Alto Tribunal sobre la materia son ilustrativos.

Así, y pese a que falte el requerimiento previo, entendido este concepto en su acepción más estricta, la presentación de una autoliquidación complementaria extemporánea puede haber sido inducida -nótese la expresión- por la propia Administración con su actuar previo, al haber puesto de manifiesto con él la interpretación que entiende predicable de la norma que corresponda a la actuación del contribuyente.

De este modo, la inaplicabilidad de los recargos que regula el artículo 27 LGT no sólo sería predicable en supuestos en que la posterior actuación del contribuyente es la consecuencia necesaria de una actuación previa de la administración, de la que resulta la obligada corrección posterior y esta se cuantifica, como ya así había dispuesto este TEAC en sus Resoluciones de 17 de septiembre de 2020, R.G. 4672/2017, 27 de octubre de 2020 (R.G. 3945/2018) y de 24 de noviembre de 2020 (R.G. 1959/2019), sino que debería extenderse a aquellos otros inducidos o impulsados por el conocimiento, por parte de los obligados tributarios, 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, con hechos sustancialmente coincidentes."

Sin embargo, ya anticipamos que, en este caso, la actuación que la entidad pretende hacer valer como "requerimiento previo" a estos efectos, ni siquiera encaja en esta concepción amplia por la que aboga la transcrita resolución de este Tribunal Central, en cuanto a considerarla una actuación excluyente de la posibilidad de liquidar el recargo del artículo 27 LGT ante la presentación de una autoliquidación extemporánea - circunstancia que, en este caso, es un hecho fuera de toda controversia. Y es que, durante todo el estudio desarrollado en la transcrita resolución de 20 de abril de 2021, se parte de la premisa de la existencia de un procedimiento previo de la Administración conducente a regularizar periodos tributarios anteriores de cuyo resultado, generalmente una liquidación o regularización, se deriva o se justifica, en gran medida, la presentación de la declaración extemporánea por la que se plantea la posibilidad de la liquidación del recargo del artículo 27 LGT; es decir, se parte de supuestos claramente diferentes del que es objeto de análisis en esta resolución, ya que, en este caso particular, la premisa - lo que la propia entidad sostiene que supone un "requerimiento" previo que justificó la presentación de la autoliquidación extemporánea - fue la existencia de un acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas llevadas a cabo por la entidad. Esta diferencia también se da en relación a la sentencia del Tribunal Supremo alegada por la contribuyente que tiene, como punto de referencia, un procedimiento de la Administración tendente a determinar una deuda tributaria lo que contrasta con este supuesto en el que, como decimos, se parte de un acuerdo de valoración previo que, en ningún momento, determina una deuda tributaria sino que, a requerimiento del obligado tributario, realiza una valoración de unas operaciones que luego el propio contribuyente puede, o no, aplicar a su situación tributaria, con las posibles consecuencias que esa decisión pueda conllevar.

En el artículo 18 de la LIS se diferencia el acuerdo de valoración (apartado 9) de las actuaciones de comprobación (apartado 12)

"9. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas."

(...)

"12. Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas:

1.º La comprobación de las operaciones vinculadas se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria sea objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la comprobación, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas, a quienes se comunicará dicha interrupción, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3.º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4.º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

5.º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

6.º Cuando en el seno de la comprobación a que se refiere este apartado se efectuase la comprobación del valor de la operación, no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 57 y en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

Es más, en el artículo 25.2 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS) establece:

"6. La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada.

Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes."

Por lo tanto, es el propio texto legal el que diferencia un procedimiento de comprobación de la situación tributaria del acuerdo de valoración previo.

En ningún momento del acuerdo previo de valoración la Administración requiere al obligado tributario para que presente una autoliquidación complementaria respecto del periodo impositivo 2018; simplemente, en el ejercicio de su deber de información regulado en el artículo 85 LGT, pone de manifiesto la eficacia del acuerdo emitido y su validez temporal para que el contribuyente actúe como crea conveniente para cumplir con sus obligaciones tributarias. Otra muestra de que el acuerdo de valoración previo no supone una actuación "conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria" es que, a lo largo de todo el mismo, se hacen varias referencias a la posibilidad de iniciar actuaciones de regularización por parte de la Administración Tributaria:

"Consecuentemente, el presente Acuerdo tendrá validez durante los ejercicios 2016 a 2021 (que se inician el 1 de octubre de 2015 y finalizan el 30 de septiembre de 2021) siempre que en su aplicación se respeten las condiciones objetivas descritas, que éstas no sufran modificaciones significativas y que no se incumplan las asunciones críticas enunciadas en el siguiente apartado."

(...)

"El presente Acuerdo no condiciona las facultades de comprobación de la Administración tributaria recogidas. Entre otros. En el artículo 25.6 del RIS respecto de la comprobación de si los hechos y operaciones descritos en este Acuerdo se corresponden con los efectivamente habidos y de si el presente Acuerdo ha sido correctamente aplicado por las partes interesadas."

En definitiva, y aquí compartimos el criterio de la DCGC, no podemos considerar que el acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas suponga un requerimiento previo, por parte de la Administración, para que la contribuyente presente una autoliquidación complementaria del periodo 2018. Nuestra doctrina, expuesta tanto en la Resolución señalada como en la de 17 de septiembre de 2010 (RG 4672/2017) se puede concretar en que, efectivamente, unas actuaciones previas de comprobación, realizadas por un órgano tributario competente para la aplicación de los tributos, relativas a períodos anteriores pueden estar incluidas dentro del concepto de requerimiento previo, siempre que, y es una condición esencial, la declaración extemporánea sea consecuencia directa de la liquidación previa, circunstancia que se entenderá cuando concurren dos circunstancias:

- a) 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
- b) consecuencia de lo anterior, que la Administración tributaria podría extender la regularización al ejercicio al que se refiere la declaración extemporánea sin practicar nuevas actuaciones, evitando incluso la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.

En definitiva, que procede confirmar la resolución de la DCGC objeto de la presente impugnación, negando que el acuerdo previo de valoración pueda considerarse, a efectos del artículo 27 LGT (la no aplicación del recargo establecido en el mismo) como un "requerimiento previo" porque, como bien señala el órgano gestor, dicho acuerdo es fruto de que el contribuyente solicitó voluntariamente, a la Administración, que fijase el criterio de valoración de las operaciones vinculadas, y no puede tratarse de una pura actuación administrativa. Además, de ningún modo, puede considerarse que tal acuerdo tuviera por objeto "el reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria" pues su finalidad esencial es la determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas a las que se refiere - en este caso, la compra de productos que ARS efectuaba a su vinculada ADI. Dicho de otro modo, y en términos sintéticos, este Tribunal Central considera que no puede sostenerse que la autoliquidación extemporánea presentada por ARS fuese consecuencia directa e inmediata del acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas autorizado en julio de 2020, que sería lo que habría que exigir para que no cupiese aplicar, sobre dicha declaración, el recargo previsto en el artículo 27 LGT.

Por ello, se procede a DESESTIMAR la alegación.

Séptimo.

No obstante lo anterior, este Tribunal Central no desconoce la reciente entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, Ley de Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12-7-2016 (LCEur 2016\1031), por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, que introduce diversas modificaciones en normas tributarias

y, particularmente, en la LGT. Y uno de los artículos afectados por la reforma es el artículo 27 LGT referido a los recargos por extemporaneidad. Concretamente, su apartado 2 que queda redactado en los siguientes términos:

2 . El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso .

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración .

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación , el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse . En estos casos , se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado .

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

No obstante lo anterior , no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza , mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo , unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración , y concurren las siguientes circunstancias :

- a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada .
- b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo .
- c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación , ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración .
- d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción .

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado .

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren .

Dicha reforma del artículo 27 LGT entró en vigor, de acuerdo con la Disposición Final Séptima de la Ley 11/2021, el 11 de julio de 2021.

La Disposición Transitoria Primera de dicha Ley 11/2021, establece un Régimen transitorio en materia de recargos y otras materias, estableciendo que:

1 . Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo .

La nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58 / 2003 , de 17 de diciembre (RCL 2003 , 2945) , General Tributaria , será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor , siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza .

La revisión de los recargos no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos .

Dado que, conforme a la nueva versión del precepto, el recargo a exigir sería del 4%, ya que el retraso fue de más de 3 y menos de 4 meses - 91 días, según reconoce la propia DCGC - y el recargo aquí impugnado se cuantificó en el 5%, resulta procedente la anulación del mismo para que se proceda a la aplicación de lo dispuesto en esta Ley 11/2021 al respecto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.