

AUDIENCIA NACIONAL

*Sentencia de 5 de diciembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo.
Recurso n.º 947/2020*

SUMARIO:

Deuda Tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Existencia de requerimiento previo. El TEAC consideró la regularización del IRNR del ejercicio 2011 de carácter general, en la que la Inspección entendió que la sociedad irlandesa operaba a través de un establecimiento permanente en España. Con posterioridad a la firma del acta de inspección en conformidad, procedió a presentar declaración por el IRNR con establecimiento permanente de los ejercicios posteriores a la antedicha regularización Inspección, (2012 a 2015), considerando el TEAC procedente el recargo por declaración extemporánea. La única cuestión de fondo que se suscita en el presente recurso es la relativa a la existencia o no de requerimiento previo a los efectos de determinar la procedencia del recargo por declaración extemporánea liquidado por la Administración, más concretamente sobre la existencia en este caso de requerimiento previo, previsto en el art. 27.1 LGT, como presupuesto jurídico negativo excluyente del recargo; y, más concretamente aún, si cabe entender comprendidas en el concepto de requerimiento previo, como presupuesto negativo del recargo, las invocadas actuaciones de comprobación e investigación referidas a un ejercicio anterior que concluyeron con la liquidación dianante del acta de conformidad, en la que se entendió que la sociedad irlandesa actuaba en España mediante un establecimiento permanente, de lo que se seguía la sujeción a ciertas obligaciones y régimen en cuanto al IRNR relativo a la "distribución de productos y dispositivos electrónicos". El TS ha resuelto que el concepto de requerimiento previo ha de entenderse en sentido amplio y que no es bastante con que existan actuaciones de comprobación que sirvan de elemento inductor o motivador de la regularización espontánea para quedar liberado del recargo por falta de concurrencia del elemento normativo excluyente de esa prestación, el del requerimiento, hace falta algo más. La Sala se remite a la STS de 16 de octubre de 2025, recurso n.º 5744/2023 en la que se estableció como jurisprudencia que la regularización efectuada por el obligado tributario, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo en atención a unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración encaja en el concepto técnico-jurídico de requerimiento previo de la Administración tributaria al que se refiere el artículo 27.1 LGT, que aplicada al caso de autos conlleva la estimación del recurso y la improcedencia del recargo por declaración extemporánea.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA**

AUDIENCIA NACIONAL
Sala de lo Contencioso-Administrativo
SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000947/2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06707/2020

Demandante: APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL LIMITED

Procurador: JAIME GONZALEZ GARCIA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

S E N T E N C I A Nº:

Ilma. Sra. Presidenta:

Síguenos en...



Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO
Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA
D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO
Madrid, a 5 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo tramitado con el número **PO 947/2020**, interpuesto por la entidad **APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL LIMITED**, representada por el Procurador D. Jaime González García, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2020, relativa al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ejercicio 2012.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

1. Por la representación procesal expresada se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado en el Registro General de esta Audiencia Nacional el 11 de agosto de 2020, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de marzo de 2020, por la que se desestima la reclamación contra la liquidación dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid, en concepto de recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación correspondiente al Modelo 200, declaración anual del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con Establecimiento Permanente, ejercicio 2012.

2. Admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

3. Cumplimentando el traslado conferido, el Procurador de la parte actora presentó escrito de demanda el 08/01/2021 en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala:

"Que tenga por presentado este escrito en tiempo y forma, por devuelto el expediente administrativo y por formulada demanda y, tras los trámites legales oportunos, dicte en su día sentencia por la que, estimando la demanda, anule la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de junio de 2020 que resuelve la reclamación económico-administrativa con número de referencia 00/02691/2018, por ser contraria a Derecho y, en consecuencia, declare la nulidad la Liquidación dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid con número de referencia 2017RSC72460331YG, girada en concepto del IRNR con EP, correspondiente al ejercicio 2012-2013, todo ello, con expresa imposición de costas a la Administración por su proceder temerario."

4. El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 18/6/2021, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar a la Sala:

"que, habiendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo, tenga por contestada la demanda, por devuelto el expediente administrativo y, previos los trámites legales, dicte sentencia por la que:

1º.- Declare la inadmisibilidad del recurso interpuesto.

2º.- Subsidiariamente, lo desestime y confirme la Resolución recurrida.

3º.- En cualquiera de los casos, condene en las costas al recurrente."

5. Mediante diligencia de ordenación de 25/6/2021, se fijó la cuantía en 958.464,62 euros, concediéndose a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos, tras lo cual se declaró concluso el procedimiento, y se señaló para su votación y fallo el día 3 de diciembre de 2025, fecha en la que ha tenido lugar.

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción. Y ha sido Ponente la Ilma. **Sra. Dª María Asunción Salvo Tambo**, Presidente de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Síguenos en...

1. Objeto del recurso.

Es objeto de la actual impugnación la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 12 de marzo de 2020, por la que se desestima la reclamación formulada contra la liquidación dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid, en concepto de recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación correspondiente al Modelo 200, declaración anual del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con Establecimiento Permanente, ejercicio 2012.

La única cuestión que se planteó en la vía económico-administrativa previa -al igual que, como luego se verá, en este proceso- es la relativa a la procedencia de aplicar el recargo del 20% sobre la cantidad resultante de la autoliquidación; concretamente si la referida autoliquidación fue presentada de forma voluntaria y sin requerimiento previo a los efectos del artículo 27 de la LGT.

El TEAC de conformidad con el criterio establecido en su previa resolución de 21 de septiembre de 2017, considera que en el presente caso existe una regularización del IRNR del ejercicio 2011 de carácter general, en la que la Inspección entendió que la recurrente operaba a través de un establecimiento permanente en España.

Como consecuencia de dichas actuaciones, la entidad interesada, con posterioridad a la firma del acta de inspección en conformidad, procedió a presentar declaración por el IRNR con establecimiento permanente de los ejercicios posteriores a la antedicha regularización Inspección, (concretamente de 2012 a 2015, siendo objeto de la referida reclamación y del actual proceso el recargo correspondiente a la declaración extemporánea de 2012) con el objetivo de adecuar el IRNR de dichos ejercicios a lo indicado por la Inspección en aquella previa regularización.

Sobre esa base el TEAC confirma la procedencia del recargo.

2. Antecedentes relevantes.

Los hechos relevantes que se encuentran en la base del recurso y que no han sido objeto de discusión son los siguientes:

- El 4 de junio de 2015 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación respecto de los ejercicios 2011-2012 de APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL LIMITED, compañía irlandesa perteneciente al grupo APPLE.
- Como resultado de las actuaciones de comprobación, se determinó la existencia de un establecimiento permanente de la entidad irlandesa, suscribiéndose, en fecha 20 de diciembre de 2016, acta de conformidad.
- Finalizado el procedimiento inspector, el 29 de junio de 2017, la hoy actora presentó la declaración e ingresó la deuda tributaria correspondiente al IRNR con Establecimiento Permanente del ejercicio 2013-2014.
- El 2 de enero de 2018, le fue notificada propuesta de liquidación de recargo por presentación por fuera de plazo de dicha liquidación y, tras presentar escrito de alegaciones, le fue notificada, el 12 de abril de 2018, liquidación de recargo por presentación extemporánea de autoliquidación.
- El 14 de mayo de 2018, disconforme la hoy actora con dicha liquidación, interpuso reclamación económico-administrativa que se resuelve por el TEAC en el sentido indicado mediante la resolución que constituye el objeto de la presente impugnación.

3. Cuestiones suscitadas.

Como anticipábamos, la única cuestión de fondo que se suscita en el presente recurso contencioso-administrativo es la relativa a la existencia o no de requerimiento previo a los efectos de determinar la procedencia del recargo por declaración extemporánea liquidado por la Administración.

En la demanda, después de traer a colación la STS de 19 de noviembre de 2012 que confirmó la SAN de 30 de marzo de 2011, amén de otras posteriores también de esta misma Sala y Sección, considera improcedente la liquidación del recargo en este caso al no cumplirse el presupuesto de hecho habilitante para su imposición, al haber mediado -a juicio de la actora- requerimiento de la Administración tributaria con carácter previo a la presentación de la autoliquidación del caso.

Por su parte el representante de la Administración demandada en su escrito de contestación plantea como motivo de inadmisibilidad que no se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones por la recurrente, con cita de los artículos 45.2 d) y 68 y 69 de la LJCA.

Y, en cuanto a la cuestión de fondo, sostiene la procedencia del recargo. Considera, en síntesis, que el mero hecho de que a través de un procedimiento anterior se revele un criterio administrativo sobre cierta cuestión, no convierte aquel procedimiento en un "requerimiento previo" del artículo 27.1 de la LGT respecto de cualquier autoliquidación tardía en que el sujeto aplique aquel criterio general. Ese procedimiento anterior no ha obtenido conocimiento de los elementos determinantes de las posteriores obligaciones tributarias, de modo que esos elementos le son conocidos por medio de la tardía autoliquidación. Por último, y tras un minucioso análisis de la jurisprudencia invocada de contrario, sostiene que ésta no avala la pretensión de la demandante.

4. Sobre la inadmisibilidad del recurso.

Abordando con carácter previo la cuestión atinente al cumplimiento por la entidad actora del requisito del art. 45.2 d) de la LJCA, merece destacarse en este orden de consideraciones la Sentencia del Tribunal Supremo 759/2017, de 4 de mayo de 2017, que se expresa en los siguientes términos:

"En estos casos, el problema se reduce, en último término, a determinar si para tener cumplido el requisito del art. 45.2.d) ese administrador único, además de justificar tal condición, debe aportar documentación añadida a fin de acreditar que en efecto ostenta facultades para promover recursos en nombre de la sociedad (así, v.gr., copia de los estatutos sociales); o bien si la sola condición de administrador único, como tal, en atención a la singularidad de su posición institucional en la empresa y las facultades legales que tiene atribuidas por la normativa mercantil, constituye de por sí título suficiente para ejercitar acciones, de manera que el administrador único cumple la carga del tan citado art. 45.2.d) simplemente por acreditar que ostenta tal condición, sin necesidad de aportar documentación añadida o complementaria que justifique, a mayores, que además de ser administrador único tiene estatutariamente atribuida la facultad para promover la acción ejercitada.

Pues bien, como acabamos de apuntar, la doctrina jurisprudencial sobre este particular no es unánime, pues existen sentencias que sostienen uno y otro planteamiento.

Así, entre las sentencias que sostienen la primera tesis (esto es, la que sostiene que el administrador único debe justificar sus facultades para acordar el ejercicio de acciones) pueden citarse las de 8 de mayo de 2009 (RC 8824/2004), 30 de septiembre de 2010 (RC 5984/2009), 24 de noviembre de 2011 (RC 2468/2009) y 14 de febrero de 2013 (RC 2007/2011). En cambio, apartándose del criterio seguido en las sentencias que se acaban de recoger, las sentencias de 16 de febrero de 2012 (RC 1810/2009) y 20 de septiembre de 2012 (RC 5511/2009) admitieron como suficiente a los efectos que nos ocupan el otorgamiento del poder notarial de representación por el Administrador único, invocando los artículos 62 y 63.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada .

Ante esta situación, en la tesisura de dar una solución a esta cuestión partiendo de la contemplación de esas posiciones enfrentadas, la sentencia de 7 de febrero de 2014 (casación 4749/2011) analiza el régimen legal de gestión y representación de las sociedades mercantiles de responsabilidad limitada establecido en el Derecho de Sociedades y especialmente en la Ley aplicable al caso, que es la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (derogada por el actualmente vigente Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio, que ha procedido a refundir en un texto legislativo único, entre otros, el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y la propia Ley 2/1995), extrayendo dos consideraciones: primera, que la representación de la empresa es competencia propia y necesaria de los administradores únicos; y segunda, que la administración de la empresa corresponde también a los administradores únicos, pero no de forma tan tajante como la representación, pues en el ámbito de la gestión también puede intervenir la Junta General, para concluir de la siguiente forma:

"Séptimo. - Pongamos ahora estas consideraciones que acabamos de expresar en relación con el artículo 45 de la Ley Jurisdiccional contencioso-administrativa. Este precepto regula los requisitos de interposición del recurso contencioso-administrativo, y concretamente detalla los documentos que han de adjuntarse a dicho escrito. De estos, interesa destacar los recogidos respectivamente en los apartados a) y d) del apartado 2.º del mismo. El apartado a) establece que ha de acompañarse al escrito de interposición "el documento que acredite la representación del compareciente" (esto es, generalmente el poder de representación), mientras que el apartado d) apunta la necesidad de aportar asimismo "el documento o documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo

a las normas o estatutos que les sean de aplicación, salvo que se hubieran incorporado o insertado en lo pertinente dentro del cuerpo del documento mencionado en la letra a) de este mismo apartado".

Estos apartados que acabamos de transcribir, lejos de ser discordantes de las previsiones de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, armonizan con sus principios y previsiones. Del mismo modo que el Derecho de Sociedades distingue entre el ámbito de la administración y el de la representación, también la Ley Jurisdiccional 29/1998 contempla por separado ambos extremos, y así, el apartado a) de su art. 45.2 requiere a la parte recurrente la aportación del documento acreditativo de la representación con la que la representación procesal de la parte actora comparece en juicio, mientras que el apartado d) pide a esta misma parte algo más, a saber, la acreditación documental de que la decisión de litigar, de promover el recurso, ha sido adoptada por el órgano que tiene atribuida tal competencia de administración de los asuntos societarios.

Desde esta perspectiva, el artículo 45.2 de la Ley Jurisdiccional 29/1998, adquiere una razón de lógica jurídica. Si el apartado d) de este precepto se refiriera únicamente, al igual que el a), al ámbito de la representación de la empresa, sería redundante y superfluo, pues esa representación ya ha quedado acreditada a través del documento exigido por el apartado a). Justamente, al contrario, esto es, porque uno y otro apartado se refieren a momentos y ámbitos diferentes (el apartado a) al de la representación de la empresa y actos con trascendencia ad extra, el apartado d) al de la gestión interna de la empresa), cobra pleno sentido que uno y otro apartado se refieran a la acreditación documental de aspectos distintos. Sólo así se explica la coexistencia de ambos apartados en el mismo precepto y referidos a la misma actuación procesal. Más aún, si el propio apartado d) del artículo 45.2 matiza que no será exigible el Acuerdo autorizatorio del ejercicio de acciones cuando ya conste incorporado en el texto del Poder, es porque parte de la base de que ese Acuerdo es distinto del Poder de representación, y uno y otro documento tienen contenido y finalidad distintas.

Esta ha sido, precisamente, la línea en que se ha movido la jurisprudencia, que en una doctrina constante ha remarcado que hay que distinguir entre el poder de representación, que sólo acredita y pone de relieve que el representante está facultado para actuar válida y eficazmente en nombre y por cuenta del representado, y la decisión de litigar, de ejercitarse la acción, que ha de ser tomada por el órgano de la persona jurídica a quien sus normas reguladoras atribuyan tal facultad, y que como tal ha de quedar documentalmente acreditada.

Corolario de cuanto acabamos de decir es que los artículos 62 y 63 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada no despejan definitivamente el problema del cumplimiento de la carga procesal del artículo 45.2.d), pues dichos preceptos contienen reglas aplicables a la representación de la sociedad, pero no a su administración, que es precisamente a lo que se refiere este precepto.

Octavo.- Ahora bien, no podemos ignorar que el cargo de administrador único presenta un singular perfil jurídico y organizativo, desde el momento que dicho cargo implica que convergen en una sola y la misma persona las facultades de administrador y representante legal de la empresa, desde el momento que en las empresas con administrador único la administración no está atribuida a un órgano colegiado sino a una sola persona que, además de estar investida de la facultad de administrar, ostenta de forma necesaria la competencia para representar a la sociedad en las relaciones jurídicas externas.

Así las cosas, como quiera que al fin y a la postre al administrador único de la sociedad de responsabilidad limitada le corresponde con carácter general y ordinario no sólo la representación sino también la administración y gestión de la empresa, puede entenderse razonablemente que en principio la decisión de ejercitarse acciones judiciales y promover la interposición de un recurso contencioso-administrativo entra dentro de sus facultades típicas o características, pues tal es la regla organizativa general y la dinámica habitual de esas sociedades. Por ello, mientras no se suscite controversia en el proceso sobre la cuestión, puede asumirse que el otorgamiento del poder de representación por el administrador único de la sociedad resulta suficiente para tener por cumplido el requisito del art. 45.2.d) LJCA .

No obstante, partiendo de la base ya explicada de que la atribución de la competencia de administración y gestión al administrador único no se caracteriza en la Ley societaria como exclusiva y excluyente, por mucho que sea "único" (es decir, que no puede presumirse que sólo este administrador dispone de dicha facultad), si en el curso del procedimiento judicial se suscita controversia sobre esta cuestión (bien sea de oficio por el Tribunal, a la vista de las circunstancias del caso, bien a instancia de la parte contraria) corresponderá a la parte recurrente -conforme a la doctrina jurisprudencial antes reseñada- despejarla mediante la aportación de la

documentación pertinente, siendo carga que sobre ella pesará la de actuar en este sentido, y debiendo pechar con las consecuencias de su pasividad en caso de no hacerlo.

A tal efecto, como quiera que puede aceptarse que a falta de una previsión estatutaria *ad hoc* que atribuya algún ámbito de intervención a la Junta General se entiende que esa decisión de litigar corresponde al administrador único, para rebatir la concurrencia de la causa de inadmisión opuesta bastará con aportar los estatutos y justificar que no existe en ellos ninguna cláusula atributiva de competencia a la Junta General en la materia que nos ocupa (sin perjuicio de que la contemplación casuística de las circunstancias del litigio pueda llevar a exigir, de forma razonada, la aportación de documentación añadida, para lo que la parte deberá ser emplazada), pues si una cláusula de esa índole no existe, es decir, en defecto de una previsión específica atributiva de competencia a la Junta General, desplegará toda su operatividad la competencia inicial y general del administrador único en materia de actos de gestión, y por ende será suficiente el Poder de representación otorgado por este".

En el supuesto examinado, consta en autos la decisión adoptada en el año 2012 por el Consejo de Administración de ADI otorgando poderes suficientes a cada miembro de dicho órgano para que apruebe y autorice cualquier acción que resulte necesaria para obligar a la sociedad en aquellos asuntos que se deriven del curso ordinario de los negocios (incluyendo, por tanto, la decisión de litigar), así como la traducción jurada al español de los artículos de los Estatutos sociales de la entidad en los que se atribuyen funciones al Consejo de Administración entre las que se encuentra la capacidad de representar y obligar a la Compañía.

Así pues, en este caso, la decisión de litigar ha sido adoptada por un administrador de la Sociedad con poderes al efecto y, en consecuencia, el óbice formal opuesto por el Abogado del Estado debe ser rechazado.

5. Sobre la improcedencia del recargo liquidado. Remisión a la doctrina fijada en la STS de 16 de octubre de 2025 (R.C.5744/2023).

Única cuestión de fondo sobre la que ha girado la actual controversia, tanto en la vía económico-administrativa previa como en esta jurisdiccional, es la relativa a la procedencia del recargo liquidado; más concretamente sobre la existencia en este caso de requerimiento previo, previsto y definido en el artículo 27.1, párrafo segundo, de la LGT, como presupuesto jurídico negativo excluyente del recargo; y, más concretamente aún, si cabe entender comprendidas en el concepto de requerimiento previo, como presupuesto negativo del recargo, las invocadas actuaciones de comprobación e investigación referidas a un ejercicio anterior que concluyeron con la liquidación dimanante del acta de conformidad, en la que se entendió que ADI actuaba en España mediante un establecimiento permanente, de lo que se seguía la sujeción a ciertas obligaciones y régimen en cuanto al IRNR relativo a la "distribución de productos y dispositivos electrónicos".

La previsión normativa de aplicación al caso contenida en el art. 27.1, párrafo segundo, de la LGT, que mantiene idéntica redacción tras la última reforma del art. 27.2 por la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha sido objeto de interpretación por el Tribunal Supremo, particularmente y en lo que aquí concierne, sobre qué debe entenderse por requerimiento previo de la Administración en consideración, además, a los amplios términos de la norma aclaratoria contenida en el propio precepto legal, descartando cualquier interpretación restrictiva en atención a la propia naturaleza del recargo en cuestión.

Como recordaba el Tribunal Supremo en su Sentencia de 19 de noviembre de 2012, recaída en el recurso de casación nº 2526/2011, Fundamento de Derecho Segundo:

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

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

Y, más recientemente, la STS de 23 de noviembre de 2020, recurso de casación nº 491/2019, aclara y matiza la doctrina contenida en la anterior sentencia y sienta el siguiente criterio interpretativo:

"TERCERO. - El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

La regulación de los recargos que se cuestionan en la presente ocasión se encuentra en el apartado 1 del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual:

«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».

Como hemos dicho en los antecedentes, la sentencia recurrida estimó el recurso interpuesto por HIDALGO?S acogiendo la tesis de nuestra sentencia de 19 de noviembre de 2012, recaída en el recurso de casación nº 2526/2011, concretamente, añadimos ahora, haciendo suyo, textualmente, el siguiente razonamiento, contenido en su fundamento de derecho segundo:

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

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

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

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

Nótese que en el supuesto de la sentencia de 19 de noviembre de 2012 se suscribió Acta de conformidad el 10 de febrero de 2003 y que la autoliquidación complementaria extemporánea se presentó después, concretamente, el 27 de mayo de 2003. Mientras que en el asunto que nos ocupa el Acta de conformidad se suscribió el 5 de febrero de 2014 y la autoliquidación complementaria extemporánea se presentó antes, concretamente el 8 de agosto de 2013. Esta diferencia es fundamental. De la citada sentencia de 19 de noviembre de 2019 se desprende que la expresión "sin requerimiento previo de la Administración" no se restringe a la preexistencia de comunicación o requerimiento en sentido estricto.

Ello, no obstante, sus premisas no coinciden con el asunto que nos ocupa.

Volvamos la vista atrás, concretamente a los primeros apartados de los antecedentes, para recordar que hemos dicho:

- que el día 12 de abril de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras en concepto de IVA, ejercicio 2012.

- que esas actuaciones concluyeron con la firma de un Acta de conformidad con fecha 5 de febrero de 2014.

- que el 8 de agosto de 2013 HIDALGO?S, presentó cuatro autoliquidaciones complementarias modelo 353 IVA Grupo de Entidades Modelo Agregado correspondientes al ejercicio 2013, periodos 03, 04, 05 y 06.

- que el 21 de agosto de 2013 se formuló propuesta de liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación.

- y que el día 22 de noviembre de 2013 tuvo lugar la notificación de cuatro liquidaciones de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación, por importes de 9152,08, 1351,09, 350,47 y 5167,92 euros, resultantes de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido del tercer, cuarto, quinto y sexto periodo del año 2013; y,

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

El concepto de requerimiento previo está definido en la LGT en términos amplios. Es posible que la autoliquidación complementaria de un periodo posterior pueda considerarse consecuencia directa e inmediata de la liquidación practicada por un periodo previo, sin necesidad de que medie un requerimiento administrativo en sentido estricto, pero eso no es lo que ha ocurrido esta vez. En esta ocasión debe hablarse de autoliquidación espontánea, ya que la misma no es consecuencia de una actividad inspectora que haya concluido a la fecha de presentación de la mencionada autoliquidación complementaria. HIDALGO?S presentó el 8 de agosto de 2013 las autoliquidaciones *motu proprio*, voluntariamente y lo hizo casi seis meses antes de que concluyeran las actuaciones relativas a 2012.

Del hecho de que en el Acta de conformidad firmada el 5 de febrero de 2014, relativa al ejercicio 2012, se incluya una referencia al ejercicio 2013, no se puede extraer una conclusión favorable a la interesada, puesto que, a esas alturas, la Administración ya conocía perfectamente los datos referidos a los periodos 03, 04, 05 y 06 de 2013, dado que las autoliquidaciones extemporáneas fueron presentadas anteriormente (el 8 de agosto de 2013). Cuando HIDALGO?S presentó dichas autoliquidaciones complementaria, todas ellas relativas a 2013, se habían iniciado actuaciones inspectoras relativas al 2012 pero no habían concluido; concluyeron más tarde.

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

Y, más recientemente aún, la STS de 15 de febrero de 2022, fija los criterios interpretativos que sienta en su Fundamento Segundo, por remisión al tercero de la sentencia recaída en el recurso nº 491/19, más arriba parcialmente transcrita, añadiendo como corolario que no es bastante con que existan actuaciones de comprobación que sirvan de elemento inductor o motivador de la regularización espontánea para quedar liberado del recargo por falta de concurrencia del elemento normativo excluyente de esa prestación, el del requerimiento. Hace falta algo más. Y siguiendo el Alto Tribunal el mismo criterio de su anterior sentencia, declaró no haber lugar al recurso de casación, a la vista de que el recurso interpuesto adolecía de gran inconcreción en lo atinente a la precisión de las fechas relevantes y, en definitiva, por adolecer de la exigible carga alegatoria y una ausencia total de argumentación sobre la conexión entre los distintos períodos a que se refería entonces el recurso, tratándose del mismo obligado tributario, y su grado de conocimiento al tiempo de formularse la declaración tardía.

Como anticipábamos, la única cuestión de fondo que se suscita en este recurso es la relativa a la existencia o no de requerimiento previo a los efectos de determinar la procedencia del recargo liquidado por declaración extemporánea.

Pues bien, la cuestión ha sido resuelta definitivamente por el Tribunal Supremo en la STS de 16 de octubre último en los siguientes términos:

CUARTO. - Concepto de requerimiento previo de la Administración tributaria al que se refiere el artículo 27.1 LGT , en la redacción vigente aplicable ratione temporis.

1. El presente recurso de casación plantea la necesidad de interpretar el concepto de «requerimiento previo de la Administración tributaria» a que hace mención el artículo 27.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en la redacción vigente aplicable ratione temporis.

Se trata por tanto de interpretar el artículo 27.1 LGT , -que es una norma tributaria- por lo que debemos acudir según lo dispuesto en el artículo 12 LGT al artículo 3.1º del Código Civil que señala que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos ... atendiendo al espíritu y finalidad de aquéllas» de donde se infiere que la interpretación de cualquier precepto -aquí el artículo 27.1 LGT - contenidos dentro de nuestro amplio y complejo ordenamiento jurídico no puede efectuarse aisladamente sino que, por contra, ha de indagarse su correcta hermenéutica de forma sistemática, poniéndola en conjunción con el resto de previsiones integradas en el ordenamiento jurídico español.

2. Sobre la interpretación del concepto de requerimiento previo del artículo 27.1 LGT, se ha pronunciado esta Sala en la sentencia de 19 de noviembre de 2012 (rec. cas. núm. 2526/2011), y en la sentencia de la misma Sección de 23 de mayo de 2016 (rec. cas. núm. 1409/2014).

Con posterioridad, esta Sala ha admitido diversos recursos de casación en los que se planteaba una cuestión análoga, habiendo sido resuelto uno de ellos, rec. cas. núm. 491/2019, mediante sentencia de fecha 23 de noviembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4438) en la que se fija como doctrina la siguiente: «[...] el concepto de requerimiento previo ha de entenderse en sentido amplio. Es posible excluir el recargo por presentación extemporánea previsto en el artículo 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido estricto, la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un Acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un Impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de dichas autoliquidaciones correspondientes a determinados períodos de un ejercicio anterior del mismo impuesto. En esas condiciones se puede considerar que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria [...]».

Continúa la sentencia concluyendo lo siguiente:

«[...] En cambio, no se excluye dicho recargo cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior [...]».

Posteriormente, en la STS de 15 de febrero de 2022 (rec. cas. núm. 6310/2019) hemos reiterado esta doctrina jurisprudencial, precisando que «[...] no es bastante con que existan actuaciones de comprobación que sirvan de elemento inductor o motivador de la regularización espontánea para quedar liberado del recargo por falta de concurrencia del elemento normativo excluyente de esa prestación, el del requerimiento. Hace falta algo más. De este modo, se hace preciso avizorar en el horizonte, con un mínimo grado de certeza jurídica, que las actuaciones seguidas en relación con períodos o conceptos tributarios precedentes, conexos o condicionantes, tengan algún grado de avance procedural que permitiera esperar la posibilidad real de regularizar, esto es, de modificar la base imponible, con el efecto de que, dada la conexión o nexo causal con ejercicios respecto de los que no se ha abierto expediente comprobador -todo ello, obvio es, para el caso de que la Administración no hubiera limitado o cercenado artificiosamente el ámbito temporal o material de la regularización, haciendo estéril su integridad-, quepa razonablemente albergar ese temor. Para ello, se ha fijado como acto formal desencadenante de la declaración extemporánea, el acta extendida, ya fuera de conformidad o disconformidad, porque incorpora una propuesta, al menos, de modificación de la autoliquidación y de liquidación correctora, acto motivado que, aun sin ser definitivo, ni por ende susceptible de impugnación autónoma, ya establece una voluntad administrativa, y cuantificada, que con alto grado de probabilidad, puede convertirse en liquidación y, con ello, en deuda tributaria [...]».

En definitiva, tal y como ha expuesto esta Sala en su reciente sentencia- de 12 de diciembre de 2022 (rec. cas. núm. 487/2020) «[...] la aplicación de nuestra doctrina jurisprudencial sobre el concepto de requerimiento previo a los efectos del artículo 27.1 LGT requiere atender a las circunstancias singulares, para determinar si existe la conexión o nexo causal de actuaciones anteriores que se pretenden calificar como requerimiento previo».

Por último, debemos citar la sentencia de 18 de octubre de 2023 (rec. de casac. núm. 747/2022) que reitera nuestra jurisprudencia.

3. Sin embargo, avanzado en la resolución del asunto debemos indicar que como hemos dicho en el auto de admisión de este recurso de casación el supuesto enjuiciado presenta ciertos matices que hacen conveniente un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo, matices que conectan con los cambios legislativos que ha sufrido el precepto en virtud de la nueva redacción dada por el artículo 13.3 de 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, y, que no fueron objeto de examen en las sentencias previas por razones temporales.

El artículo 13.3 de 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, ha dado nueva redacción al párrafo segundo del artículo 27 LGT, pero ha mantenido con la misma redacción del párrafo primero.

El Preámbulo de la Ley 11/2021 justifica la modificación del sistema de recargos por extemporaneidad afirmando que:

«Por motivos de proporcionalidad y justicia tributaria, se modifica el sistema de recargos por extemporaneidad estableciéndose un sistema de recargos crecientes del 1 por ciento por cada mes completo de retraso sin intereses de demora hasta que haya transcurrido el periodo de doce meses de retraso. A partir del día siguiente del transcurso de los doce meses citados, además del devengo del recargo del 15 por ciento, comenzará el devengo de intereses de demora. Asimismo, **se excepciona de dichos recargos a quien regularice una conducta tributaria que lo haya sido previamente por la Administración Tributaria** por el mismo concepto impositivo y circunstancias, pero por otros periodos, no habiendo sido merecedora de sanción, siempre que se regularice en un plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación».

En el párrafo segundo del artículo 27 LGT actualmente vigente el Legislador el año 2021 ha establecido una excepción al régimen de recargos, por lo que no se exigirán los recargos del artículo 27.1 LGT si el obligado impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, pero, condicionado a que concurren determinadas circunstancias: (i) 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 autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 del artículo 27, (iii) 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, (iv) 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 régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo a quien regularice una conducta tributaria que lo haya sido previamente por la Administración Tributaria por el mismo concepto impositivo y circunstancias, pero por otros periodos, no habiendo sido merecedora de sanción, siempre que se regularice en un plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación y cumpla una serie de requisitos.

El Legislador ha excluido de manera clara en el régimen actualmente vigente del concepto de requerimiento previo de la Administración tributaria al que se refiere el artículo 27.1 LGT la regularización efectuada por el obligado tributario mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo en atención a unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración.

Sin embargo, la Disposición Transitoria Primera de la Ley 11/2021, se intitula "Régimen transitorio en materia de recargos, reducción de sanciones, limitación de pagos en efectivo y transmisiones de determinados bienes", y es del siguiente tenor literal:

«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».

La Disposición Transitoria Primera establece la aplicación retroactiva del nuevo régimen de los recargos y de su excepción, pero solo en la medida que resulten más favorable para el obligado tributario.

Así debemos indicar que nuestra antigua jurisprudencia en relación con el artículo 27.1 LGT, cuando todavía no se había modificado el artículo 27.2 LGT, era más beneficiosa para el

recurrente, pues incluía este tipo de regularizaciones en el concepto de regularización sin requerimiento previo de la Administración tributaria al que se refiere el artículo 27.1 LGT, y, no exigía ningún requisito para considerar que no procedía el recargo en una regularización efectuada por el obligado tributario mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo en atención a unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, por lo que debemos mantener nuestra antigua jurisprudencia en relación con los supuestos de hecho acaecidos antes de la entrada en vigor de la modificación.

Al no ser procedente el recargo por declaración extemporánea, no es necesario dar respuesta a la segunda cuestión que plantea el auto de admisión, esto es, si la nueva cuantificación, derivada de la redacción del artículo 13.3 de la Ley 11/2021, resultaba de aplicación de oficio por la Sala de instancia como órgano que conoció de su impugnación cuando se aprobó la nueva normativa.

QUINTO. - Jurisprudencia que se establece.

Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del párrafo 1 del artículo 27 LGT, del párrafo 2 del artículo 27 LGT en la redacción dada por el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021 de 9 de julio y de la Disposición Transitoria Primera de la Ley 11/2021 de 9 de julio .

La regularización efectuada por el obligado tributario, (-antes de la entrada en vigor de la reforma operada por el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021 de 9 de julio, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo en atención a unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración encaja en el concepto técnico-jurídico de requerimiento previo de la Administración tributaria al que se refiere el artículo 27.1 LGT .

La aplicación al caso de esta doctrina ha de conllevar la estimación del recurso

6. Sobre las costas.

Las costas no se impondrán a ninguna de las partes, habida cuenta de las dudas de derecho que el asunto ha suscitado hasta la fijación de la doctrina legal ante dicha, con arreglo del artículo 139 de la LJCA.

FALLO

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo nº 947/2020 interpuesto por la representación procesal de **APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL LIMITED**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central descrita en el primer fundamento jurídico de esta sentencia, que anulamos por su disconformidad a derecho.

Sin imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. -La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...