

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087095

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de julio de 2022

Sala 3.ª

R.G. 3453/2019

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Motivos de impugnación. Solicitud de aplazamiento. Autoliquidación extemporánea con solicitud de aplazamiento presentada con un día de retraso. El Tribunal considera acreditado en este caso, que la interesada al presentar su solicitud de aplazamiento el 21/2/2018, puesto que las autoliquidaciones sin efectuar el ingreso las presentó extemporáneamente el 19/2/2018 y el 20/2/2018, dicha solicitud se presentó en periodo ejecutivo, compartiendo este Tribunal Central los argumentos del TEAR de Andalucía en su Fundamento de Derecho CUARTO.

No obstante lo anterior, en el expediente también se acredita que si bien la interesada presentó la solicitud de aplazamiento en periodo ejecutivo el día 21/2/2018, antes de que la AEAT resolviera la solicitud de aplazamiento de las deudas el 23/4/2018, había dictado y notificado el 4/3/2018 las providencias de apremio que aquí se impugnan, debiendo analizarse las consecuencias de tal actuación administrativa.

Sobre esta cuestión, se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo -STS, de 15 de octubre de 2020, recurso nº 1652/2019 (NFJ079401)- estableciendo el criterio de que el principio de buena administración y el de buena fe impiden que la Administración tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro, ya que el criterio opuesto podría llevar a resultados poco respetuosos con los principios de igualdad y de proporcionalidad, pues haría de idéntica condición a un obligado tributario que, aunque no paga, muestra su clara disposición a hacerlo en condiciones legalmente más favorables, aplazando o fraccionando la deuda, que a aquel otro que niega expresa o tácitamente su abono.

Este Tribunal tiene el criterio de considerar que aunque la solicitud de aplazamiento se haya formulado en período ejecutivo, tal solicitud tiene efectos suspensivos, no pudiéndose notificar la providencia de apremio hasta tanto la Administración no resuelva expresamente sobre su solicitud

Así las cosas, no resultó procedente que la Administración iniciase el procedimiento de apremio estando pendiente de resolver la solicitud de aplazamiento, aunque ésta se hubiese presentado en periodo ejecutivo, lo que nos lleva a anular las providencias de apremio impugnadas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10, 27, 105, 161 y 167.

Ley 11/2021 (Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal), disp. trans. primera.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra el acuerdo dictado el 28 de marzo de 2019 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR) de Andalucía, en resolución acumulada de las reclamaciones 29-01862-2018; 29-01863-2018; 29-01864-2018; 29-02467-2018; 29-02485-2018 y 29-02850-2018, en asunto relativo a providencias de apremio y liquidación de recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 19 de febrero del 2.018 **XZ S.L.** presentó la autoliquidación A29...40, correspondiente al I.R.N.R. del ejercicio 2.016, por importe de 568.128,80 euros.

Dado que el plazo de presentación de la citada autoliquidación finalizaba el 25 de julio de 2.017, la misma había sido presentada con un retraso de 209 días, por lo que la A.E.A.T. giró la liquidación A29...95, correspondiente al recargo del 15 % por presentación extemporánea sin requerimiento previo previsto en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT de 2003).

Contra dicho recargo se interpone ante el TEAR de Andalucía la reclamación económico administrativa 29/02850/2018.

Segundo.

El 20 de febrero del 2.018 **XZ S.L.** presentó las autoliquidaciones A29...16 y A29...27 , correspondientes al segundo y tercer pago fraccionado del I.R.N.R. del ejercicio 2.017, por importe de 100.263,18 euros cada una.

En el documento justificativo de la presentación telemática de las tres autoliquidaciones se hizo constar que la sociedad había manifestado su intención de solicitar un aplazamiento de pago, pero que quedaba pendiente de presentar.

Dado que el plazo de presentación de las citadas autoliquidaciones finalizaba el 20 de octubre y el 20 de diciembre del 2.017, respectivamente, las mismas habían sido presentadas con un retraso de 62 días y de 123 días, respectivamente, por lo que la A.E.A.T. giró las liquidaciones A29...30 y A29...41, correspondientes al recargo del 5 y del 10 % por presentación extemporánea sin requerimiento previo previsto en el artículo 27 de la LGT de 2003.

Contra dichos recargos se interponen ante el TEAR de Andalucía las reclamaciones económico administrativas 29/02467/2018 y 29/02485/2018.

Tercero.

El 21 de febrero del 2.018 **XZ S.L.** presentó solicitud de aplazamiento de pago de las liquidaciones A29...40 (que fue denegada), A29...16 y A29...27 (que fueron inadmitidas).

El acuerdo de inadmisión fue notificado el 21/3/2018, y el denegación el 23/4/2018.

Cuarto.

El 21 de febrero del 2.018 se pusieron a disposición de la sociedad en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas las providencias de apremio dictadas ese mismo día correspondientes a las liquidaciones A29...40, A29...16 y A29...27, entendiéndose notificadas las mismas el 4 de marzo del 2.018 por el transcurso de diez días naturales desde su puesta a disposición sin que la sociedad accediese su contenido.

Quinto.

El 4 de abril del 2.018 la sociedad interpuso tres recursos de reposición contra las tres providencias de apremio. La interesada alegaba que en el momento en el que se dictaron las providencias de apremio aún no habían sido resueltas las solicitudes de aplazamiento presentadas en periodo voluntario.

Los recursos de reposición fueron desestimados, interponiéndose ante el TEAR de Andalucía contra dicha desestimación las reclamaciones 29/01862/2018, 29/01863/2018 y 29/01864/2018, en las que la interesada reitera que las solicitudes de aplazamiento deben entenderse presentadas en periodo voluntario, pues la razón por la que las mismas no pudieron presentarse telemáticamente inmediatamente a continuación de la presentación de las autoliquidaciones no es imputable a la sociedad, ya que ello fue debido a problemas técnicos en la pagina web de la A.E.A.T.

Sexto.

En las reclamaciones interpuestas contra los recargos por presentación extemporánea sin requerimiento previo la sociedad alega que los recargos exigidos son improcedentes pues dado su carácter sancionador, resulta aplicable la S.T.C. 276/2.000.

Subsidiariamente, para el caso de que no prosperase la primera alegación, la sociedad alega que tiene derecho a la reducción prevista en el artículo 27.5 de la L.G.T.

Séptimo.

El 28 de marzo de 2019 el TEAR de Andalucía dictó resolución acumulada de las reclamaciones 29-01862-2018; 29-01863-2018; 29-01864-2018; 29-02467-2018; 29-02485-2018 y 29-02850-2018, procediendo a su DESESTIMACIÓN.

En lo relativo a los recargos de presentación extemporánea, el Tribunal Regional señaló en sus Fundamentos de Derecho:

"QUINTO.- El artículo 27.1 de la L.G.T. dispone que "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."

El artículo 122 de la L.G.T. dispone lo siguiente en sus dos primeros apartados:

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

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

De lo expuesto se desprende que la exigencia de los recargos regulados en el artículo 27 de la LGT, requiere la regularización de la situación tributaria derivada de una anterior declaración liquidación o de la ausencia de la misma, e implican la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación omitida o bien una declaración complementaria que rectifique la anterior formulada en plazo. En ambos casos debe hacerse constar expresamente el período impositivo a que se refieren las bases y cuotas del Impuesto que son objeto de regularización. Es decir, los requisitos exigidos son en síntesis los siguientes:

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

El artículo 25 de la Ley General Tributaria dispone lo siguiente:

"1. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley.

2. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias."

Es decir, la Ley establece una clara distinción entre los recargos por declaración extemporánea y las sanciones, ya que considera a las primeras obligaciones tributarias accesorias, que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria, y expresamente señala que no tienen esta consideración de obligaciones accesorias las sanciones tributarias.

El plazo de presentación y de pago de un tributo tiene carácter obligatorio para los contribuyentes, previendo el ordenamiento como consecuencia jurídica de su incumplimiento, ente otras posibles, el devengo del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Concretamente, el artículo 27.1 de la Ley General Tributaria transcrito anteriormente. Puede observarse que este precepto no condiciona el nacimiento de la obligación de satisfacer este recargo a que exista culpa o negligencia del interesado, sino que lo liga a un hecho objetivo: la presentación de la autoliquidación fuera de plazo. Por otra parte, no se trata de una norma de carácter sancionador, pues así se desprende de lo expuesto en el artículo 27.2 de la misma ley al establecer que los recargos correspondientes excluyen la imposición de sanciones, lo que implica que su exigencia no requiere de la existencia de culpabilidad, sino que se trata de una obligación ex lege que nace del mero hecho contemplado en la norma.

En este sentido ya se ha pronunciado este Tribunal Económico Administrativo Central entre otras en la resolución de 5 de noviembre de 2.008 (RG 3759/2007), en cuyo fundamento de derecho tercero indica que "En cuanto a lo aducido por la entidad reclamante debe señalarse, en primer lugar, que de lo expuesto se infiere que los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, no tienen una naturaleza sancionadora, sino de prestación accesorias tal y como establece el precepto transcrito, ya que no se establecen graduaciones ni

calificaciones de conducta algunas y que los mismos proceden cuando la presentación de la autoliquidación se efectúe fuera del plazo establecido para la presentación e ingreso.(...)". También puede citarse la resolución de 9 de julio de 2008 (RG 2471/2007), según la cual "...los recargos regulados en la Ley General Tributaria no tienen naturaleza jurídica de sanción, por lo que no resultan aplicables a los recargos las disposiciones contenidas en el Título IV de la Ley 58/2003 de la Ley General Tributaria, referente a la Potestad Sancionadora, sino el artículo 26 y siguientes de dicha Ley y en concreto el artículo 27 que califica dichos recargos como prestaciones accesorias."

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia de fecha 16 de noviembre de 2000, ya declaró la inconstitucionalidad del inciso primero del párrafo primero del artículo 61.2 de la derogada Ley 230/1963, General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 18/1991, que establecía un recargo único del 50 % para los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo. Según esta sentencia, retomando la anterior del propio Tribunal, "se deduce que para poder determinar si el recargo único del 50 por 100 que establece el art. 61.2 LGT enjuiciado tiene o no carácter sancionador, será preciso, como dijimos en la STC 164/1995, atender «a la función que dicho recargo tiene encomendada dentro del sistema tributario» (FJ 3) o, lo que es igual, habremos de precisar, según hemos reiterado anteriormente, si dicho recargo tiene una función represiva -en cuyo caso, tratándose de una medida restrictiva de derechos que se impone como consecuencia de una infracción de la Ley, sólo podría justificarse, constitucionalmente, como sanción-, o si, por el contrario, a través del mismo se persiguen otras finalidades justificativas de las que se encuentre ausente la idea de castigo y que permitan, por lo tanto, aplicarlo sin necesidad de observar las garantías constitucionales que rigen la imposición de las sanciones."

Tal como consideró el Tribunal Constitucional en relación con el recargo del 10 por 100, que se declaraba conforme a la Constitución en la Sentencia 164/1995, la función disuasoria del recargo se logra mediante la amenaza de una consecuencia desfavorable, resultando obvio que el contenido material de esta consecuencia no difiere del que puede tener una medida sancionadora.

Sin embargo, según recuerda el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 16 de noviembre de 2000, "una cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una sanción (STC 164/1995, FJ 4). De ahí que este Tribunal haya negado carácter sancionador a determinadas medidas que, aunque tenían una función disuasoria, no cumplían al mismo tiempo una función de castigo. A esta conclusión no sólo llegó en los casos en los que se ha tenido que examinar la constitucionalidad del recargo del 10 por 100 previsto en el art. 61.2 LGT (por todas, STC 164/1995, FJ 4), sino también, como ya se ha señalado, cuando se descartó que el incremento de 25 por 100 sobre el interés legal de dinero en los intereses de demora tuviera carácter sancionador [STC 76/1990, FJ 9 B]".

Según el Tribunal Constitucional, "en los supuestos citados se llegó a la conclusión de que la función disuasoria no convertía a las medidas empleadas para su consecución en sanciones, porque, en atención a su entidad y consecuencia, cabía entenderlas justificadas por finalidades distintas de la de castigar. Y así, como hemos visto, en el recargo del 10 por 100 enjuiciado en la STC 164/1995, dada su moderada cuantía, apreciamos la preponderancia de una «función resarcitoria» -en cuanto que uno de sus ingredientes era «precisamente el importe de los intereses de demora» (FJ 5)- y otra de «estímulo positivo para que el contribuyente regularice de manera voluntaria su situación fiscal» (FJ 5); y en la STC 76/1990, destacamos que los intereses de demora establecidos en el art. 58.2. b) LGT, en su redacción dada por la Ley 10/1985, tenían también la finalidad de «compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos» [FJ 9 B]"

El parecer de este Tribunal resulta coincidente con el mantenido por la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, y ambos se alinean, como no podía ser de otra manera, con la reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional. La Audiencia Nacional, en sentencia de 24 de mayo de 2010 (recurso nº 8/2009), al cuestionar este mismo recargo respecto a un retraso de dos días (del 30/06/2007 al 2/07/2007), dice en su Fundamento Octavo:

Sin embargo, a diferencia de las sanciones tributarias, los recargos por declaración extemporánea constituyen obligaciones tributarias accesorias <<que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria>> [art. 25, Ley 58/2003].

Y más concretamente, como queda dicho, 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 [art. 27.1, idem]. Tales prestaciones accesorias se devengan, por tanto, ope legis, por el hecho de la presentación de la declaración o autoliquidación fuera de plazo, Al establecer la Ley que el recargo se devenga automáticamente, al transcurso del plazo de presentación, no exige la concurrencia de un perjuicio económico, Tampoco es de apreciar la vulneración del principio de proporcionalidad, porque como también apunta el órgano gestor en la resolución anotada, <<el legislador ya ha introducido en el art. 27 de la Ley General Tributaria el principio de proporcionalidad,

al establecer tres porcentajes o tramos de recargo progresivos según el mayor tiempo transcurrido desde la fecha en que el sujeto pasivo debió haber presentado la declaración ...>> ... Por lo demás, la distinción entre el recargo de que se trata y las sanciones tributarias a la luz de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional [Sentencias, del Pleno, núms. 164/1995, de 13 de noviembre; 198/1995, de 21 de diciembre, y 44/1996, de 14 de marzo; y sentencia, Sala 2ª, núm. 141/1996, de 16 de septiembre, a las que ha venido a añadirse la sentencia núm. 276/2000, de 16 de noviembre], ha sido remarcada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en sentencias de 16 de diciembre de 2004 [recurso contencioso-administrativo núm. 02/647/2002] y 13 de mayo de 2008 [recurso contencioso-administrativo núm. 02/354/04]. En la última de las cuales, tras exponer la doctrina expuesta en la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995, vino a indicarse que: <<El recargo no es, de suyo, una sanción, sino sólo en los casos en que, por su contenido, por su regulación o por la entidad del gravamen que establezca, materialmente lo sea, con arreglo al criterio establecido por el tribunal constitucional, a la vista de los artículos 24.1 y 25.1 de la Constitución (...)

Además de lo anterior, en la caracterización de la diferencia entre las sanciones y los recargos, debe recordarse que ambas figuras se excluyen mutuamente en su configuración legal,...>>

Por tanto, la primera pretensión de la reclamante no puede prosperar, pues los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo se devengan de forma automática, es decir, no es necesario que concurra dolo o culpa, ni tan siquiera negligencia, basta que concurra la circunstancia prevista en el artículo 27.1 de la L.G.T., no siendo necesario para su imposición probar que la conducta del sujeto pasivo ha sido dolosa, culposa o negligente, lo cual es lógico, pues no se trata de una norma de carácter sancionador.

En todo caso, según ha señalado el Tribunal Económico Administrativo Central en sus resoluciones 4.063/2.010 de 26/ de abril de 2.011, 4.732/2.011 de 28 de noviembre de 2.013 y 2.442/2012 de 17 de julio de 2.014, sólo podría evitar el nacimiento de esta obligación accesoria la concurrencia de caso fortuito o causa de fuerza mayor, circunstancias que no se ha probado concurren en el presente caso.

SEXTO.- El artículo 27.5 de la L.G.T. dispone que "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."

Por tanto, para que sea aplicable la reducción prevista en este artículo deben cumplirse dos requisitos:

1. Que el ingreso total del importe restante del recargo se realice en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo.
2. Que se efectúe el ingreso total de la deuda resultante de la autoliquidación al tiempo de su presentación, o 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.

La A.E.A.T. no practicó dicha reducción "ya que la Administración no ha concedido el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda resultante de la autoliquidación o ha sido concedido con garantía distinta de aval o certificado de seguro de caución."

La sociedad alega lo siguiente: "...ha pagado la totalidad del recargo en el periodo voluntario abierto para su liquidación; asimismo la deuda resultante de la liquidación fue solicitado su aplazamiento, dentro del plazo voluntario de ingreso, es decir junto a la presentación extemporánea de la autoliquidación, sin embargo, la administración consideró la solicitud de aplazamiento, a su vez, extemporánea, lo cual es objeto de otra reclamación económico administrativa ante este mismo Tribunal. No obstante lo anterior, en el momento de liquidación del recargo extemporáneo, ya había sido ingresado el importe total de la deuda autoliquidada, como queda acreditado en el expediente de la AEAT al que designamos a efectos de pruebas."

Por tanto, tampoco puede prosperar esta pretensión de la reclamante, pues tal y como se ha expuesto en el fundamento de derecho cuarto, las solicitudes de aplazamiento no se presentaron junto con las autoliquidaciones extemporáneas, se presentaron al día siguiente."

Octavo.

En lo referente a las alegaciones relativas a la fecha de presentación de la solicitud de aplazamiento en una fecha distinta a la de la presentación de la autoliquidación, el TEAR de Andalucía señala en el Fundamento de Derecho CUARTO de su resolución.

CUARTO.- El 28 de junio del 2.018 el Tribunal Económico Administrativo Central resolvió en recurso de alzada para la unificación de criterio (R.G. 651/2.018) un asunto idéntico a que aquí es objeto de debate fijando el siguiente criterio: "...la mera manifestación de la intención de solicitar un aplazamiento, acreditada en el propio documento de presentación de la autoliquidación en plazo, no puede tenerse por una solicitud de aplazamiento - aunque defectuosa-, al no ir acompañada de los datos y documentos exigidos por el artículo 46 del Reglamento General de Recaudación, razón por la cual no puede producir los efectos propios de ella, a saber: ni supone el inicio del correspondiente procedimiento que habría de resolver la Administración concediendo o denegando el aplazamiento tras el requerimiento de subsanación de defectos que fuera necesario ni la suspensión del inicio del período ejecutivo."

Por tanto, la pretensión de la reclamante no puede prosperar pues las solicitudes de aplazamiento no pueden considerarse presentadas el mismo día que las autoliquidaciones."

Noveno.

No estando de acuerdo con la resolución de las reclamaciones, que le fue notificada el 26/4/2019, formula el lunes 27/5/2019 el presente recurso de alzada, aduciendo, en síntesis:

-Improcedencia de los apremios: no debió iniciarse el periodo ejecutivo, ya que la solicitud de aplazamiento se presentó dos días mas tarde de la presentación de las autoliquidaciones por imposibilidad de presentarla telemáticamente el mismo día.

-Carácter penalizador y sancionador de los recargos por presentación extemporánea.

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

el ajuste a derecho de las resoluciones del TEAR de Andalucía impugnadas, así como de las providencias de apremio y de los recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones.

Tercero.

En lo relativo a la impugnación de las providencias de apremio, establece el artículo 167 de la LGT de 2003:

1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.

2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.

3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.*
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.*
- c) Falta de notificación de la liquidación.*
- d) Anulación de la liquidación.*

e) *Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.*

4. *Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio.*

En consecuencia, para que la Administración proceda a iniciar el procedimiento de apremio, es necesario que se haya iniciado el periodo ejecutivo. En este sentido, el artículo 161 de la misma norma legal, dispone:

1. *El período ejecutivo se inicia:*

a) *En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.*

b) *En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.*

2. *La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.*

No obstante lo anterior, las solicitudes a las que se refiere el párrafo anterior así como las solicitudes de suspensión y pago en especie no impedirán el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en periodo voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo.

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

La declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal de acuerdo con el texto refundido de la Ley Concursal aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, sin perjuicio de que las actuaciones del periodo ejecutivo se rijan por lo dispuesto en dicho texto refundido.

3. *Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.*

4. *El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.*

En el presente caso, de los datos que obran en el expediente, se aprecia que el interesado presentó las autoliquidaciones el 19/2/2018 y el 20/2/2018, es decir, fuera del plazo establecido en la normativa del tributo, por lo que de conformidad a lo dispuesto en el transcrito artículo 161.1.b), de no mediar ingreso o solicitud de aplazamiento presentada ese mismo día, el periodo ejecutivo se iniciaría al día siguiente de las presentaciones. Toda vez que el interesado presentó la solicitud de aplazamiento el día 21/2/2018, es evidente que cuando lo hizo, tal solicitud debe entenderse presentada una vez iniciado el periodo ejecutivo.

Respecto a las alegaciones de la interesada que manifiesta que no pudo presentar las solicitudes de aplazamiento el mismo día que presentó las autoliquidaciones, debe significarse que no se aporta prueba alguna mas allá de sus propias manifestaciones, debiendo recordarse en este sentido lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT de 2003 que preceptúa:

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."

En consecuencia, este Tribunal Central considera acreditado que la interesada al presentar su solicitud de aplazamiento el 21/2/2018, puesto que las autoliquidaciones sin efectuar el ingreso las presentó extemporaneamente el 19/2/2018 y el 20/2/2018, dicha solicitud se presentó en periodo ejecutivo, compartiendo este Tribunal Central los argumentos del TEAR de Andalucía en su Fundamento de Derecho CUARTO.

No obstante lo anterior, en el expediente también se acredita que si bien la interesada presentó la solicitud de aplazamiento en periodo ejecutivo el día 21/2/2018, antes de que la AEAT resolviera la solicitud de aplazamiento de las deudas el 23/4/2018, había dictado y notificado el 4/3/2018 las providencias de apremio que aquí se impugnan, debiendo analizarse las consecuencias de tal actuación administrativa.

Este Tribunal tiene el criterio de considerar que aunque la solicitud de aplazamiento se haya formulado en período ejecutivo, tal solicitud tiene efectos suspensivos, no pudiéndose notificar la providencia de apremio hasta tanto la Administración no resuelva expresamente sobre su solicitud, toda vez que así se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia de 15/10/2020 (Recurso 1652/2019).

En efecto, en nuestra resolución de fecha 16/03/2021 en el recurso 00/04757/2018, decíamos en nuestros Fundamentos de Derecho:

"TERCERO.-

(...)

Según se ha hecho constar en los antecedentes fácticos, la recurrente presentó solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la liquidación por Impuesto sobre Sociedades 2009-2010 el 4 de marzo de 2016, con posterioridad a la conclusión del período voluntario de pago pero antes de la notificación de la providencia de apremio, por lo que se trata de determinar si efectivamente la Administración tenía obligación de tramitar y resolver expresamente la solicitud formulada por la sociedad antes de poder notificar la providencia de apremio.

Sobre esta cuestión, se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en sentencia de 15 de octubre de 2020, dictada en el recurso de casación número 1652/2019, en el que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es: "Determinar si, tomando en consideración los principios de buena Administración que deriva de los artículos 9.3 y 103 de la CE, así como el de buena fe contenido en el artículo 3.1 de la LRJSP, y conforme a los artículos 65.5 y 167.3.b) de la LGT, una Administración tributaria a la que el contribuyente haya solicitado aplazamiento o fraccionamiento en periodo ejecutivo de cobro de las deudas tributarias puede, sin contestar previamente tal solicitud, dictar providencia de apremio en relación con las cuantías adeudadas, con las consecuencias derivadas de tal decisión, como el tipo del recargo procedente".

Pues bien, en esta sentencia, que tiene carácter vinculante, se establece el siguiente criterio:

"El principio de buena administración y el de buena fe impiden que la Administración tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro.

Ante la falta de regulación de esta situación, tales principios obligan a esta solución, ya que el criterio opuesto podría llevar a resultados poco respetuosos con los principios de igualdad y de proporcionalidad, pues haría de idéntica condición a un obligado tributario que, aunque no paga, muestra su clara disposición a hacerlo en condiciones legalmente más favorables, aplazando o fraccionando la deuda, que a aquel otro que niega expresa o tácitamente su abono."

A la vista de lo anterior, la Administración estaba obligada en el caso presente a contestar la solicitud formulada por la entidad, antes de proceder a notificar la providencia de apremio, y ello aún cuando la solicitud hubiera sido presentada en período ejecutivo de pago."

Así las cosas, no resultó procedente que la Administración iniciase el procedimiento de apremio estando pendiente de resolver la solicitud de aplazamiento, aunque ésta se hubiese presentado en periodo ejecutivo, lo que nos lleva a anular las providencias de apremio impugnadas.

Cuarto.

En lo relativo a la impugnación de los recargos por presentación extemporánea de declaraciones, la interesada opone el carácter sancionador de los mismos, alegación que debemos de rechazar, compartiendo este Tribunal Central en este punto, los argumentos y razonamientos jurídicos del TEAR de Andalucía que se han detallado en los antecedentes de hecho de la presente reclamación.

Quinto.

No obstante lo anterior, durante la tramitación del presente recurso de alzada, se ha modificado la normativa reguladora de tales recargos, teniendo carácter retroactivo tal modificación respecto de aquellos actos que no han adquirido firmeza, siempre que resulte mas favorable para la interesada.

En efecto, el artículo 10.2 de la LGT de 2003, establece:

"2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado."

La actual redacción del artículo 27 de la LGT de 2003, tras la modificación operada por el apartado 2 por el art. 13.3 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, establece:

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

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

2. 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.

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 otra parte, disposición transitoria primera.1 de la citada Ley 11/2021, de 9 de julio, dispone:

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, 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."

Por ello, es obligación de este Tribunal Central, determinar en primer lugar si la nueva regulación legal es más beneficiosa para la interesada, y en caso de serlo, aplicar dicha normativa a los recargos por presentación extemporánea impugnados.

En lo referente al recargo por presentación extemporánea el 19/2/2018 correspondiente al I.R.N.R. del ejercicio 2.016, por importe de 568.128,80 euros, dado que el plazo de presentación de la citada autoliquidación finalizaba el 25 de julio del 2.017, la misma había sido presentada con un retraso de 209 días, por lo que la A.E.A.T., en aplicación de la normativa vigente en ese momento, giró la liquidación A29...95, correspondiente al recargo del 15 %

En lo relativo a los recargos por presentación extemporánea el 20/2/2018 de las autoliquidaciones de los pagos fraccionados del IRNR, correspondientes al segundo y tercer pago fraccionado del I.R.N.R. del ejercicio 2.017, por importe de 100.263,18 euros cada una, dado que el plazo de presentación de las citadas autoliquidaciones finalizaba el 20 de octubre y el 20 de diciembre del 2.017, respectivamente, las mismas habían sido presentadas con un retraso de 62 días y de 123 días, respectivamente, por lo que la A.E.A.T., en aplicación de la normativa vigente en ese momento, giró las liquidaciones A29...30 y A29...41, correspondientes al recargo del 5 y del 10 %.

Sin embargo, de acuerdo con la nueva normativa en relación a la autoliquidación correspondiente al I.R.N.R. del ejercicio 2.016, al haber transcurrido 6 meses completos (del 25/7/2017 al 25/1/2018), el recargo por presentación extemporánea sería del 7%, por lo que resulta más favorable la nueva normativa.

Por otra parte, en lo referente a la autoliquidación del segundo pago fraccionado del IRNR de 2017, al haber transcurrido 4 meses completos (del 20/10/2017 al 20/2/2018), el recargo por presentación extemporánea sería del 5%, por lo que resulta más favorable la nueva normativa.

Y en lo relativo a la autoliquidación del tercer pago fraccionado del IRNR de 2017, al haber transcurrido 2 meses completos (del 20/12/2017 al 20/2/2018), el recargo por presentación extemporánea sería del 3%, por lo que también resulta más favorable la nueva normativa.

Sexto.

Así las cosas, resulta procedente que este Tribunal Central, estimando en parte las pretensiones de la interesada:

-Acuerda anular las providencias de apremio, toda vez que no resultó ajustado a derecho su emisión y notificación por estar pendiente de resolución en ese momento la solicitud de aplazamiento de las deudas, y ello con independencia de que se hubiese iniciado el periodo ejecutivo de las mismas.

Y en lo relativo a las liquidaciones por recargo de presentación extemporánea, resulta procedente anular las mismas, por resultar más beneficiosa la aplicación de la nueva normativa, debiendo la oficina gestora volver a liquidar tales recargos de acuerdo con el pronunciamiento de este Tribunal Central.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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