

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3281/2018, DE 20 DE ABRIL DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento Tributario. Recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración. Interpretación amplia del concepto «requerimiento previo». Cambio de criterio de la doctrina del TEAC.

El TEAC, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, cambia el criterio mantenido anteriormente y considera que, partiendo de una interpretación amplia del concepto «requerimiento previo» al que se hace alusión en el artículo 27 de la LGT, el supuesto de inaplicación de recargos previsto en el precepto debe extenderse a supuestos en los que el contribuyente regulariza impulsado por el conocimiento de datos relevantes para el establecimiento de la deuda que se han dado a conocer en un procedimiento referente a un período anterior en relación con hechos sustancialmente coincidentes.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO

(...)

Dichas resoluciones del TEAR de Valencia fueron recurridas mediante el recurso contencioso-administrativo 444/2015 ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, quien lo estimó totalmente mediante sentencia de 25 de septiembre de 2018, al aplicar la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (n.º de recurso 2526/2011), puesto que consideró expresamente que se trataba de un caso análogo.

La Administración General del Estado interpuso contra dicha sentencia el recurso de casación 491/2019 ante el Tribunal Supremo, solicitando que se fijara la siguiente doctrina:

«Para que un requerimiento efectuado en un ejercicio pueda calificarse como requerimiento previo respecto de la regularización de un ejercicio posterior a efectos de excluir el recargo del art. 27 LGT se requiere que la regularización que procede en el ejercicio posterior sea consecuencia directa de la regularización establecida en el ejercicio comprobado, lo que supone, a su vez, dos cosas:

1º Que la Administración tributaria dispone de toda la información por mor de la previa comprobación (o en sentido negativo que la declaración extemporánea no aporta datos desconocidos por la Administración), y

2º Como consecuencia de lo anterior, que la Administración tributaria podría extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.»

Dicho recurso fue admitido a trámite mediante auto de 23 de mayo de 2019 en el que se concretó la siguiente cuestión con interés casacional objetivo:

«Aclarar, matizar o precisar la doctrina contenida en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera, pronunciada en el recurso de casación n.º 2526/2011) en estos términos: 1) en primer lugar, qué debe entenderse por requerimiento previo, previsto y definido en el artículo 27.1, párrafo segundo, de la LGT, como supuesto jurídico negativo cuya aparición excluye el recargo; y 2) en segundo término, en relación con la anterior, cómo debe interpretarse la expresión legal «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria» y, en particular, si cabe entender comprendido en el concepto de requerimiento previo el conocimiento del inspeccionado que deriva de que en un procedimiento para comprobar un período determinado –aquí 2012– se ponga de manifiesto la improcedencia de una deducción fiscal que también lo sería en relación con el período 2013 y el contribuyente, a la vista del criterio sustentado, presente una autoliquidación complementaria extemporánea, correctora de la inicial, en el sentido de eliminar las deducciones que ha llegado a advertir como improcedentes, antes de darse inicio al procedimiento de comprobación de éste último período.

En suma, es preciso esclarecer si la declaración extemporánea a que se refiere el artículo 27.1 LGT ha de ser rigurosamente espontánea para evitar la imposición del recargo o puede haber sido inducida –sin menoscabo de ese carácter–, o impulsada por el conocimiento de datos relevantes para el establecimiento de la deuda tributaria dados a conocer en un procedimiento cuyo objeto era la regularización de un período anterior, pero con igualdad de hechos.»

Se aprecia que el recurso de casación 491/2019 no pretende que se fije una doctrina con un concepto estricto de *«requerimiento previo»*, sino que matice a qué supuestos es aplicable. En concreto, el *petitum* de tal recurso acepta que hay un requerimiento previo cuando se han desarrollado actuaciones de comprobación respecto de períodos previos, pero siempre que se cumplan los dos requisitos mencionados. Es decir, dicho recurso acepta que no se aplique un concepto estricto de *«requerimiento previo»*, sino un concepto amplio pero sujeto a determinados límites.

Consta a este TEAC que la Administración General del Estado desistió de los recursos de casación 1375/2019 y 1479/2019 los días 2 de septiembre de 2019 y 14 de octubre de 2019 respectivamente, a la vista de las circunstancias anteriores.

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

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

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

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

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

antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior.»

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

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

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

SEXTO.- Además de las consideraciones vertidas en el anterior fundamento de derecho, son de ver dos adicionales, que son las siguientes:

- a) La conducta del contribuyente que dio lugar a la liquidación administrativa a cuyo acomodo se enderezó la presentación de las autoliquidaciones complementarias extemporáneas que dieron lugar a los recargos que ahora se discuten no fue considerada como constitutiva de la comisión de infracciones tributarias.
- b) La misma Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, ya admite la posibilidad de que aplicaciones indebidas de la norma tributaria que conduzcan a liquidaciones del tributo incorrectas se regularicen sin necesidad de acudir a la presentación de autoliquidaciones complementarias extemporáneas, a condición de que lo actuado se pueda considerar como errores fundados de derecho (artículo 89. cinco en cuanto al IVA repercutido y 114.dos.2º respecto al soportado y deducido).

Siendo la situación que da lugar a la reclamación de la que ahora se conoce sustancialmente coincidente con cuanto se ha señalado en el fundamento de derecho anterior, por cuanto la actuación del reclamante se

contrajo a la adecuación de sus posteriores autoliquidaciones al criterio señalado por la Administración en el seno del procedimiento inspector desarrollado frente a la misma, y en atención igualmente a las anteriores consideraciones, deben estimarse las reclamaciones señaladas en el encabezamiento.