

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4672/2017, DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Recargos por presentación extemporánea. Interpretación del concepto «requerimiento previo».

En esta resolución, el TEAC, siguiendo lo dispuesto por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo en la materia, modifica su doctrina anterior en relación con la interpretación del concepto «requerimiento previo» del artículo 27 de la LGT, entendiendo que el mismo queda definido en la Ley en términos amplios, es decir, no se refiere únicamente a supuestos en los que se presenta declaración o autoliquidación del mismo tributo y período.

En este sentido, no procede el recargo por presentación extemporánea cuando la presentación de declaración o autoliquidación por el contribuyente viene precedida de unas actuaciones de comprobación con el contribuyente (o grupo de entidades al que pertenece), relativas a periodos anteriores, siempre que la regularización sea consecuencia directa de la liquidación previa, entendiendo así cuando concurren dos circunstancias:

- 1º Que la Administración tributaria disponga 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 pudiera extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.

Fundamentos de derecho

(...)

NOVENO.-

De acuerdo con todo lo anterior, este TEAC no puede más que modificar su doctrina vigente, contenida en la resolución de 21 de septiembre de 2017 del recurso extraordinario de unificación de criterio 00/00022/2017. En efecto, se ha de interpretar que el concepto «requerimiento previo» está definido en la LGT en términos amplios, de modo que no ha de entenderse restringido únicamente a aquel que se hace respecto del mismo tributo y período por el que se presenta la declaración o autoliquidación extemporánea.

Así, pueden estar incluidas dentro de tal concepto unas actuaciones de comprobación con el contribuyente (o al grupo de entidades al que pertenece) relativas a períodos anteriores siempre que la regularización posterior sea consecuencia directa de la liquidación previa. Este será el caso cuando concurren dos circunstancias:

- 1º Que la Administración tributaria disponga 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 pudiera extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.

Por tanto, si la regularización es consecuencia directa de la practicada en un ejercicio anterior, el requerimiento previo puede entenderse que abarca al ejercicio posterior (por eso el Tribunal Supremo dice en la sentencia de 19 de noviembre de 2012 que la regularización previa era «conducente» a la regularización del ejercicio posterior); como la regularización en este segundo ejercicio es «necesaria» no puede recibir el calificativo de espontánea, ni que ello dé lugar al devengo del recargo, porque no concurre negligencia del interesado y es independiente de su voluntad.

A este respecto, no puede soslayarse que la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011 (n.º de recurso 141/2008), confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (n.º de recurso 2526/2011), incidió en múltiples ocasiones en que, si la Administración disponía de todos los datos para regularizar la situación de los períodos posteriores, no había ninguna razón para no efectuar tal regularización. En concreto, este TEAC quiere resaltar el siguiente párrafo de la Audiencia Nacional:

«Es decir, si de las actas de conformidad –y sus consiguientes liquidaciones presuntas– resulta de forma cierta e indubitada una deuda tributaria nueva en relación con un ejercicio distinto de los abarcados por el procedimiento inspector, fruto de la minoración en el ejercicio 2000 de los créditos fiscales objeto en su día de una compensación o aplicación, en la autoliquidación, por

importe superior al que luego se acreditó mediante una actuación inspectora como procedente —con la consiguiente necesidad del exigible ajuste—, debió ser la Administración la que exigiera esa deuda tributaria, de oficio, sin relegar a una pretendida iniciativa del obligado tributario la declaración y pago de la diferencia».

Como se puede apreciar, la Audiencia Nacional estaba incluyendo ahí un límite al concepto amplio de requerimiento previo y es que «resultara de forma cierta e indubitada una deuda tributaria nueva», de modo que, en caso contrario, la Administración no se encuentra en tal obligación.

De igual modo, tal sentencia incide en la «necesaria relativización del deber de declarar del sujeto pasivo» para lo que afirma:

«Es obligado poner de relieve la innecesariedad de una autoliquidación complementaria, cuyo régimen se encuentra en el art. 122.2 de la propia LGT, cuando ya la Administración tiene en su poder el conocimiento de los elementos necesarios para exigir la deuda a que se referiría, en principio, la autoliquidación, toda vez que no sólo sería superfluo comunicar a la Administración «...los datos necesarios para la liquidación del tributo...» en el caso aquí debatido, puesto que ésta ya los posee, en la medida en que derivan de un modo causalmente directo e inmediato de los ajustes practicados en la actividad comprobadora de los ejercicios 1996 y 1999, sino que tampoco tiene sentido acometer tarea alguna de calificación y cuantificación de esa obligación tributaria debida, pues el importe de la deuda tributaria que originó la autoliquidación complementaria es coincidente con el que la propia Inspección ya pudo conocer por razón de su actividad inspectora de 1996 a 1999, de donde surge una minoración de las bases imponibles y de las deducciones que, generadas en ese período temporal, tienen un reflejo necesario en el ejercicio 2000.

En otras palabras, carece de sentido que pese en exclusiva sobre el obligado tributario la carga de autoliquidar el Impuesto, de forma complementaria, precisamente para poner en conocimiento de la Administración datos que ésta ya posee, necesarios para fijar una deuda tributaria cuyo importe ésta ya conoce perfectamente.».

De nuevo, la sentencia indica, a *contrario sensu*, que el deber de autoliquidar sí se manifiesta plenamente en aquellos supuestos en los que la Administración no posee los datos necesarios para regularizar los períodos posteriores. En efecto, tal es la circunstancia cuando la Administración, para efectuar la regularización practicada en una autoliquidación complementaria, tendría que desarrollar nuevas actuaciones.

En particular, la sentencia argumenta que la Administración tiene una obligación propia de regularizar cuando ésta ya posee los datos necesarios «en la medida en que derivan de un modo causalmente directo e inmediato de los ajustes practicados en la actividad comprobadora de los ejercicios 1996 y 1999» sin que haya necesidad de «acometer tarea alguna de calificación y cuantificación de esa obligación tributaria debida, pues el importe de la deuda tributaria que originó la autoliquidación complementaria es coincidente con el que la propia Inspección ya pudo conocer». Por tanto, la deuda tributaria del período posterior

era directamente determinable de los datos conocidos por la Administración, sin que esta tuviera que realizar ninguna actuación de comprobación adicional.

En esta última idea se incide en el último párrafo citado de la mencionada sentencia:

«[...] únicamente está justificado el recargo cuando se lesiona el bien jurídico para el que la ley lo habilita, que es el del estímulo de las obligaciones espontáneas, anteriores al requerimiento de la Administración, hipótesis para el que han de evaluarse las circunstancias que rodean esa iniciativa del interesado y, por lo que hace al presente recurso, teniendo en cuenta que la regularización espontánea efectuada no era idónea para conferir a la Administración el conocimiento de algo que necesariamente desconociera, antes bien era una actividad anodina para alcanzar ese fin de puesta en conocimiento que, por tal razón, no pone en evidencia que se haya comprometido el bien jurídico que justifica el recargo».

En efecto, la Audiencia Nacional añade que una finalidad del recargo por declaración extemporánea es la puesta en conocimiento de datos desconocidos por la Administración, de modo que no era aplicable el recargo porque ésta ya sabía que los créditos fiscales aplicados eran improcedentes. *A sensu contrario*, no se incumplirá esa finalidad cuando la Administración desconozca si en los períodos posteriores se han realizado o no operaciones que procede regularizar o cuando no sepa la regularización exacta que procede efectuar sin tener que llevar a cabo nuevas actuaciones.

DÉCIMO.-

La aplicación del criterio anterior al caso examinado en la presente resolución no puede más que llevar a la desestimación de las reclamaciones económico-administrativas, puesto que el propio reclamante reconoce que las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron por aplicación del criterio determinado por la Inspección:

«En concreto, en dichas Actas la Administración determinó que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.dos.2º de la UVA, determinados servicios de mediación prestados para X INTERNACIONAL AG deben entenderse localizados en España, y por lo tanto quedan sujetos a IVA español.

Como consecuencia de ello, esta parte procedió a rectificar voluntariamente las autoliquidaciones de IVA de los períodos 2015 y 2016 en las cuales este tipo de servicios de mediación habían sido facturados sin IVA».

En consecuencia, este TEAC aprecia que la regularización no fue una consecuencia directa de la comprobación previa puesto que:

- 1) La Administración no disponía de toda la información por la previa comprobación. En particular, desconocía si se habían facturado ese tipo de servicios en los períodos posteriores; en su caso, en qué períodos; y dónde se utilizaban o explotaban efectivamente, puesto que dichas circunstancias no se derivaban de la comprobación de los períodos incluidos en el procedimiento. Por tanto, podrían no haberse prestado tales servicios y que no hubiera nada que regularizar.

- 2) La regularización de esos períodos posteriores habría exigido que la Administración hubiera tenido que desarrollar nuevas actuaciones al respecto. En efecto, la Administración habría tenido que requerir al contribuyente si había prestado ese tipo de servicios en los períodos posteriores y a qué destinatarios (no tendría por qué haber sido únicamente a la entidad de los períodos anteriores), en qué períodos (podrían haberse prestado en sólo algunos de los períodos en los que hubiera prestado servicios a tales destinatarios) y examinado en qué medida se hubieran utilizado efectivamente en el territorio de la Comunidad. Por tanto, sí que era necesario «acometer tarea alguna de calificación y cuantificación de esa obligación tributaria debida», de modo que no concurre el presupuesto señalado por la Audiencia Nacional.

Por tanto, en palabras de la Audiencia Nacional, de esas actas previas no «resulta de forma cierta e indubitada una deuda tributaria nueva» o, en palabras del Tribunal Supremo, esas actas previas no eran «conducentes al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria por ese impuesto y ejercicio», por lo que no puede considerarse un requerimiento previo. En particular, debe recordarse que la Administración ni siquiera sabía si se habían prestado ese tipo de servicios, por lo que en ningún caso la deuda tributaria resultaba de forma cierta e indubitada.

Así, se afirma tal extremo en los acuerdos de liquidación impugnados (el subrayado es de esta resolución):

«La resolución del TEAC de 9 de octubre de 2014 trata de contingencias perfectamente identificadas, y que en sí mismas tienen efectos en otros conceptos/períodos perfectamente identificados. Así una regularización de bases o cuotas pendientes de compensar es obvio que tenga efectos en períodos diferentes y por eso haya que presentar declaraciones complementarias. No obstante el caso aquí planteado es distinto y sobre esta complementaria sí procede la aplicación de recargos, por cuanto estamos ante regularizaciones de determinados períodos que se agotan en sí mismas en dichos períodos, sin efecto directo en otros. Es por ello y de conformidad con la Resolución del TEAC de fecha 3 de noviembre de 2016, la autoliquidación presentada por el contribuyente sin requerimiento previo se considera como extemporánea, siendo perfectamente exigible el recargo del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria».

Lo anterior también supone que la obligación del deber de declarar se mantenga en su plenitud. En efecto, la Audiencia Nacional no afirmó que tal obligación desapareciera, sino que se relativizaba, pero apreció esa relativización únicamente cuando supondría «poner en conocimiento de la Administración datos que ésta ya posee».

A su vez, esto supone que las declaraciones extemporáneas cumplieron la finalidad de incentivar el cumplimiento voluntario, dado que comunicaban nueva información, desconocida para la Administración.

A este respecto tampoco puede obviarse que el interesado pudo conocer, a lo largo del procedimiento, que ese tipo de servicios se encontraban localizados en el territorio de aplicación del impuesto en virtud del artículo 70.Dos de la

LIVA, es decir, cuando, aplicando las demás reglas de localización se localizarían fuera del territorio de la Comunidad, pero su utilización o explotación efectiva se haya producido en la misma. De igual modo, pudo conocer qué criterios se utilizaban para determinar que los mismos se utilizaban efectivamente en el territorio de la Comunidad. En consecuencia, nada impedía al reclamante haber determinado esa sujeción con anterioridad respecto a los demás períodos, a diferencia de aquellos supuestos en los que la Administración minora un crédito fiscal, en la que no se puede regularizar hasta que se conozca el importe de la minoración practicada.

Finalmente, tampoco se puede acoger el argumento de justicia material al que hace referencia el reclamante. En efecto, la tesis del reclamante de que se hace de peor condición al sujeto que regulariza que al que no lo hace incurre en el error de utilizar como comparativo, en todo caso, a un sujeto que no ha sido sancionado por los ajustes de la regularización inicial. Sin embargo, esta situación no ha de ocurrir en todo caso, como, por ejemplo, al sujeto pasivo se le podría haber sancionado por tales ajustes, en cuyo caso, de no regularizar *motu proprio* su situación, se le podría sancionar tras el desarrollo de las preceptivas actuaciones de comprobación; en tal caso, la presentación de la autoliquidación, al tener carácter espontáneo, permitiría regularizar su situación con los efectos del artículo 179.3 de la LGT. Por tanto, no se perjudica al que regulariza, sino que en tal caso se le beneficia, al impedir que se le apliquen las correspondientes sanciones.

En definitiva, al no ser una consecuencia directa de la comprobación relativa a períodos anteriores, las autoliquidaciones extemporáneas presentadas por el reclamante sí tuvieron el carácter de espontáneas y, por ello, procede la aplicación de los recargos por declaración extemporánea.