

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091228

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de octubre de 2023

Sala 2.^a

R.G. 272/2021

SUMARIO:

IVA. Deducciones. En general (nacimiento y ejercicio del derecho a deducir). *Ejercicio del derecho a la compensación de cuotas soportadas. Posibilidad de modificar el importe de cuotas compensadas fuera del plazo de declaración.* El Tribunal debe analizar a efectos de dar una solución a la cuestión controvertida en este caso, si le era posible a la contribuyente modificar la autoliquidación presentada originariamente, en la que se aplicaba cuotas a compensar procedentes de ejercicios anteriores, mediante la presentación de una autoliquidación complementaria extemporánea, en la que no ejerce dicha compensación.

La respuesta a dicha cuestión requiere analizar si la compensación en autoliquidaciones posteriores de cuotas a compensar generadas en períodos anteriores, prevista en el art. 99.Cinco de la Ley 37/1992 (Ley IVA), constituye un derecho o una opción tributaria en el sentido del art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT).

Según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, dos son los elementos que deben darse para estar en presencia de una opción tributaria en el sentido del art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT), uno de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes y otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación.

En este sentido, el Tribunal concluye que la compensación de los saldos pendientes de compensar en el IVA a que se refiere el art. 99.Cinco de la Ley del Impuesto constituye un derecho, en la medida en que no reúne los requisitos exigidos para la existencia de una opción. En efecto, no existe en la norma una alternativa entre dos regímenes distintos y excluyentes, sino que el obligado tributario tiene el derecho a aplicar la compensación o no hacerlo en ese momento. Siendo esto así, el ejercicio de tal derecho podrá efectuarse en la autoliquidación del período de liquidación siguiente al que se genere el saldo a compensar y en los sucesivos, del mismo modo que podrá modificarse posteriormente de haberse ya ejercitado, siempre que, en todo caso, nos encontremos dentro del plazo de cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho saldo.

Por consiguiente, la modificación llevada a cabo por la entidad en la autoliquidación complementaria del período mayo del ejercicio 2020 presentada, en el sentido de no aplicar los saldos a compensar de ejercicios anteriores, fue válida, lo que lleva a concluir que, siendo el resultado de la autoliquidación a ingresar y habiéndose presentado esta fuera del plazo legal de presentación, el recargo exigido por la Administración era procedente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 98, 99, 100 y 116.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 71.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 179 y 183.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10, 25, 27, 119 y 122.

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 en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 16/01/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 13/01/2021 contra la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación dictada el 17 de octubre de 2020 por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, período mayo del ejercicio 2020, por una cuantía de 22.147,33 euros.

Segundo.

La sociedad reclamante presentó autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2020, modelo 303, período mayo, el 22 de junio de 2020, con un resultado a devolver de 955.806,03 euros.

Con fecha 9 de julio de 2020 presenta autoliquidación complementaria del mismo período mayo y ejercicio 2020 con resultado a ingresar 590.595,42 euros.

Tercero.

El 20 de octubre de 2020 se notificó liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación con la siguiente fundamentación:

"Con fecha 09-07-2020 ha presentado autoliquidación con modelo 303 AUTOLIQUIDACIÓN IMPUESTO VALOR AÑADIDO correspondiente al ejercicio 2020, período 05, número de justificante ... y un resultado a ingresar de 590.595,42 euros.

El plazo para la presentación de la citada autoliquidación terminó el día 30-06-2020. Por lo tanto, ha presentado la misma con un retraso de 9 días.

La presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración de una autoliquidación con ingreso de la cuantía resultante, cuando el retraso es inferior o igual a tres meses supone que se liquide un recargo del 5% de la cantidad resultante de la autoliquidación, sin que sea exigible interés de demora ni se imponga sanción alguna por dicho retraso.

El importe del recargo se reduce en el 25 por ciento si se cumplen estas dos condiciones:

1. Que el importe del recargo reducido, una vez practicada su liquidación, se ingrese en el plazo del pago en período voluntario abierto con la notificación de la misma.

2. Que la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea se ingrese al tiempo de su presentación o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución, excepto en el caso de que para el otorgamiento del aplazamiento o fraccionamiento no sea necesaria la constitución de garantía por razón de la cuantía, y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar dicha autoliquidación."

El recargo propuesto fue de 29.529,77 euros, reducido de 22.147,33 euros.

En el propio acuerdo de liquidación se da contestación a la alegaciones presentadas por la entidad en el correspondiente trámite de audiencia mediante escrito de fecha 30 de septiembre de 2020 en el que se manifestaba:

- La autoliquidación correspondiente al IVA, período mayo del ejercicio 2020, se presentó con fecha de 22 de junio de 2020, es decir, dentro del plazo reglamentario.

Dicha autoliquidación arrojaba un resultado a devolver de 955.806,03 euros y en ella se aplicaban cuotas a compensar de ejercicios anteriores por importe de 1.532.935,68 euros.

- No obstante, habiendo advertido un error en aquélla, se presentó una declaración complementaria, con fecha de 9 de julio de 2020, siendo el resultado a ingresar 590.595,42 euros.

En concreto, se trató de un error informático, ya que el programa utilizado incluía por defecto en la casilla 67 del modelo 303 cuotas a compensar de períodos anteriores, con independencia de que se hubieran aplicado o no en declaraciones previas. Se adjunta certificado del instalador del software informático reconociendo el fallo en la aplicación.

- Se considera dicho problema informático un supuesto de caso fortuito o fuerza mayor que exime de responsabilidad, citándose a tal efecto diversas resoluciones del TEAC y de diversos órganos jurisdiccionales.

- Asimismo, debe tenerse en cuenta la crisis sanitaria en que se encontraba el Estado durante el período de devengo (1 al 31 de mayo). Esta situación ha supuesto un caso de fuerza mayor, el cual exime de responsabilidad a la empresa.

En relación con dichas alegaciones, la Administración, en el referido acuerdo, consideró lo siguiente:

- Concurren los requisitos previstos en el artículo 27 de la LGT: la autoliquidación del Modelo 303, que da origen a la aplicación del régimen de recargos, ha sido presentada con posterioridad a la finalización del plazo establecido para su presentación y dio como resultado un importe a ingresar.

- No se puede admitir el problema informático como un caso fortuito o un supuesto de fuerza mayor que haga improcedente la aplicación del recargo. En este sentido son muchas las resoluciones de los tribunales que así lo determinan como por ejemplo la resolución 4900/2010 del 18 de abril de 2013, del TEAC.

- Estos recargos se devengan automáticamente cuando se dan los requisitos previstos en la Ley.

"(...) el TEAC ha venido manteniendo que los recargos por presentación extemporánea tienen carácter reglado, que la mera declaración extemporánea lleva por imperativo legal la imposición del correspondiente recargo

y que no se deben ni pueden valorar, a efectos de analizar su procedencia, las circunstancias concurrentes ya que ello equivaldría a asimilarlos con las sanciones, lo cual resulta del todo improcedente. En consecuencia, al no poder ser considerado el recargo como una sanción, es claro que aquél resulta exigible desde el momento en que se dan los presupuestos o requisitos previstos legalmente, con independencia, por tanto, de la voluntad del interesado, no distinguiendo la ley entre el que incumple por error o el que lo hace conscientemente, o el que lo hace al objeto de regularizar su situación tributaria en los ejercicios posteriores a los inspeccionados, por no haber margen de actuación en la Administración a la hora de exigir el recargo."

- Tampoco se puede considerar la situación generada por el COVID-19 como una situación de fuerza mayor.

Cuarto.

Disconforme con la liquidación anterior, la entidad, con fecha 16 de noviembre de 2020, presentó recurso de reposición reiterándose, en parte, en las alegaciones ya presentadas:

- Concurrencia de causa de fuerza mayor como consecuencia de la existencia de un problema informático que determinaba la inclusión, por defecto, en la casilla 67 del modelo 303 cuotas a compensar de períodos anteriores, con independencia de que se hubieran aplicado o no en declaraciones previas.

- Concurrencia de causa de fuerza mayor por la situación provocada por el Covid-19.

- Falta de proporcionalidad: importe del recargo excesivo.

- Y, de forma subsidiaria, en caso de no estimarse las alegaciones de fuerza mayor y caso fortuito, solicita se atienda a la nueva regulación del recargo por presentación extemporánea contenida en el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria.

Quinto.

Con fecha 16 de diciembre de 2020, se dicta acuerdo de resolución de recurso de reposición, desestimando las pretensiones de la entidad con fundamento en los argumentos jurídicos ya expuestos en el acuerdo de liquidación del recargo, recogidos en el antecedente fáctico tercero de esta resolución, y en los siguientes:

"Las circunstancias que han determinado la presentación fuera de plazo, tanto en la Resolución del TEAC de 17 de julio de 2014 como en el asunto planteado por la interesada y que es objeto de este recurso de reposición, no tienen la consideración de casos fortuitos ni de fuerza mayor que puedan determinar la improcedencia del recargo. Asimismo, respecto de la falta de proporcionalidad alegada por la interesada, esta resolución del TEAC manifiesta que: "en relación con la alegación de la vulneración del principio de proporcionalidad cabe señalarse que, una cosa es la proporcionalidad que deba guiar al legislador en la redacción de las normas, y otra bien distinta aquélla de la que deba hacer uso quien interprete y aplique el Derecho. Y es que, si bien aquel retraso de un día puede resultar gravoso, no lo es menos la procedencia ope legis de aquel recargo del 5 %, sin que exista interpretación alguna en Derecho que permita aplicar aquel artículo 27 en sentido distinto".

Por último, la interesada también fundamenta sus alegaciones a la Propuesta de Liquidación de Recargo, en el "Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, de transposición de las directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la unión europea, y de modificación de diversas normas tributarias", el cual, tratándose de un Anteproyecto sometido actualmente a trámite de información pública el 23 de octubre de 2018, no tiene el carácter de Ley y por tanto no es vinculante para la Administración."

Dicho acuerdo fue notificado a la entidad el 16 de diciembre de 2020.

Sexto.

Frente al acuerdo anterior, la entidad interpone el 13 de enero de 2021 reclamación ante este Tribunal Económico-Administrativo Central.

En el trámite procesal oportuno, la reclamante presenta, con fecha 18 de junio de 2021, escrito de alegaciones en el que manifiesta lo siguiente:

"Primera. (...) Con fecha de 20 de mayo de 2020 se presentó el modelo 303, de autoliquidación de IVA, correspondiente al 4º Período, abril de 2020, de esta entidad, con un resultado a compensar. (...) Es importante señalar desde el principio que esta cantidad se solicitó a compensar, y no a devolver.

Posteriormente, con fecha de 22 de junio de 2020 se presentó un primer modelo 303, de autoliquidación de IVA, correspondiente al 5º Período, mayo de 2020. (...) Más tarde, con fecha de 9 de julio de 2020 (...), se presentó una declaración complementaria de la anterior. Esta declaración complementaria, según hemos advertido recientemente, no se debió haber presentado, pues no incluía la cuota a compensar que quedó pendiente de la declaración de abril. (...) El error se debió a que, en el momento de presentar la complementaria, creíamos haber solicitado, en el 4º período, esas cuotas de IVA a devolver, en lugar de a compensar.

(...)

Así, la Administración Tributaria ha dispuesto anticipadamente de 1.532.935,68 euros que, por error, esta parte no compensó en sus declaraciones de mayo, junio y julio de 2020 (cantidad que finalmente ha compensado tras percatarse de ello, en las declaraciones de abril y mayo de 2021 (...)).

Segunda. En vía administrativa, esta parte ha mantenido su defensa sobre la base de alegar caso fortuito como causa eximente de responsabilidad. Todo ello en la presunción de que en el 4º período de 2020 se había presentado una declaración con resultado a devolver, y que en el 5º período se había mantenido como cantidad a compensar, por un error informático, el mismo importe supuestamente solicitado ya a devolver.

(...)

Pero la situación realmente acaecida en este caso concreto, en relación con el artículo 27 de la Ley General Tributaria, no es ya de existencia de una causa eximente de la responsabilidad por presentación de una declaración extemporánea, sino de que esa misma declaración extemporánea se ha comprobado con posterioridad que era incorrecta. Al ser indebido ese ingreso extemporáneo, también es indebida, a juicio de esta parte, la exigencia de un recargo sobre el mismo. Además de no haber compensado cuotas pendientes desde el 4º período de 2020, esta parte ha tenido que afrontar un recargo por extemporaneidad sobre una cantidad ingresada indebidamente. El principio de buena fe de la Administración (que conocía el importe de IVA a compensar desde la autoliquidación del cuarto período de 2020, y tenía a su disposición el detalle de todas las facturas emitidas y recibidas por esta parte) habría sugerido al menos no requerir ningún recargo, pues ninguna cantidad se ingresó fuera de plazo (al contrario, se realizó un ingreso indebido).

Tercera. Además, y de forma subsidiaria, en caso de encontrarse por el Tribunal ajustada a derecho la imposición del recargo por presentación extemporánea, esta entidad considera excesiva y desproporcionada la penalización de un 5% sobre la cuantía resultante por el hecho de haberse retrasado en el pago unos pocos días hábiles (...)."

Con fecha 8 de septiembre de 2021, la entidad presenta un escrito de alegaciones complementario solicitando a este Tribunal, en su caso, la aplicación del nuevo régimen de recargos introducido en la LGT por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

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:

Si resulta ajustado a Derecho el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación del recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación.

Tercero.

La entidad reclamante en el presente procedimiento, es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), sometida, en consecuencia, a las obligaciones previstas en la normativa reguladora del Impuesto.

Señala el artículo 71.4 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Reglamento de IVA, en lo sucesivo), referido a las normas generales para la liquidación del impuesto, lo siguiente:

"4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Función Pública y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación trimestral.

Sin embargo, la declaración-liquidación correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6, párrafo primero, de este Reglamento, deberán presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

El Ministro de Hacienda y Función Pública, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía electrónica."

Por encontrarse la entidad en el supuesto previsto en el párrafo tercero del artículo 71.4 del Reglamento del IVA, transcrito, el plazo para presentar su autoliquidación por IVA correspondiente al mes de mayo de 2020, finalizó el 30 de junio de 2020.

Es un hecho constatado, sobre el que no se plantea duda alguna, de acuerdo con la documentación que figura en el expediente, y con las propias manifestaciones de la entidad, reconociendo tal extremo, que, respecto del período mayo del ejercicio 2020, la presentación de una autoliquidación complementaria e ingreso que resulta de la misma tuvo lugar el 9 de julio de 2020, siendo que, dentro del plazo reglamentario de declaración, la autoliquidación presentada por el mismo período y ejercicio, dio como resultado un importe a devolver.

Cuarto.

La regulación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo se encuentra recogida en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en adelante), que, según redacción vigente al tiempo de producirse los hechos de este expediente, dispone 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."

De conformidad con el artículo 122 de la LGT:

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

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

(...)"

Es decir, de los preceptos transcritos, 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 la ausencia de la misma, y supone que se presente la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación omitida o bien una declaración complementaria que rectifique la anterior formulada en plazo. En ambos casos deberá hacerse constar expresamente el período impositivo a que se refieren las bases y cuotas del Impuesto que son objeto de regularización.

De acuerdo con lo anterior, los requisitos exigidos por la norma para la exacción del recargo son 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.

A estos efectos, el artículo 25 de la LGT dispone:

"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."

Quinto.

Este Tribunal se ha referido, de forma reiterada, a la naturaleza del artículo 27 de la LGT, previamente transcrito, entre otras, en sus resoluciones de 26 de abril de 2011 (R.G. 00-04063-2010); de 28 de noviembre de 2013 (R.G. 00- 04732-2011); de 17 de julio de 2014 (R.G. 00-02442-2012) y de 16 de diciembre de 2021 (R.G. 00-05098-2019), que constituyen doctrina.

Dispone, así, la resolución de 17 de julio de 2014 (el subrayado es nuestro):

"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, entre 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.

(...)

Las alegaciones de la entidad exigen recordar la doctrina que niega el carácter sancionador a los recargos por presentación extemporánea de declaraciones.

Así, 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, y 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,...>>" (el subrayado es de este Tribunal).

Así las cosas, y en aplicación de lo expuesto en el artículo 1105 del Código Civil, de aplicación supletoria a las obligaciones tributarias conforme lo dispuesto en el artículo 7.2 de la LGT y 1090 del propio Código Civil, podría excluirse el nacimiento de la obligación si el incumplimiento tuviese por causa un caso fortuito o fuerza mayor, pero este no es el caso de la entidad reclamante, ya que la presentación de la autoliquidación por retraso de un día, tal como manifiesta en el escrito de alegaciones, se debió a un error consistente en tomar como referencia la fecha de finalización del plazo correspondiente al mes de diciembre del ejercicio 2010.

El devengo del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento no está condicionado a que se demuestre la culpabilidad o negligencia del obligado tributario, pues no lo prevé la ley ni es una norma de carácter sancionador. En su caso, según ha señalado este TEAC en ocasiones anteriores (00/4063/2010, de 26/04/2011; 00/4732/2011, de 28/11/2013) sólo podría evitar el nacimiento de esta obligación accesorial la concurrencia de caso fortuito o causa de fuerza mayor que no se dan en el presente caso. En consecuencia, tampoco es necesario, tal como alega la entidad reclamante, motivar la existencia de culpabilidad en la presentación extemporánea de la autoliquidación.

Por otro lado, en relación con la alegación de la vulneración del principio de proporcionalidad cabe señalarse que, una cosa es la proporcionalidad que deba guiar al legislador en la redacción de las normas, y otra bien distinta aquélla de la que deba hacer uso quien interprete y aplique el Derecho. Y es que, si bien aquel retraso de un día puede resultar gravoso, no lo es menos la procedencia 'ope legis' de aquel recargo del 5 %, sin que exista interpretación alguna en Derecho que permita aplicar aquel artículo 27 en sentido distinto."

De la doctrina señalada se desprende que no es preciso valorar la concurrencia de culpabilidad o negligencia en la conducta de la entidad que presenta de forma extemporánea una autoliquidación, siendo que la exigencia del recargo por presentación extemporánea se exige por concurrir un retraso en la presentación, con los requisitos previstos en el referido artículo 27 de la LGT, sin necesidad de que el mismo resulte culpable.

Sexto.

Sentado lo anterior, a la vista de la presentación por parte de la reclamante de una autoliquidación fuera de plazo con resultado a ingresar, parece que concurren los requisitos anteriormente referidos para la aplicación del régimen de recargos del artículo 27 de la LGT. No obstante, la entidad alega la improcedencia del recargo girado por la Administración en la medida en que la autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo fue incorrecta al no incluir en la misma la aplicación de cuotas a compensar procedentes de ejercicios anteriores, en concreto del período abril del mismo ejercicio 2020, compensación que sí aplicó en la autoliquidación del período mayo del 2020 presentada dentro del plazo reglamentario con resultado a devolver.

Como punto de partida para la resolución de la cuestión que se suscita en este expediente debemos acudir a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA).

Según el artículo 179 de dicho texto comunitario:

"La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo".

Asimismo se reconoce el derecho que tienen los sujetos pasivos del impuesto a trasladar al período impositivo siguiente el exceso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido deducibles, sobre las cuotas devengadas, o bien el derecho a solicitar la devolución de dicho exceso, en las modalidades fijadas por los Estados Miembros. Así lo recoge el artículo 183 de la Directiva IVA según el cual:

"Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros podrán negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante."

La transposición de dichos preceptos al Derecho interno se ha llevado a cabo por los siguientes artículos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA, en adelante):

"Artículo 98. Nacimiento del derecho a deducir.

Uno. El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes.

(...)

Artículo 99. Ejercicio del derecho a la deducción.

Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

(...)

Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho

(...)

Cinco. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

(...)."

Añadiendo el artículo 100 de la Ley del IVA, en su párrafo primero, que "el derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta ley".

Pues bien, a la vista de lo dispuesto en la normativa indicada debe comenzarse por distinguir entre el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido y el derecho a

ejercitarlo. Es decir, el derecho a deducir nace conforme el transcrito artículo 98 cuando se devenguen las cuotas deducibles, mientras que el derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Por otro lado, el artículo 99 de la Ley del IVA regula el derecho a compensar el saldo originado a favor del sujeto pasivo al haber excedido, en períodos anteriores a aquel al que se refiere la declaración, el importe de las cuotas del impuesto deducidas respecto de las cuotas devengadas en dichos períodos. El apartado Cinco del artículo 99 establece esa posibilidad de compensar el exceso de las cuotas deducibles sobre las devengadas en períodos anteriores, siempre que no hubiese transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

Como ya ha tenido ocasión de pronunciarse este Tribunal Económico- Administrativo Central, la deducción se configura como un derecho potestativo que nace, con carácter general, cuando se devenga la cuota deducible y caduca cuando no se ejercita en el plazo que la Ley del IVA determina. El ejercicio del derecho se articula con la inclusión de la cuota soportada en los Libros Registro de la entidad y en una declaración-liquidación, que podrá ser la relativa al período en que se haya soportado u otra posterior siempre que no hubiera transcurrido el mencionado plazo. El derecho a la compensación, sin embargo, surge de la propia declaración-liquidación, cuando la cuantía total del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado y deducido en el período de liquidación supera la cuantía total del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado en el mismo período, lo que origina un crédito a favor del sujeto pasivo y en contra de la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación inmediatamente posterior y en las siguientes, en la cuantía máxima posible, hasta el plazo de caducidad fijado por la norma, y sin perjuicio del derecho que asiste al sujeto pasivo a solicitar la devolución del saldo existente a su favor a 31 de diciembre y que puede ejercitar al presentar la última declaración de cada ejercicio. Tratándose de sujetos pasivos acogidos al régimen de devoluciones mensuales regulado en el artículo 116 de la Ley del IVA, dicho derecho a la devolución se podrá ejercitar al término de cada período de liquidación.

En consecuencia, si las cuotas soportadas deducibles son superiores a las cuotas devengadas, el sujeto pasivo tendrá un crédito contra la Hacienda Pública que, como regla general, podrá compensar en sus declaraciones-liquidaciones posteriores dentro del plazo de caducidad o, alternativamente, podrá solicitar la devolución del saldo a su favor en la última declaración-liquidación de los años comprendidos dentro de dicho plazo o en las correspondientes a cada período de liquidación para los sujetos en régimen de devolución mensual.

Séptimo.

En el presente caso, analizada por este TEAC la documentación obrante en el expediente, resulta que la entidad reclamante, inicialmente, determinó una cuota a devolver como resultado de su autoliquidación por el período mayo del ejercicio 2020, autoliquidación presentada dentro del plazo reglamentario de declaración, concretamente el 22 de junio de 2020.

En dicha autoliquidación se recoge, entre otros datos, los siguientes:

- TOTAL CUOTA DEVENGADA- Casilla 27: 3.051.188,10 euros
- TOTAL A DEDUCIR- Casilla 45: 2.474.058,45 euros
- RESULTADO RÉGIMEN GENERAL- Casilla 46: 577.129,65 euros
- CUOTAS A COMPENSAR DE PERIODOS ANTERIORES- Casilla 67: 1.532.935,08 euros
- RESULTADO DE LA LIQUIDACIÓN- Casilla 71: -955.806,03 euros

Asimismo, la reclamante opta por la devolución del saldo existente a su favor rellenando la casilla 73 e indicando el número de cuenta bancaria en el que realizar el importe de la devolución de 955.806,03 euros.

Consta, por otra parte, que con fecha 9 de julio de 2020, la entidad presentó una autoliquidación complementaria de la anterior y, por tanto, relativa al mismo período mayo del ejercicio 2020, en la que, además de marcar la casilla correspondiente a estar en presencia de una autoliquidación complementaria, identificando la autoliquidación anterior, consigna los siguientes datos, entre otros:

- TOTAL CUOTA DEVENGADA- Casilla 27: 3.055.533,66 euros
- TOTAL A DEDUCIR- Casilla 45: 2.464.938,24 euros
- RESULTADO RÉGIMEN GENERAL- Casilla 46: 590.595,42 euros
- RESULTADO DE LA LIQUIDACIÓN- Casilla 71: 590.595,42 euros

y procedió a su ingreso al tiempo de la presentación.

Es decir, en la autoliquidación complementaria, además de modificar determinados datos relativos al IVA devengado y al soportado deducible, el sujeto pasivo no incluyó en la casilla 67 el importe de 1.532.935,08 euros

correspondiente a cuotas a compensar de períodos anteriores, modificando así la autoliquidación inicial en la que se procedió a su compensación.

Por tanto, debemos analizar a efectos de dar una solución a la cuestión controvertida en este expediente, si le era posible a la reclamante modificar la autoliquidación presentada originariamente, en la que se aplicaba cuotas a compensar procedentes de ejercicios anteriores, mediante la presentación de una autoliquidación complementaria extemporánea, en la que no ejerce dicha compensación.

La respuesta a dicha cuestión requiere analizar si la compensación en autoliquidaciones posteriores de cuotas a compensar generadas en períodos anteriores, prevista en el artículo 99. Cinco de la Ley del IVA, constituye un derecho o una opción tributaria en el sentido del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.

El concepto de opciones tributarias del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria ha sido delimitado por el Tribunal Supremo en diversas sentencias como son, la de 30 de noviembre de 2021 (recurso de casación 4464/2020) en relación con la compensación de bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades, y las de 23 de febrero de 2023 (recursos de casación 6007/2021 y 6058/2021) en cuanto al derecho a la deducción de cuotas soportadas en el IVA.

Precisamente, en relación con el derecho a la deducción de cuotas soportadas en el IVA se ha pronunciado este Tribunal en resolución de misma fecha que la presente, dictada en el procedimiento RG: 00-06065-2021, en la que se establece lo siguiente:

"Cuatro. Tratándose de la rectificación de autoliquidaciones de IVA para incluir en las mismas cuotas soportadas no aplicadas inicialmente, este TEAC venía sosteniendo, en resoluciones de fecha 21 de enero de 2016 (RG 00-09637-2015) y de 20 de enero de 2022 (RG 00-01035-2019), entre otras, el siguiente criterio:

"La inclusión de las cuotas de IVA soportadas en la autoliquidación correspondiente a un período de liquidación constituye una opción, en el sentido que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el período en el que se soportaron las cuotas o en cualquiera de los posteriores. Dicha opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación de ese período, sin perjuicio del ejercicio de ese derecho en las siguientes de conformidad con el artículo 99.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido."

No obstante lo anterior, se debe tener en cuenta el criterio sentado por el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 23 de febrero de 2023 (números de Recurso de casación 6007/2021 y 6058/2021).

La cuestión con interés casacional planteada ante el Alto Tribunal en los procedimientos de referencia fue la siguiente:

"Determinar si el contribuyente puede instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA, en la que se ha procedido a incluir mayores cuotas soportadas, presentada a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector previo y con el objetivo de evitar ser sancionado, o, por el contrario, para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, deberá practicarla en otra autoliquidación ulterior dentro del período de caducidad legalmente establecido."

En este sentido, por lo que aquí interesa, el Tribunal Supremo expone que "una de las claves para resolver la cuestión de interés casacional suscitada vendrá determinada por la consideración del ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas en el IVA como una opción del obligado tributario, o como un derecho del que podrá hacer uso incluso una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación del período correspondiente, a través de una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del artículo 120.3 de la LGT."

La postura que la entidad recurrente sostiene, en contra de la mantenida por la Administración tributaria e instancias revisoras posteriores, es que la deducción de cuotas de IVA soportadas constituye un derecho del contribuyente y no una opción en los términos previstos en el artículo 119.3 de la LGT según el cual:

"3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración."

Por su parte, según el criterio administrativo, coincidente con el mantenido por el TEAC en la referida resolución de 21 de enero de 2016, el derecho a la deducción es una opción y, en caso de no haberlo ejercido, no es posible modificar la opción una vez vencido el plazo de presentación de las autoliquidaciones, sino que la entidad podrá practicar la deducción en las autoliquidaciones correspondientes a períodos posteriores con el límite del plazo

de cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho a deducir conforme a lo previsto en el artículo 99. Tres de la Ley del IVA.

En los fundamentos de derecho de las sentencias referidas, el Tribunal Supremo hace alusión a los pronunciamientos mantenidos por la propia Sala en sentencias de 30 de noviembre de 2021 (recurso de casación 4464/2020), y otras posteriores de 2 y 3 de diciembre de 2021, entre otras, en las que analizando si la compensación de bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades constituye una opción tributaria, realiza las siguientes declaraciones:

"[...] La decisión que debemos adoptar en este recurso de casación es determinar si a través de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, presentada extemporáneamente, la obligada tributaria puede compensar sus BIN con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes.

[...] La indefinición normativa de las opciones tributarias.

En los términos en los que se acaba de presentar, la presente controversia jurídica reclama interpretar, de entrada, el artículo 119 LGT, referido a "Declaraciones Tributarias",

Así, ni la LGT ni sus reglamentos de desarrollo definen el concepto jurídico de "opciones tributarias" a las que se refiere el art. 119.3 LGT.

Contrasta con este silencio conceptual, la circunstancia de que ese mismo precepto, en su apartado primero, se encarga de definir lo que es "declaración tributaria".

En el contexto de la calidad jurídica de la ley resulta exigible una mínima coherencia interna en cualquier producto legislativo, correspondiendo, en su caso, a la Administración, completar, acotar o desarrollar a través de disposiciones administrativas generales las previsiones de la ley, claro está, dentro del margen de maniobra que, en cada momento, el ordenamiento jurídico confiera al reglamento.

Y, en este sentido, no resulta coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas, que pueden resultar altamente desfavorables para el contribuyente, sobre la base de la indefinición y equivocidad que el ordenamiento tributario exhibe con relación a las opciones tributarias, alejadas, por ende, de los parámetros de claridad y precisión exigibles.

Pero es que, más allá de las puntuales dificultades que emerjan en la aplicación de determinadas normas y, en definitiva, de los derechos que las mismas alberguen, tal inconcreción conceptual puede generar efectos perjudiciales de magnitud sistémica cuando se trate de interpretar principios de ordenación del sistema tributario - como los de capacidad económica o de equitativa distribución de la carga tributaria - o, en fin, cuando el operador jurídico se enfrenta a la compleja tarea de evaluar principios, referidos ya a la aplicación del sistema tributario como, por ejemplo, el de proporcionalidad.

[...] Delimitación de las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT.

El artículo 12.2 de la LGT, en ausencia de definiciones en la normativa tributaria, nos conmina a "entender" los términos empleados en sus normas "conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

Dicha tarea, que en modo alguno alcanza la definición de la norma, exige integrar, en ocasiones, los términos utilizados -en este caso, el de "opciones" tributarias- lo que redundará en la clara dificultad de fijar doctrina general al respecto, a los efectos del art. 93 LJCA, ante la necesaria consideración de las circunstancias concomitantes.

De acuerdo con el Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española (RAE), el término "opción" comporta varias acepciones, la mayoría basadas en la idea de elección entre diferentes alternativas, como por ejemplo "cada una de las cosas a las que se puede optar" o "derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico" (acepción jurídica).

Ahora bien, conviene que enfatizamos que el artículo 119.3 LGT no se refiere a cualesquiera opciones -es decir, a un concepto amplio o genérico de opción-, sino sólo a aquellas "opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración."

A nuestro juicio, semejante previsión implica, primero, que esa "normativa tributaria" identifique que, una determinada alternativa que se le presenta o se le ofrece al contribuyente, es una verdadera "opción tributaria" y, segundo, que esa opción deba ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración.

Opciones tributarias en el sentido expresado, se encuentran sin dificultad en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("BOE" núm. 285, de 29 de noviembre), como la opción por la tributación conjunta (arts. 83) o la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (art. 93); en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("BOE" núm. 288, de 28 de noviembre), como la elección del régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (art. 48 LIS) o la aplicación del régimen de consolidación fiscal (art. 61 LIS); o, en fin, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("BOE" núm. 312, de 29 de diciembre), con relación, por ejemplo, a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades (art. 163 quinquies).

[...] En nuestra opinión, dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT, frente a otros supuestos, ajenos al precepto: (i) uno, de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes

y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación.

Así, de entrada, no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes.

Por otro lado, ahondando en el elemento volitivo descrito, si la LGT considera declaración tributaria "todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos" (art 119.1 párrafo primero), parece evidente que las declaraciones tributarias deben ser expresas, no presuntas y, por tanto, en la medida que opciones tributarias son las "que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración" (art 119.3), también resulta evidente que la elección (o la renuncia) de una u otra alternativa en que la opción consiste, necesariamente habrá de ser expresa y no presunta, precisamente, por venir incorporada a una declaración o autoliquidación, calificada esta última como declaración por el art. 120.1 LGT, sin perjuicio del ejercicio tácito de la opción cuando se desprende de forma inequívoca y concluyente la voluntad de elección (sentencia de este Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, rec. Cas. 5692/2017 ECLI:ES:TS:2020:1102).

Como hemos visto, no cabe presumir la elección o voluntad del contribuyente desde el momento que el ejercicio de toda opción ha de ser expresa o tácita pero inequívoca.

[...] Compensar o no las BIN es un derecho del contribuyente, no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT.

En su redacción vigente en los ejercicios impositivos a los que se ciñe el recurso, el art 25.1 TRLIS expresaba que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación "podrán ser compensadas" con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

Como expresa el escrito de interposición, esto significa que el sujeto pasivo puede elegir por compensarlas o no compensarlas, determinando, además, dentro de los límites establecidos, el período o períodos en los que aplicar la compensar y en qué cuantía.

Ahora bien, esa facultad o posibilidad no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT porque no colma los requisitos expresados en el fundamento de derecho anterior para su consideración como tal pues, en particular, ni el art 25 TRLIS ni el actual art 26 LIS están describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

Debe tenerse en consideración que la compensación de bases imponibles es el medio que garantiza que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible.

De esta manera, se manifiesta la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BIN, pues, por un lado, se configura como un verdadero derecho del contribuyente y, por otro lado, sirve al principio constitucional de capacidad económica (art 31 CE), como principio de ordenación del sistema tributario.

En definitiva, la compensación de las BIN es un verdadero derecho autónomo, de modo que el contribuyente podrá "ejercer" el derecho de compensar o "no ejercerlo", incluso, llegado el caso, "renunciar" a él.

Y, como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley. No cabe, en consecuencia, impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea.

Además, el contribuyente que cumple con su obligación de declararlas BIN pendientes de compensar, al mismo tiempo que está poniendo en conocimiento de la Administración la propia existencia de las BIN, está también previniéndole de que procederá en el futuro a ejercer ese derecho. De esta forma, la compensación de las BIN se configura como un derecho, preexistente a la propia autoliquidación.

Finalmente, la presentación extemporánea ante una autoliquidación podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. Ahora bien, lo que no resulta posible -y así, además, lo ha entendido la propia Administraciones anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios (entre otras, resoluciones del TEAC 10 de abril de 2002 (res. 2212/00) y de 19 de diciembre de 2005 (res. 3583/02).

En consecuencia, como la decisión de compensar o no las BIN no es una opción tributaria, ex art. 119.3 LGT, sino el ejercicio de un derecho del contribuyente, de modo que en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades expresa una voluntad inequívoca y válida de compensar las BIN generadas en ejercicios anteriores, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando ese derecho.

[...] Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la pregunta que nos formula el auto de admisión, consistente en "[d]eterminar, interpretando el artículo 119.3 LGT, si es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, el mecanismo de compensación de bases

imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente", con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, en función de todo lo razonado procede declarar lo siguiente:

"En el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3LGT" [...]."

A partir de dicha doctrina jurisprudencial, el Tribunal Supremo concluye que "el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT", toda vez que no reúne los elementos fundamentales para delimitar las opciones tributarias, pues no implica que se conceda por la norma tributaria una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes señalando al efecto lo siguiente:

"En efecto, el hecho de que la ley del IVA contemple que los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del impuesto devengadas y que el artículo 99.Tres LIVA disponga los períodos en que este derecho de deducción puede ejercitarse -" solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho"- únicamente significa que el sujeto pasivo puede elegir por deducir el montante total de las cuotas deducibles soportadas en el período de liquidación en que las haya soportado o en los sucesivos períodos, con el límite de que no haya transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho, pero esa facultad o posibilidad, al igual que ocurría con la compensación de las bases imponibles negativas en el impuesto de sociedades, no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT porque no colma los requisitos expresados anteriormente para su consideración como tal, pues ninguno de los preceptos relativos al derecho a la deducción está describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En definitiva, cuando un contribuyente decide deducir unas cuotas soportadas de IVA no está ejercitando ninguna opción, sino un derecho.

Ello comporta, en relación con las circunstancias concurrentes en el caso examinado, que la presentación de las autoliquidaciones complementarias modificando la deducción inicial de las cuotas de IVA soportadas, no pueda calificarse como opción tributaria, sino como ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado."

Cinco. Según señala el Tribunal Supremo en la sentencia anteriormente reproducida, en las opciones tributarias concurren dos elementos o requisitos que permiten delimitarlas frente a otros supuestos:

1º Requisito objetivo: la existencia en la normativa tributaria de una alternativa entre regímenes tributarios distintos y excluyentes.

2º Requisito volitivo: la elección de la alternativa concreta por la que se opta debe ser declarada expresamente en la correspondiente declaración o autoliquidación.

Por tanto, transcribiendo nuevamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, "no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes."

En particular, como establece el Alto Tribunal en la precitada sentencia, "el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT, toda vez que no reúne los elementos fundamentales, que anteriormente hemos referido, para delimitar las opciones tributarias, pues, en esencia, no implica que se conceda por la norma tributaria una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes."

Tras sentar dicho criterio, el Tribunal Supremo analiza en las citadas sentencias, a la vista de las circunstancias del supuesto examinado en las mismas, si el contribuyente podía instar la rectificación de una autoliquidación complementaria presentada por el mismo, concluyendo en sentido afirmativo.

En este sentido, entiende este TEAC que el criterio fijado por el Tribunal Supremo, en cuanto considera que el ejercicio del derecho de deducción en el IVA no constituye una opción, se establece con carácter general y no limitado al supuesto concreto planteado en el litigio.

A partir de lo expuesto en los fundamentos de derecho anteriores, este Tribunal Central debe modificar el criterio que venía manteniendo, asumiendo el criterio jurisprudencial en el sentido de considerar que la deducción de las cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria en los términos previstos en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.

En cualquier caso, dicho derecho deberá ejercitarse, incluso en los casos en que se haga mediante la presentación de una autoliquidación extemporánea, dentro del plazo y según las formalidades a que se refiere el artículo 99.Tres de la Ley del IVA."

Octavo.

La aplicación práctica de todo lo expuesto al caso que nos ocupa nos lleva a analizar si la compensación del exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas no deducido en períodos anteriores constituye un derecho o una opción tributaria, a los efectos de que sea factible una modificación posterior a su ejercicio.

Conviene recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, dos son los elementos que deben darse para estar en presencia de una opción tributaria en el sentido del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria: "(i) uno, de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación."

En este sentido, debemos concluir que la compensación de los saldos pendientes de compensar en el IVA a que se refiere el artículo 99.Cinco de la Ley del Impuesto constituye un derecho, en la medida en que no reúne los requisitos exigidos para la existencia de una opción. En efecto, no existe en la norma una alternativa entre dos regímenes distintos y excluyentes sino que el obligado tributario tiene el derecho a aplicar la compensación o no hacerlo en ese momento. Siendo esto así, el ejercicio de tal derecho podrá efectuarse en la autoliquidación del período de liquidación siguiente al que se genere el saldo a compensar y en los sucesivos, del mismo modo que podrá modificarse posteriormente de haberse ya ejercitado, siempre que, en todo caso, nos encontremos dentro del plazo de cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho saldo.

Por consiguiente, la modificación llevada a cabo por la entidad en la autoliquidación complementaria del período mayo del ejercicio 2020 presentada, en el sentido de no aplicar los saldos a compensar de ejercicios anteriores, fue válida, lo que lleva a concluir que, siendo el resultado de la autoliquidación a ingresar y habiéndose presentado esta fuera del plazo legal de presentación, el recargo exigido por la Administración era procedente.

En consecuencia, se desestiman las pretensiones de la reclamante en este punto.

Noveno.

Por otra parte, se refiere la entidad a la cuestión de la proporcionalidad del recargo impuesto.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado este Tribunal en la resolución de 16 de diciembre de 2021 (R.G. 00-05098-2019), entre otras, señalando en su fundamento de derecho sexto lo siguiente:

"SEXTO. (...)

Ya nos hemos referido sucintamente a la cuestión de la proporcionalidad puesto que se refirió a la misma la resolución de este TEAC, referida anteriormente, que señala al respecto: "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 ...>>". No obstante, nos referiremos de forma concreta a esta cuestión alegada, a efectos de completar la argumentación.

En este sentido, además de lo ya señalado, considera conveniente, este Tribunal, traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en torno a la cuestión del respeto al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario, considerando que la misma resulta aplicable al caso que nos ocupa, en el que nos encontramos ante la exigencia de obligaciones tributarias accesorias, respecto de las que la normativa no refiere, de forma expresa, el respeto al principio señalado.

Señala el Tribunal Supremo en los fundamentos de derecho dictados en casación, en Sentencia 2742/2013, de 11 de diciembre de 2014, lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Como ha quedado explicitado en los Antecedentes, la Sala de instancia llega a la conclusión de que «la Administración se ha[bía] limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, [por lo que] considera la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados, pues "no cabe, como hace el reclamante, fijarse en el perjuicio económico inexistente en LM por las actas incoadas pues para el otro sujeto el empleo de facturas con datos falsos o falseados para justificar gastos origina un menor ingreso en la deuda tributaria y, por tanto, un perjuicio económico", debiendo confirmarse la sanción impuesta». Asimismo, rechaza las alegaciones de la actora sobre la improcedente aplicación de la sanción tributaria al considerar acreditado «el

incumplimiento sustancial de la obligación de facturación toda vez que afectaba a más del 20% de las operaciones realizadas en diciembre de 2004 y en diciembre de 2005, tal y como exige el precepto» (FD Quinto).

(...)

Esto sentado, es evidente que no concurre en el presente supuesto desproporción alguna entre el comportamiento infractor y la sanción impuesta por la Administración tributaria a la entidad recurrente. Y no existe quiebra alguna del principio de proporcionalidad en la cuantificación de la sanción, no por la mayor o menor intencionalidad apreciada en la conducta de la parte actora o por la cuantía del perjuicio económico que dicha conducta entraña para la recaudación, sino por el contenido concreto que se ha venido atribuyendo al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador y por los términos específicos en los que el legislador tributario ha establecido las sanciones y la aplicación de los criterios de graduación de las mismas en la vigente LGT de 2003.

Como viene señalando reiteradamente el Tribunal Constitucional (en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador), corresponde al legislador la potestad exclusiva «para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo» (por todas, SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9; y 136/1999, de 20 de julio, FJ 23). Y, en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a «los Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto», conclusión ésta que se deduce del art. 117 CE (STC 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, in fine). En consecuencia, «no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito» (STC 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, in fine) y en los supuestos en que «una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir», «será imputable al legislador y no al Juez» (STC 136/1999, de 20 de julio, FJ 21, in fine). De esta doctrina jurisprudencial se ha hecho eco, asimismo, esta Sala en nuestras Sentencias de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 1398/2004), FD Sexto B) y de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), FD Quinto D).

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), «en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada» no ha dejado «a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar» [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que «la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considera[ndo] la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados» (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad."

La Administración tributaria se limitó, en el caso que nos ocupa, a exigir el recargo previsto en el artículo 27 de la LGT, por presentación extemporánea de autoliquidación, por lo que, a la vista de lo sostenido por el Tribunal Supremo, no corresponde a este Tribunal valorar la proporcionalidad del recargo exigido por el legislador."

Décimo.

Sentado lo anterior, y partiendo de la procedencia de la exigencia del recargo por presentación extemporánea en los términos expuestos, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, 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, ha dado nueva redacción al apartado 2 del artículo 27 de la LGT, en lo que a la cuantía de los recargos se refiere, produciéndose su entrada en vigor a partir del 11 de julio de 2021.

Señala lo siguiente, el artículo 27 de la LGT, tras la modificación referida:

"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."

En lo que al caso que nos ocupa se refiere, la aplicación del artículo en su redacción actual, exigiría la exigencia de un recargo del 1%, en lugar del 5%, impugnado.

El artículo 10 de la LGT, referido al ámbito temporal de las normas tributarias, e invocado por la entidad reclamante, señala:

"1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

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."

De acuerdo con el artículo referido, la regla general determina la irretroactividad de las normas tributarias. No obstante, y tal como señala el segundo párrafo del apartado segundo, en determinados supuestos, entre los que se encuentra el régimen de los recargos, se prevé la aplicación retroactiva de la norma para aquellos actos que no sean firmes, en tanto resulte más favorable al interesado.

En cuanto a la aplicación del nuevo régimen de recargos, el apartado 1 de la Disposición Transitoria primera de la Ley 11/2021 dispone:

"Disposición transitoria primera. Régimen transitorio en materia de recargos, reducción de sanciones, limitación de pagos en efectivo y transmisiones de determinados bienes.

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."

El acto objeto de la presente impugnación no ha devenido firme, en tanto se tramita actualmente la reclamación en vía económico-administrativa ante este Tribunal.

Por su parte, es indudable que la aplicación de la nueva norma, en vigor desde el 11 de julio de 2021, resulta más favorable a la entidad reclamante, al resultar en un importe menor a ingresar, por ser menor el importe del recargo que se exige.

Concurriendo las dos circunstancias señaladas, resultaría de aplicación el nuevo recargo que establece la nueva redacción del artículo.

Lo anterior constituye doctrina de este Tribunal, señalada en sus resoluciones de 22 de septiembre de 2021 (R.G. 00-00034-2020 y R.G. 00-08015-2020), que señalan que "la reforma del artículo 27 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 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".

Décimo primero.

De acuerdo con lo señalado en los fundamentos de derecho anteriores, se confirma la procedencia de la exigencia del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, si bien el importe del mismo deberá ajustarse conforme a la redacción actual de la norma que lo regula y exige.

En consecuencia, procede la estimación parcial de la presente reclamación para que por la Administración se adapte el recargo exigible a la nueva regulación.

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 Función Pública.