

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1301/2025 de 16 de octubre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 5744/2023****SUMARIO:**

Deuda Tributaria. Recargos por declaración extemporánea. El objeto de este recurso consiste en determinar si integra el concepto de requerimiento previo contenido en el art. 27 LGT una actuación comprobadora referida al sujeto que formula una declaración extemporánea y al mismo tributo concernido pero a un ejercicio anterior y, en particular, cuando en ella se ponga de manifiesto el criterio de la Administración sobre la tenencia de un establecimiento permanente en España que comporte la necesidad de presentación de la autoliquidación del IRNR con Establecimiento Permanente y si la cuantificación de los nuevos recargos previstos en el art. 27.2 LGT en su redacción dada por el art. Decimotercero.Tres de la Ley 11/2021, resulta de aplicación de oficio por el órgano judicial que conociera de su impugnación cuando se aprobó la nueva normativa de acuerdo con la disposición transitoria primera de la citada disposición legal, en la que se dispone su aplicación retroactiva en lo favorable. La Audiencia Nacional en la sentencia recurrida resolvió que la autoliquidación extemporánea presentada por la actora fue presentada sin mediar requerimiento previo de la Administración tributaria y de ahí, en fin, la procedencia del recargo liquidado. El presente recurso de casación plantea la necesidad de interpretar el concepto de «requerimiento previo de la Administración tributaria» a que hace mención el art. 27.1 LGT en la redacción vigente aplicable *ratione temporis*. El TS ya se ha manifestado al respecto [Vid., STS de 23 de noviembre de 2020, recurso n.º 491/2019, entre otras] en el sentido de que el concepto de requerimiento previo ha de entenderse en sentido amplio y por ello puede excluirse el recargo por presentación extemporánea del art. 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 del mismo impuesto. Esta doctrina ha sido reiterada en distintas sentencias del Tribunal [Vid., STS de 12 de diciembre de 2022 o la STS de 18 de octubre de 2023, recurso n.º 747/2022]. En la redacción vigente del art. 27 LGT dada por la Ley 11/2021 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 art. 27.1 LGT la regularización efectuada por el obligado tributario mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo en atención a unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración. Sin embargo, la disp. trans primera de la Ley 11/2021, establece que la nueva redacción del art. 27.2 LGT 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, es decir, permite 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. La antigua jurisprudencia del TS en relación con el art. 27.1 LGT, cuando todavía no se habría 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 art. 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 periodos 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. El Tribunal Supremo establece como jurisprudencia que la regularización efectuada por el obligado tributario, (-antes de la entrada en vigor de la reforma operada por el art. decimotercero.Tres de la Ley 11/2021-), mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros periodos 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 art. 27.1 LGT.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

Síguenos en...



TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.301/2025**

Fecha de sentencia: 16/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5744/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/10/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: RMG

Nota:

R. CASACION núm.: 5744/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1301/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara MingoD.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 16 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y las Excmas. Sras. Magistradas indicados al margen, el recurso de casación núm. 5744/2023, interpuesto por la mercantil Apple Distribution International Limited, representada por el procurador D. Jaime González García, y asistida de la letrada D.^a Patricia Galán González, contra la sentencia dictada el 31 de mayo de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 944/2020.

Ha comparecido como recurrido el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 31 de mayo de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 944/2020.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«[...] Rechazando la alegada inadmisibilidad, DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo nº 944/2020 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 confirmamos por su adecuación al Ordenamiento jurídico».

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.El procurador D. Jaime González García, en representación de la mercantil Apple Distribution International Limited mediante escrito de 14 de julio de 2023 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia de 31 de mayo de 2023.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como normas infringidas: (i)el artículo 27.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y las sentencias del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, 23 de noviembre de 2020 y 15 de febrero de 2022, dictadas en los recursos de casación 2526/2011, 491/2019 y 6310/2019, (ii)el artículo 27.2 LGT y el apartado 1 de la Disposición Transitoria Primera 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, 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, (iii)el artículo 24.1 de la Constitución Española, y, (iv)la doctrina del Tribunal Constitucional pertinente (por todas, las

Síguenos en...



sentencias 46/2020 y 40/2022, de 15 de junio de 2020 y 21 de marzo de 2022 respectivamente, dictadas en los recursos de amparo 3130/2017 y 2524/2020).

2.La Sala *a quo*, tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 20 de julio de 2023, habiendo comparecido el procurador D. Jaime González García, en representación de la mercantil Apple Distribution International Limited, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 15 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

TERCERO.- Admisión al recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 22 de mayo de 2024, consideró que concurría interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en virtud del artículo 88.2.f) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], en la cuestión jurídica consistente en:

«[...] Determinar si integra el concepto de requerimiento previo contenido en el artículo 27 LGT una actuación comprobadora referida al sujeto que formula una declaración extemporánea y al mismo tributo concernido pero a un ejercicio anterior y, en particular, cuando en ella se ponga de manifiesto el criterio de la Administración sobre la tenencia de un establecimiento permanente en España que comporte la necesidad de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con Establecimiento Permanente.

En el caso de que se estimara procedente la imposición del recargo en un caso como el debatido, esclarecer si la cuantificación de los nuevos recargos previstos en el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021, resulta de aplicación de oficio por el órgano judicial que conociera de su impugnación cuando se aprobó la nueva normativa de acuerdo con la disposición transitoria primera de la citada disposición legal, en la que se dispone su aplicación retroactiva en lo favorable».

CUARTO.- Interposición del recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrente).

El procurador D. Jaime González García, en representación de la mercantil Apple Distribution International Limited, interpuso recurso de casación mediante escrito de 9 de julio de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Pretende la recurrente la casación de la sentencia recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un extenso relato de los hechos que resultan del expediente administrativo, a continuación, expone que las alegaciones efectuadas en el procedimiento *a quo* fueron dirigidas a poner de manifiesto que la declaración extemporánea del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con Establecimiento Permanente correspondiente al ejercicio 2013-2014 no fue espontánea, en tanto que no obedeció a la libre voluntad e iniciativa de la entidad, sino que, por el contrario, estuvo causalmente determinada por la regularización que, en relación con el mismo tributo, pero con respecto a un ejercicio anterior, fue llevada a cabo en su momento por la Administración Tributaria, motivo por el cual no se daban los requisitos para la aplicación del recargo por declaración extemporánea al haber mediado un requerimiento previo.

Seguidamente estructura su defensa en dos apartados.

1.El primer apartado lo destina a tratar sobre el concepto de requerimiento previo de la Administración tributaria.

Indica que el concepto de "requerimiento previo", a efectos de la exclusión de la aplicación del recargo por declaración extemporánea, debe interpretarse en sentido amplio, lo que determinaría la improcedencia del recargo en el caso que nos ocupa.

Cita en apoyo de su pretensión estimatoria nuestras sentencias de 19 de noviembre de 2012 (rec. de casac. núm. 2526/2011), 23 de noviembre de 2020, (rec. de casac. núm. 491/2019) y 15 de febrero de 2022 (rec. de casac. núm. 6310/2019).

Considera que la Sala de instancia ha realizado una interpretación errónea de las mismas.

Subraya que la consideración por parte de la Administración de que la recurrente disponía de un establecimiento permanente en España afectaba inexorablemente a la tributación de los ejercicios siguientes, por lo que la autoliquidación extemporánea del Impuesto sobre la Renta de No Residentes de 2013-2014 no obedeció a una actuación espontánea del contribuyente.

Añade que el Tribunal Supremo ha dictado la sentencia de 18 de octubre de 2023 (rec. de casac. núm. 747/2022) en la que reitera la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias de 23 de noviembre de 2020 y 15 de febrero de 2022 ya citadas y, resolviendo un caso similar al que nos ocupa, en el que la regularización por parte de la Administración de un ejercicio previo, en el que se estableció un criterio de imputación temporal en relación con la declaración de determinadas facturas, motivó la presentación de autoliquidaciones complementarias por parte del sujeto pasivo, habiendo solicitado el contribuyente que se completase "la jurisprudencia sobre qué debe entenderse por requerimiento previo a los efectos del artículo 27.1 de la LGT para excluir claramente de la procedencia de dicho recargo no solo los supuestos en que en un periodo impositivo ulterior se ajustan los créditos tributarios fiscales a lo resultante de un Acta de inspección anterior, sino también cuando, cualquiera que sea el objeto de la regularización extemporánea,

traiga causa indubitada de los criterios contenidos en un acta o en una liquidación correspondiente a una inspección anterior y la mencionada regularización consista en aplicar dichos criterios".

2.El segundo apartado lo destina a tratar sobre la aplicación de oficio del artículo 27.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021 de 9 de julio. Afirma que la Audiencia Nacional, en la sentencia de instancia, si bien admite conocer la modificación normativa operada en el artículo 27.2 de la LGT por la Ley 11/2021 y, por ende, el apartado 1 de Disposición Transitoria Primera de la misma (*vid.* Fundamento de Derecho 5 de la sentencia, al segundo párrafo de su página 12), parece entender que tales preceptos no resultan de aplicación al caso por considerar que el pleito versa únicamente sobre la interpretación del apartado 1 del artículo 27 de la LGT.

Expone que tales preceptos debían haber sido aplicados de oficio por la Sala de instancia, como órgano que conocía de su impugnación cuando se aprobó la nueva normativa, incluso cuando no han podido ser alegados por las partes en el procedimiento judicial, como acontece en el caso ahora debatido.

Indica que así lo ha entendido el Tribunal Supremo la sentencia de 11 de enero de 2024, resolviendo el recurso de casación 2831/2022.

Destaca que en el escrito de preparación planteó la cuestión de cómo deben verificarse los requisitos recogidos en la nueva redacción del artículo 27.2 de la LGT, en concreto solicitaba que se aclarase lo siguiente: «[...] cómo conjugar la redacción del precepto legal con la línea divisoria entre la aplicación de los tributos, que corresponde a la administración tributaria, y la revisión de lo actuado por la administración para verificar o no su adecuamiento al Ordenamiento Jurídico, función revisora de la legalidad administrativa que corresponde a los tribunales de justicia. En especial, resulta conveniente aclarar si los tribunales de justicia, al aplicar el apartado 1 de la Disposición Transitoria Primera de la Ley 11/2021, pueden suplir las funciones propias de la administración actuante y declarar si procede o no, y en qué medida, la aplicación de la nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la Ley General Tributaria, o si, por el contrario, han de limitarse a la anulación de la liquidación del recargo y a ordenar la incoación de un nuevo procedimiento que tenga en cuenta la nueva redacción del apartado 2 del artículo 27, pero sin prefijar su resultado, en cuanto detecten, siquiera sea de manera indiciaria, que su aplicación puede resultar más favorable para el obligado tributario».

Argumenta que como ha reconocido reiteradamente ese Tribunal (por todas, sus sentencias de 26 de febrero de 2020 y 23 de diciembre de 2022, recursos de casación 1903/2018 y 1763/2021, ECLI:ES:TS:2020:633 y ECLI:ES:TS:2022:4891 respectivamente), es posible que la Sección que tiene encomendada la resolución del recurso de casación, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente al recurso de casación, y en garantía del principio de tutela judicial efectiva, matice, atempere o adapte las cuestiones con interés casacional objetivo apreciadas por la Sección de admisión, sobre todo cuando se producen desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada, esta parte solicita un pronunciamiento expreso que aclare cómo deben proceder los órganos judiciales al aplicar el apartado 1 de la Disposición Transitoria Primera de la Ley 11/2021 y la nueva regularización del artículo 27.2 de la LGT aplicable a casos como el que ahora se sustancia, en el que constan acreditados todos los requisitos legales para la exoneración del recargo que en tal apartado del artículo 27 de la LGT se contemplan.

Subraya que con arreglo al actual artículo 27.2 de la LGT «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»,

Pone de manifiesto que el Tribunal Supremo en la sentencia más arriba citada no entró a analizar la forma de llevar a cabo esta determinación de la procedencia o no del recargo en base a la nueva redacción del artículo 27.2 de la LGT. Y ello porque era evidente que, como indicó en su sentencia, en el caso que resolvía no se daba ni siquiera el presupuesto previo (esto es, que se regularizasen unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados previamente por la Administración) que podría permitir la exclusión del recargo.

Por este motivo, tras indicar que «no estamos ante actuaciones de regularización previa llevadas en efecto con el obligado tributario -aquí recurrente respecto de otros ejercicios anteriores», concluyó que «cabe acoger el recurso de casación exclusivamente en el particular relativo a la aplicación retroactiva del nuevo régimen de recargos y, conforme interesa explícitamente el suplico del escrito de interposición, declarar la procedencia de aplicar la nueva regulación de la cuantificación de los recargos previstos en el artículo 27.2 de la LGT introducida por la Ley 11/2021, lo que comporta su reducción».

Termina suplicando a la Sala que dicte sentencia por la que estime el:

«[...] recurso de casación con la consiguiente anulación de la sentencia desestimatoria de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 31 de mayo de dos mil veintitrés, dictada en el recurso contencioso-administrativo 944/2020, así como que, interpretando correctamente el artículo 27 de la LGT y la Disposición Transitoria Primera de la Ley 11/2021 se ratifique, matice o aclare la doctrina jurisprudencial existente sobre los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo en el siguiente sentido:

- Que, la consideración de "requerimiento previo" no se extiende únicamente a los supuestos en los que la regularización previa determina directamente la del ejercicio posterior, si no que, por el contrario, también se considera que existe "requerimiento previo" a efectos de no devengar el recargo por presentación extemporánea cuando la Administración, en la regularización del ejercicio previo, fija un criterio que puede ser aplicable a ejercicios posteriores si se mantienen las mismas circunstancias.

Y, más concretamente, que cabe entender comprendidas en el concepto de requerimiento previo, como presupuesto negativo del recargo, las actuaciones de comprobación y/o investigación referidas a un ejercicio anterior que concluyeron con la firma en conformidad de un Acta en la que se entendió que la entidad actuaba en España mediante un establecimiento permanente, por derivarse de tal calificación la sujeción al Impuesto sobre la Renta de No Residentes como contribuyente con Establecimiento Permanente en los ejercicios siguientes.

- Que, lo dispuesto en la Disposición Transitoria Primera de la Ley 11/2021 y el nuevo apartado 2 del artículo 27 de la LGT, resulta en todo caso de obligado cumplimiento para el juez del orden contencioso-administrativo, incluso cuando no ha sido alegado por las partes en el procedimiento de instancia, debiendo el órgano judicial aplicar la exoneración que tal apartado regula si la documentación que integre el expediente administrativo acredita el cumplimiento de los requisitos que permiten excluir la aplicación del recargo, y limitándose a la anulación de la liquidación del recargo en otro caso, ordenando, sin prefiar de ninguna forma su resultado, la incoación de un nuevo procedimiento administrativo que determine la procedencia o no del recargo y su cuantía, teniendo en cuenta la redacción del artículo 27 de la LGT vigente tras la entrada en vigor de la Ley 11/2021».

QUINTO.- Oposición al recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrida).

El abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado presentó escrito de oposición el 24 de septiembre de 2024.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación estructura su oposición, igualmente, en dos apartados:

1.El primer apartado lo destina a tratar sobre el concepto de requerimiento previo de la Administración tributaria.

Expone que el punto de partida es que la regla general es el devengo del recargo en caso «presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo», que es lo que aquí, sin duda ni controversia, aconteció. Sin embargo, no ha lugar el recargo en caso de «requerimiento previo de la Administración tributaria». La propia ley concibe el requerimiento previo con amplitud, ofreciendo una definición: «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria». La jurisprudencia ha confirmado el entendimiento amplio de esta noción, y esta tendencia expansiva es visible, como explica la recurrente.

En palabras de la administración recurrente, en principio, no podrían quedar incluidas en la noción las actuaciones administrativas conducentes al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación no de esa deuda tributaria sino de otra. Este entendimiento no le parece al abogado del Estado que sea restrictivo sino lógico y acomodado a la dicción de la norma y al sentido general de la expresión "requerimiento" relativo a determinada deuda tributaria.

Destaca que la jurisprudencia ha aceptado como requerimiento las actuaciones relativas a otra deuda tributaria cuando ésta fuera por el mismo tributo y relativa a otro ejercicio; no siempre y sin más, claro está, sino cuando esas actuaciones determinaran o concretaran elementos de la obligación tributaria que encontrarían nueva manifestación en las obligaciones por el mismo tributo del mismo sujeto pasivo, en ejercicios posteriores. Casos en los que la Administración ya había efectuado una comprobación que, materialmente, se proyectaría sobre la liquidación de la deuda tributaria objeto de la declaración extemporánea. Al menos en esa medida, ésta quedaba ya predeterminada.

Explica que la recurrente sostiene que el procedimiento anterior y la regularización concretada en el acta de conformidad constituyen "requerimiento previo"; no porque determinen los elementos de la obligación tributaria de los ejercicios siguientes, de la deuda tributaria de éstos, sino porque determinan que ADI actúa en España mediante un establecimiento permanente, lo que la obliga a un determinado tipo de tributación por el IRNR (empezando por presentar una declaración-autoliquidación).

Señala que, aunque el caso no está resuelto jurisprudencialmente, las sentencias más recientes de la Excm. Sala proporcionan pautas interpretativas que abonan la respuesta negativa.

Cita en apoyo de su pretensión desestimatoria las sentencias de 11 de enero de 2024 (rec. de casac. 2831/2022), que se remite a la de 18 de octubre de 2023, (rec. de casac. 747/2022) que, a su vez, cita y transcribe extensamente la de 15 de febrero de 2022, (rec. de casac. 6310/2019).

Afirma que el hecho de que la declaración con autoliquidación tardía no se produjera a continuación del acta de conformidad del ejercicio 2011 sino mucho después -más de seis meses después - lo que impide admitir como cierto, como quiere la recurrente, la relación de causa a efecto. Más bien sugiere que la recurrente acometería, probablemente no en solitario sino en un contexto de grupo y con intervención de asesores especializados, la reevaluación de la situación, y sería como resultado de ésta como se tomaría la decisión de, por primera vez, declarar como titular de un establecimiento permanente en España.

2.El segundo apartado lo destina igualmente a tratar sobre la aplicación de oficio del artículo 27.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021 de 9 de julio.

Afirma que esta cuestión ya ha sido resuelta por el Tribunal Supremo.

Señala que la recurrente pretende un pronunciamiento más extenso, no constreñido a la cuantificación sino al régimen nuevo de este recargo en su conjunto.

Aduce que en sí, la norma no plantea dificultades interpretativas. La retroactividad condicionada no se limita a la cuantificación sino que se extiende al apartado 2 en su conjunto, dentro del que está comprendido su pormenorizado párrafo quinto.

Indica que las dificultades podrán residir en su aplicación a cada caso, pues tal cosa exige determinar si, en conjunto y atendidas las circunstancias, aplicar retroactivamente el precepto resulta más favorable para el obligado. Es evidente que respecto de esto ni hubo debate procesal ni la sentencia dice absolutamente nada, luego no establece doctrina alguna. La recurrente tampoco efectúa ningún análisis concreto. Expresa su opinión sobre lo que debería hacer la Excm. Sala, dependiendo de lo que conste acreditado en el expediente. Vagamente parece afirmar que se desprende del expediente administrativo el cumplimiento de todos los requisitos de la nueva redacción, pero sin explicación o justificación alguna.

Por último, indica que las cuestiones de interés casacional objetivo merecen la siguiente respuesta:

«En cuanto a la primera, no integra el concepto de requerimiento previo contenido en el artículo 27 LGT una actuación comprobadora referida al sujeto que formula una declaración extemporánea y al mismo tributo concernido pero a un ejercicio anterior, cuando en esa actuación no se predetermine contenido alguno de la deuda tributaria del ejercicio al que se refiere tal declaración tardía, ni de manera concreta y directa ni como criterio determinante de la manera de computar o integrar algún elemento que deba tenerse en cuenta para liquidar la deuda tributaria. Además, no puede darse por cierto sin más que una cierta actuación administrativa haya inducido la presentación tardía de la declaración, sino que tal cosa es un hecho que necesita probarse, a menos que resulte clara y evidente.

En cuanto a la segunda, nos remitimos a lo ya declarado por la STS 2024».

SEXTO.- Deliberación, votación y fallo del recurso.

De conformidad con el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de 5 de noviembre de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Asimismo, por providencia de 19 de septiembre de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Sandra María González de Lara Mingo y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 14 de noviembre de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si integra el concepto de requerimiento previo contenido en el artículo 27 LGT una actuación comprobadora referida al sujeto que formula una declaración extemporánea y al mismo tributo concernido pero a un ejercicio anterior y, en particular, cuando en ella se ponga de manifiesto el criterio de la Administración sobre la tenencia de un establecimiento permanente en España que comporte la necesidad de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con Establecimiento Permanente.

Y, en segundo lugar, se debe esclarecer si la cuantificación de los nuevos recargos previstos en el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021, resulta de aplicación de oficio por el órgano judicial que conociera de su impugnación cuando se aprobó la nueva normativa de acuerdo con la disposición transitoria primera de la citada disposición legal, en la que se dispone su aplicación retroactiva en lo favorable.

SEGUNDO.- Hechos relevantes para la resolución del recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos relevantes para la resolución del recurso de casación los siguientes:

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente al ejercicio 2011-2012.

El 4 de junio de 2015 la Agencia Estatal de Administración Tributaria inició una inspección de carácter general, en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente al ejercicio 2011-2012, que culminó con la suscripción, el 20 de diciembre de 2016, de un Acta de Conformidad en virtud de la cual se determinó que la entidad disponía de un establecimiento permanente en España, debiendo tributar en consecuencia por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes con Establecimiento Permanente.

2. Autoliquidación por el IRNR correspondiente al ejercicio 2013-2014.

El 29 de junio de 2017, Apple Distribution International Limited procedió a la presentación de la autoliquidación -modelo 200- del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con Establecimiento Permanente correspondiente al ejercicio 2013-2014, de la que resultó un importe a ingresar ascendente a 4.440.071,40 €.

El plazo para la presentación de la citada autoliquidación terminó el día 24 de abril 2015, por lo que la misma se presentó con un retraso de 797 días.

3. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

El 2 de enero de 2018 se notificó la propuesta de liquidación de recargo por presentación por fuera de plazo de dicha liquidación, Apple presentó alegaciones a la citada propuesta.

El 12 de abril de 2018 se notificó al contribuyente una liquidación de recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, al amparo del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria, con número de referencia 2017RSC72460332KG y clave de liquidación A2895018526003417, por importe total ascendente a 862.307,88 euros.

4. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación de recargo Apple Distribution International Limited interpuso reclamación económico-administrativa núm. 00-02723-2018 ante el Tribunal Económico- Administrativo Central.

El 12 de marzo de 2020 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó la reclamación. En el FD 6º de dicha resolución se razonaba de la siguiente manera:

«[...] Así las cosas, 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 Inspección, (concretamente de 2012 a 2015, siendo objeto de la presente reclamación el recargo correspondiente a la declaración extemporánea de 2013) con el objetivo de adecuar el IRNR de dichos ejercicios a lo indicado por la Inspección.

Teniendo en cuenta estos hechos, y a la luz de lo concluido en el anterior Fundamento de Derecho, procede confirmar el recargo impuesto».

5. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Apple Distribution International Limited interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el núm. 944/2020 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.

La *ratio decidende* de la sentencia sobre el concepto de requerimiento previo del artículo 27.1º LGT se contiene en el Fundamento de Derecho Sexto -que tras la cita y reproducción parcial de nuestras sentencias de 19 de noviembre de 2012 (rec. casac. núm. 2526/2011) y 23 de noviembre de 2020 (rec. de casación núm. 491/2019)-, afirma que:

«[...] siguiendo esas mismas pautas interpretativas y aplicándolas al caso concreto debatido teniendo en cuenta las concretas circunstancias de éste, y muy particularmente que aquí, y a diferencia de los supuestos contemplados en la referida sentencias del Tribunal Supremo, **no se trata ahora de la determinación de una concreta deuda tributaria, sino de si a una Entidad le resulta aplicable un determinado régimen con la consiguiente obligación de tributar y de presentar autoliquidación del IRNR en España.**

Asiste la razón al Abogado del Estado cuando pone de relieve que en la comprobación y regularización del ejercicio 2011 no hay contenido alguno que se refiera a la determinación de la deuda tributaria de los ejercicios siguientes, sin que exista, por tanto, predeterminación alguna.

Pero, aún más, el que en periodos sucesivos la hoy recurrente siguiera operando en España (o que fuera sustituida por otra empresa de su Grupo, como ya había sucedido a APPLE SALES INTERNATIONAL) y que de ser así, mantuviera o no un establecimiento permanente en España, son eventualidades absolutamente indeterminadas en el acta de conformidad que dio lugar a la previa regularización y que, por lo tanto, la Administración no podía conocer. No hay en las obligaciones tributarias posteriores a las que se refiere la autoliquidación extemporáneamente presentada por la recurrente, relativa al ejercicio 2013/2014, nada que esté predeterminado por la regularización del ejercicio 2011/2012, ni siquiera el régimen de su tributación, que al depender de circunstancias de hecho cambiantes, incluida la estructura contractual y funcional intragrupo, resulta ser algo contingente.

Todo lo cual ha de llevarnos a concluir que la autoliquidación extemporánea presentada por la actora en junio de 2017 y relativa al ejercicio 2013-2014 fue presentada sin mediar requerimiento previo de la Administración tributaria y de ahí, en fin, la procedencia del recargo liquidado».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Marco jurídico.

1.A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [LGT] que, bajo la rúbrica "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo", dispone en la redacción vigente *ratione temporis*:

«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.También será preciso interpretar el párrafo quinto del artículo 27.2 LGT, en la redacción actualmente vigente que señala:

«[...] 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 periodos 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».

La redacción vigente del citado precepto trae causa de la modificación llevada a cabo 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, cuya Disposición Transitoria Primera prevé lo siguiente:

«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».

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 periodos 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:

«[...] [E]n 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 periodos o conceptos tributarios precedentes, conexos o condicionantes, tengan algún grado de avance procedimental 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 exceptiona 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 tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto 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 o se entienda notificada, (ii) 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 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 sin más requisito que la notificación al interesado.

El propio Legislador del año 2021 ha establecido una excepción al 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 periodos 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 habría 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.

SEXTO.- Resolución del recurso de casación y de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso de instancia.

En virtud de todo lo razonado procede casar y anular la sentencia recurrida, y, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.1 LJCA debemos resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso conforme a la jurisprudencia establecida y a las restantes normas que fueran aplicables.

En atención a todo lo expuesto debemos indicar que la sentencia de la Audiencia Nacional no resulta conforme a la doctrina expresada por lo que debe casarse y anularse.

SÉPTIMO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA, habida cuenta de las dificultades jurídicas que la cuestión jurídica suscitaba como evidencia la admisión del recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la mercantil Apple Distribution International Limited contra la sentencia dictada el 31 de mayo de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 944/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 944/2020 interpuesto por la mercantil Apple Distribution International Limited contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 12 de marzo de 2020 por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 00-02723-2018 interpuesta, a su vez, contra la liquidación de recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, con número de referencia 2017RSC72460332KG y clave de liquidación A2895018526003417, y anular dicha resolución y liquidación de la que trae causa por no ser conforme a Derecho.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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