

Procedimiento aplicable a los recargos por presentación fuera de plazo sin requerimiento previo con resultado a ingresar

Análisis de la [RTEAC de 18 de diciembre de 2019, RG 2716/2019](#)

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad San Pablo-CEU*

Extracto

La resolución analiza una cuestión trascendente a efectos prácticos y de dogmática tributaria: si la aplicación de los recargos por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones con ingreso precisa o no de un procedimiento *ad hoc*. En el primer caso habría que comunicar el tipo de procedimiento (de verificación de datos o de comprobación limitada, según las circunstancias). En el segundo bastaría con aplicar las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, establecidas en el capítulo II del título III de la Ley General Tributaria, concediendo un trámite de audiencia previo a la propuesta de liquidación o, en su defecto, un trámite de alegaciones tras la notificación de dicha propuesta.

1. Supuesto de hecho

Con fecha 21 de octubre de 2015 se presentó autoliquidación con el modelo 303 del IVA correspondiente al ejercicio 2015, periodo 3T, y un resultado a ingresar de 6.442,81 euros.

El 23 de noviembre de 2015 la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Valencia comunicó al interesado que, habiendo terminado el plazo para la presentación de la citada autoliquidación el día 20 de octubre de 2015, esta se había presentado con retraso de 1 día. Indicó que, en aplicación del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), procedía exigir un recargo del 5% de la cantidad resultante de la autoliquidación (por ser el retraso inferior o igual a tres meses), sin interés de demora ni sanción, aplicándose la reducción del 25% en los términos legalmente establecidos (por ingreso de la deuda autoliquidada y el recargo reducido en el periodo voluntario abierto tras la notificación de la liquidación).

Por ello, dictó «propuesta de liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación» siendo su importe reducido de 241,61 euros. La propuesta señalaba la norma aplicable (art. 27 LGT) y concedía un trámite de audiencia por 15 días, añadiendo que, terminado dicho plazo, si finalmente se exigiese el recargo, se notificaría la liquidación correspondiente acompañada de la carta de pago a fin de poder efectuar el ingreso.

No habiéndose formulado alegaciones por el obligado tributario en el trámite concedido a tal efecto con la notificación de la propuesta de liquidación, la Administración tributaria practicó la liquidación propuesta el día 27 de enero de 2016, siendo notificada al interesado el 3 de febrero siguiente.

Frente a la liquidación señalada se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR) el 3 de marzo de 2016, que la estimó en parte en su Resolución de 8 de junio de 2018.

El TEAR examinó si en el aspecto procedimental la actuación de la oficina gestora cumplía los requisitos para su validez. Argumentó que como la autoliquidación extemporánea no inicia procedimiento alguno es precisa una actuación de oficio para determinar si procede la liquidación del recargo. Añade que la esencia del procedimiento administrativo radica en salvaguardar las garantías del administrado frente a las potestades administrativas al servicio del interés general, lo que exige el conocimiento por el contribuyente del tipo de procedimiento desde su inicio y las normas por las que se rige (FJ 5.º).

Advierte que «el principio de seguridad jurídica comporta forzosamente, dada la diversidad de los procedimientos de aplicación de los tributos, el derecho del obligado tributario a conocer, desde el momento de su inicio, al amparo de qué procedimiento actúa la administración». Y de acuerdo con el artículo 87 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), la iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario. Cuando así no estuviese previsto, el procedimiento podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación (art. 87.2 RGAT). Dicha comunicación «contendrá, cuando proceda», el procedimiento que se inicia y su objeto (art. 87.3 RGAT), por lo que la Administración tiene «la obligación... de elegir uno de los procedimientos previstos en la Ley 58/2003 y de identificarlo expresamente en la obligación de inicio», pudiendo ser el de verificación de datos o el de comprobación limitada, dado que no hay una comprobación de valor (FJ 8.º).

Concluye que resulta inaceptable la actuación de la Administración al exigir el recargo sin comunicar al obligado tributario qué clase de procedimiento había iniciado, ni siquiera si había comenzado alguno, y cuáles eran las normas que lo regían, vulnerando los derechos y garantías de aquel (arts. 3.2 y 34.1 ñ) LGT).

Por ello anula el acto administrativo impugnado y ordena retrotraer las actuaciones al momento en que se produjeron las deficiencias indicadas.

Estimando que la resolución dictada por el TEAR aplica un criterio de especial trascendencia, el presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) acordó promover un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de acuerdo con el artículo 229.1 d) de la LGT, que se sustancia en este procedimiento.

2. Doctrina del tribunal

El TEAC comienza analizando la regulación de los recargos y los requisitos para su exacción. Conforme al artículo 27 de la LGT para su aplicación es preciso que de la declaración o autoliquidación resulte una deuda tributaria a ingresar, que su presentación sea extemporánea –al realizarse tras la finalización de los plazos previstos por la normativa regula-

dora de los distintos tributos– y espontánea –sin requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria–.

Después fija su naturaleza como obligación tributaria accesoria (al igual que el interés de demora o los recargos del periodo ejecutivo) diferente de las sanciones, que no tienen tal consideración conforme al artículo 25.1 de la LGT. Además, el artículo 27.1 no condiciona el nacimiento de la obligación de satisfacer el recargo a que exista culpa o negligencia, sino a un hecho objetivo: la presentación de la autoliquidación fuera de plazo. En fin:

[...] no se trata de una norma de carácter sancionador, pues así se desprende de lo expuesto en el artículo 27.2 de la misma ley al establecer que los recargos correspondientes excluyen la imposición de sanciones, lo que implica que su exigencia no requiere de la existencia de culpabilidad.

A continuación, determina el cauce formal que debe seguir la Administración para exigirlo. Para ello parte de la definición de procedimiento y sus funciones. El procedimiento tiene por finalidad esencial la emisión de un acto administrativo al servicio de los intereses generales y la Ley 39/2015 lo define en su exposición de motivos como el conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cauce legalmente previsto, para dictar un acto administrativo o expresar la voluntad de la Administración. Constituye una garantía para los ciudadanos, al servicio de la eficacia de la Administración, y permite el control judicial de la actuación administrativa.

De acuerdo con el artículo 97 de la LGT la normativa aplicable a cada procedimiento tributario sigue el orden siguiente:

- Primero, las normas especiales del título III («La aplicación de los tributos»), para los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, recogidas en los capítulos III a V de dicho título.
- Segundo, la normativa reglamentaria de desarrollo de dichos procedimientos, fundamentalmente el RGAT por lo que se refiere al procedimiento de gestión.
- Tercero, las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios contempladas en el capítulo II del título III.
- Y cuarto, en lo no regulado en las normas especiales de cada procedimiento ni en las normas comunes que establece el citado capítulo II para todos los procedimientos tributarios, se aplicarán las normas generales del procedimiento administrativo común.

El artículo 117 de la LGT relativo a «La gestión tributaria», con el que se inicia el capítulo III («Actuaciones y procedimiento de gestión») del título III de la norma, no contempla expresamente la liquidación de este recargo. Tampoco lo hace el artículo 123 de la LGT referente

a «Procedimientos de gestión tributaria» (que incluye cinco) ni en su desarrollo reglamentario a través del RGAT. Por ello, cabe enmarcarlo en la letra n) del artículo 117.1 de la LGT, que incluye dentro de las funciones administrativas de la gestión tributaria «La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación». Y el 117.2 añade que «Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en su normativa de desarrollo».

Entiende el TEAC que la expresión «procedimientos administrativos» del artículo 83 de la LGT podría cubrir tanto las actuaciones como los procedimientos en sentido estricto –siguiendo la apreciación de la Directora General de Tributos–, concluyendo que la exigencia de este recargo constituiría, propiamente, una actuación de gestión tributaria.

Al no fijarse un cauce formal para la exacción del recargo, el TEAC colige que conforme al artículo 97 de la LGT, la regulación de la «actuación y procedimiento de aplicación de los tributos» consistente en la exigencia del recargo por presentación de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo, se contempla en las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del capítulo II del título III de la LGT, desarrolladas en el capítulo III del título III del RGAT, y para lo no establecido en ellas, supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

Dentro de las normas comunes es esencial el derecho de audiencia. El artículo 99.8 de la LGT dispone que «En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando... en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta». Observa el TEAC que:

[como] ni la LGT ni el RGAT regulan expresamente el procedimiento para exigir el recargo por autoliquidación extemporánea, la Administración tributaria debería conceder trámite de audiencia al interesado con anterioridad a la propuesta de liquidación, a fin de que este pudiera alegar cuanto conviniera a su derecho.

No obstante, admite la sustitución de la audiencia previa por un trámite de alegaciones posterior, sin que ello genere indefensión:

[...] si la Administración tributaria, en lugar del preceptivo trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución concediera un trámite de alegaciones –que no resulta preceptivo– por plazo similar a aquel con la notificación de dicha propuesta (con la que ha podido incluso iniciarse el procedimiento si se disponía de información suficiente para formularla, ex artículo 87.3 e) RGAT), como sucede en el supuesto de hecho aquí examinado, tal irregularidad formal no sería invalidante..., toda vez que no determinaría indefensión alguna para el interesado, quien tendría la oportunidad de alegar cuanto conviniera en defensa de su derecho con anterioridad a la resolución o liquidación que pusiera fin al procedimiento.

3. Comentario crítico

3.1. Planteamiento y cuestiones por resolver

Analiza esta resolución la aplicación del recargo de regularización del artículo 27 de la LGT en una autoliquidación por IVA presentada con un día de retraso. Dispone este precepto que en las autoliquidaciones con ingreso presentadas fuera de plazo sin requerimiento dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del periodo voluntario se pagará un recargo del 5, 10 o 15 % respectivamente, sin intereses de demora ni sanciones, y a partir de los 12 meses del 20 % más los intereses de demora computados desde el día siguiente al término de los 12 meses, sin sanciones. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, añadió un apartado cinco al artículo 27, reduciendo el recargo un 25 % si se paga en el plazo establecido en la ley o en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, para fomentar el pago íntegro del principal y la prestación accesoria.

En el caso aquí analizado, se aplicó el 5 % con la reducción del 25 %, es decir, un 3,75 % sobre una deuda de 6.442,81, siendo el recargo de 241,61 euros. Podría pensarse que no excede mucho del interés de demora que en 2015 era incluso mayor (el 4,375 %, actualmente el 3,75 %). Pero el interés de demora se calcula por los días de retraso, mientras que aquí hay un error de salto al girarse la misma cifra de 3,75 % hasta el tercer mes de retraso. Así, en este caso el interés de demora que habría correspondido por demorarse un día en el pago sería de tan solo 0,77 céntimos de euro. Es evidente que se plantea una enorme desproporción sin tener, además, en consideración las circunstancias que han provocado el retraso en el pago, pues la ley no lo contempla y ni siquiera prevé un procedimiento para su liquidación. En el supuesto aquí analizado el importe del recargo supone multiplicar por 314 el interés de demora que habría correspondido. Una muestra del exceso que ello supone la encontramos en la reducción del importe de los recargos prevista en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (BOCG n.º 33-1, de 23 de octubre de 2020), que en este caso lo dejaría en un 0,75 % con la reducción por pronto pago. Justificándolo en motivos de proporcionalidad y justicia tributaria, se fija el recargo en el 1 % más otro 1 % adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, y si excede de doce meses se aplica el 15 % más los intereses de demora contados a partir del año. Hay que aplaudir esta iniciativa, pero en la reducción del recargo máximo del 20 al 15 % es criticable el error de salto que se produce al exceder por un día el año de retraso, pasando del 12 % que le correspondería al 15 %.

Todo ello sin contemplar causas exoneradoras de responsabilidad ni el procedimiento para su liquidación.

En tal sentido, la exacción de los recargos por presentación extemporánea y espontánea plantea problemas de seguridad jurídica y vulneración de la prohibición de responsabilidad objetiva.

Cabe diferenciar dos cuestiones en este caso: desde una perspectiva material, la naturaleza de los recargos en orden a su exacción; desde el prisma formal, el procedimiento a seguir para su aplicación.

3.2. La naturaleza de los recargos de regularización

Comenzando por su naturaleza, como observa el TEAC, son obligaciones accesorias de la obligación principal, cuyo devengo se produce por la presentación fuera de plazo de la declaración o autoliquidación. Y añade que son diferentes de las sanciones porque la ley no las considera obligaciones accesorias, frente a los recargos (art. 25 LGT), estableciendo que la aplicación de estos excluye la imposición de sanciones (art. 27.2 LGT), de donde infiere que «su exigencia no requiere de la existencia de culpabilidad». A nuestro juicio, la sustitución de las sanciones por los recargos refrenda un posible componente sancionador, pero veamos lo que ha dicho el Tribunal Constitucional (TC).

El antecedente del recargo por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones con ingreso que se analiza en este comentario lo encontramos en el interés mínimo del 10 % y los recargos del 50 % y del 10 % previstos en el artículo 61.2 de la anterior LGT (se llegó a establecer un recargo del 100 % en ausencia de ingreso). Se alegó en diversos recursos que eran sanciones administrativas que podían vulnerar los artículos 24 y 25 de la Constitución española (CE) al imponerse de plano, sin otorgar trámite de audiencia a los interesados en el procedimiento administrativo en el que se dicta la resolución por la que se acuerdan.

Las Sentencias del TC (SSTC) 164/1995, de 13 de noviembre (NFJ003741), y 198/1995, de 21 de diciembre (NFJ006456), en referencia al interés mínimo del 10 % del anterior artículo 61.2 de la LGT (redacción dada por la Ley 46/1985, disp. adic. 31¹), le otorgaron una función resarcitoria por el retraso en el pago junto a otra disuasoria de la tardanza en el pago. Esta última función disuasoria, coercitiva o de estímulo integra una penalización económica equiparable a la cláusula penal del derecho civil, dándoles un cierto matiz sancionatorio, pero no los convierte en sanciones en sentido propio por cuanto su función no es represiva, retributiva o de castigo en cuanto –añade el tribunal– no alcancen el valor de las sanciones².

¹ «Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por ciento de la deuda tributaria».

² Dispone la STC 164/1995 que «su función no es represiva, siempre y cuando... cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas)», su funcionalidad «no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente, sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento» (FJ 5). En virtud de esta doctrina, en los Autos del TC 57/1998, de 3 de marzo (NCJ065132), FJ 4, y 237/1998, de 10 de noviembre (NCJ065133), FJ 4, consideraron

En el mismo sentido se pronunció en las SSTC 276/2000, de 16 de noviembre (NFJ009503), FJ 3, y 291/2000, de 30 de noviembre (NFJ010684), FJ 9, sobre el recargo del 10 % exigible los tres primeros meses de retraso, conforme a la redacción dada al artículo 61.2 de la LGT por la Ley 18/1991 (disp. adic. 14.2³).

No sucedió lo mismo con el recargo del 50 % que se exigía a partir del tercer mes, declarando la STC 276/2000 (FJ 5) que era inconstitucional por desempeñar una función de castigo propia de una sanción y requerir las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2 de la CE. El argumento usado por el tribunal fue que su cuantía coincide con la sanción mínima del 50 % impide aplicarlo a los vigentes recargos⁴.

No nos parece correcta esta fundamentación porque existen sanciones de cuantía muy diversa. Con la anterior LGT tanto por infracción simple (art. 83 LGT) como grave (por ejemplo, del 10 o del 15 %, art. 88.1 LGT, o la sanción mínima del 75 % del art. 88.3 LGT). Con la vigente también, según se califique como leve, grave o muy grave. Además, la sanción por falta de autoliquidación en plazo (presupuesto del recargo del 50 %) admite una reducción del 30 % por conformidad, y un 25 % por pago en el periodo voluntario, si bien esta última minoración también opera en el recargo de regularización tras la reforma del artículo 27.5 de la LGT por la Ley 36/2006, como ya se indicó. Además, el hecho de que se compare con la sanción mínima vigente del 50 % vendría a significar que una nueva rebaja en las sanciones podría alterar la naturaleza de los citados recargos.

Frente a este planteamiento, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) considera la cuantía un dato relevante del carácter sancionador del recargo, pero no un elemento determinante del mismo. Por ejemplo, en el caso *Morel* el TEDH resolvió que un recargo del 10 % por declaración extemporánea sin requerimiento previo, independiente aquí del interés de demora, tenía una finalidad preventiva y represiva⁵. Y en el caso *Bendenoun* sostuvo que los recargos tributarios no buscan la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que en lo esencial tienden a castigar para impedir la reiteración de tales actuaciones⁶.

notoriamente infundadas las cuestiones por las que se planteaba la inconstitucionalidad del recargo del 10 % que estableció el artículo 61.2 de la LGT en la redacción que otorgó a este precepto la disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991 y acordaron su inadmisión por este motivo.

³ «Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por ciento, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por ciento si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso».

⁴ Advierte el tribunal que «no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones [...] este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de *castigo* que es propia de los actos sancionadores» (FJ 5.º).

⁵ Aunque luego determine la inaplicabilidad del artículo 6 del Convenio Europeo de Derecho Humanos (CEDH) basándose en la levedad de su cuantía. Véase Marco Peñas (2009, p. 39).

⁶ STEDH de 24 de febrero de 1994, caso *Bendenoun* contra Francia.

En suma, el TC niega carácter y naturaleza sancionatorios al artículo 61.2 de la anterior LGT en diversas sentencias por carecer de la finalidad represiva, retributiva o de castigo que dicho tribunal ha destacado como específica de las sanciones en la STC 239/1988, de 14 de diciembre (NCJ065134), y ello con independencia de que el recargo que consagra el artículo 61.2 de la LGT pueda tener una finalidad disuasoria del pago tributario impuntual, pues aquella no es suficiente para tornar en sancionatoria la naturaleza del susodicho recargo (STC 93/2001 –NFJ010538–)⁷.

No deja de llamar la atención que el TEDH adopte unos criterios que permitirían apreciar la naturaleza punitiva de estos recargos, en orden a aplicar el artículo 6 del CEDH en su dimensión penal, como ha señalado Marco Peñas, pese a que el convenio y su jurisprudencia constituyan un mínimo común denominador que los Estados miembros del Consejo de Europa deben respetar y proteger⁸.

La determinación de la naturaleza de estos recargos, que han pasado a ocupar un lugar diferenciado de las sanciones y también de los intereses en el seno de la deuda tributaria, debe fundarse en su finalidad y en su cuantía. Debe analizarse el presupuesto de hecho del recargo, sus consecuencias jurídicas y su importe, pues este último nos permitirá distinguir una medida sancionadora de otra resarcitoria, pero la cuantía debe tomar como punto de partida los intereses de demora y no las sanciones. Realmente, las sanciones tienen siempre una doble finalidad –preventiva y represiva– por lo que resulta muy difícil deslindar la disuasión del castigo. En todo caso, para que un recargo tenga un carácter «eminentemente» disuasorio, con la dificultad que implica escindir la función represiva de la preventiva, debería estructurarse en función del retraso producido, por ejemplo, con un pequeño incremento porcentual sobre los intereses de demora.

Los vigentes *recargos* cumplen una *función disuasoria pero también resarcitoria* del retraso, al no girarse intereses, al menos durante el primer año⁹.

Muestra de su carácter sancionador o, al menos, restrictivo de los derechos individuales, es que la disposición transitoria segunda de la Ley 25/1995 dispuso la aplicación de los

⁷ Distingue la STC de 2 de abril de 2001 el recargo tributario que carece de carácter sancionador, y el recargo que constituye sanción impuesta de plano (SSTC 164/1995 y 276/2000).

⁸ Analizando la jurisprudencia *Engel*, *Bandenoun* y *Jussila*, entre otros, observa que el TEDH ha calificado como «penales» medidas recogidas en leyes tributarias cuyo recurso solo cabe ante los tribunales contencioso-administrativos en los ordenamientos jurídicos francés y sueco. Y al interpretar de forma autónoma los derechos del convenio para crear un estándar común europeo aplicable a supuestos de hecho análogos en los distintos ordenamientos, podría calificar la presentación extemporánea y espontánea como un recargo «postconsumatorio» a modo de excusa absolutoria, integrado en el tipo infractor. Véase Marco Peñas (2009, p. 40).

⁹ En la medida en que exceden del interés de demora «cabe apreciar una teleología sancionatoria o disuasoria», además de facilitar la gestión de los tributos, como observan Vega Herrero y Muñoz del Castillo (2009, p. 124).

nuevos recargos a partir del 1 de febrero de 1995 (para evitar el efecto anuncio se anticipó su entrada en vigor en esta materia, pues la vigencia de la ley se inició el 23 de julio) siempre que resultase «más favorable para el interesado que el correspondiente a la normativa vigente en el momento de presentar la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación».

Pensamos que su naturaleza es mixta: resarcitoria o indemnizatoria (como los intereses de demora) y disuasoria o preventiva (como las sanciones)¹⁰. Este carácter mixto que lo asemeja en parte a las sanciones se pone de manifiesto en la no deducibilidad del importe de los recargos en el impuesto sobre sociedades, al igual que las sanciones y a diferencia de los intereses de demora, y en la aplicación del principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables del artículo 9.3 de la CE y la retroactividad *in bonam partem* del artículo 10.2 de la LGT¹¹.

3.3. Necesidad de apreciar la culpabilidad para su exacción

Consecuencia del carácter represivo de estos recargos es la necesidad de apreciar la culpabilidad para su exacción, seguir un procedimiento que permita al obligado tributario exonerarse si actúa diligentemente o fuera culpa de la Administración (como sucede con los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social), su no deducibilidad fiscal, la aplicación retroactiva de la regulación *in bonam partem* y, por último, que no se extienda a terceros la responsabilidad de su pago con carácter general. Hay que recordar que en el ámbito de la Seguridad Social el ingreso de las cuotas fuera de plazo por error de la Administración impide la exigencia de recargos e intereses de demora. Nótese que se excluyen también los intereses, lo que parece lógico al obedecer a un error de la propia Administración, del mismo modo que no se exigen en determinados procedimientos tributarios o en las resoluciones económico-administrativas por exceso del plazo previsto en la ley para finalizar el procedimiento o dictar la resolución (Gorospe Oviedo, 2015, p. 138).

Es precisamente la finalidad disuasoria, preventiva o de estímulo en que se sustenta la aplicación de estos recargos, la que impide el pretendido automatismo que proclama la Ad-

¹⁰ La conocida STC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), otorgó también una función «preventiva» y «disuasoria» al interés de demora, en su exceso del 25 % sobre el interés legal, pero no compartimos dicho criterio que probablemente respondía a la necesidad de justificar la diversidad de intereses abonados por la Administración y los obligados tributarios.

¹¹ Como advierte la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 19 de diciembre de 2013 (rec. núm. 64/2011 –NFJ052983–):

Esa retroactividad *in bonam partem*... emparenta en cierto modo relativo..., a los recargos con las sanciones tributarias, puesto que para ambos se reconoce en favor del contribuyente la aplicación de la norma más favorable, sea o no la estrictamente aplicable *ratione temporis* al asunto de que se trate,

y aunque no hay una identificación plena «sí aproxima el recargo a la sanción» (FJ 5).

ministración. Si lo que se persigue es estimular la presentación en plazo, no tiene sentido aplicar el recargo cuando el incumplimiento no se debe a culpa o negligencia del contribuyente sino a circunstancias totalmente ajenas a su voluntad.

Esto es lo que motiva que el artículo 89.Cinco de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) excluya su aplicación cuando «la rectificación de las cuotas... se deba a un error fundado de derecho»¹², ya que, como señaló la Resolución del TEAC de 18 de abril de 2013 (RG 4900/2010 –NFJ050727–):

[el carácter] al menos disuasorio del incumplimiento de la obligación de efectuar en tiempo el ingreso, no justifica su exigencia cuando no ha existido género alguno de negligencia o descuido en el retraso, debido a las circunstancias sobrevenidas al momento del devengo que determinan la modificación de la base imponible, o a la existencia de un error fundado de derecho en la repercusión del impuesto (FJ 4).

La SAN 138/2015, de 30 de noviembre (rec. núm. 443/2014 –NFJ061738–), considera que el error de derecho debe interpretarse restrictivamente de acuerdo con el artículo 6.1 del Código Civil, y ser esencial, excusable y no evitable mediante el empleo de una diligencia media o regular.

Esta debería ser la interpretación del artículo 27 de la LGT, excluyendo el recargo cuando no exista negligencia sino error fundado, caso fortuito o fuerza mayor.

Así, la SAN de 22 de octubre de 2009 (rec. núm. 324/2006 –NFJ036569–) dictaminó que las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado tributario pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo (FJ 2). La SAN de 5 de diciembre de 2012 (rec. núm. 40/2010 –NFJ049357–) anuló el recargo impuesto a un contribuyente que no pudo presentar en plazo la autoliquidación del impuesto sobre sociedades por vía telemática debido a problemas informáticos, con fundamento en los principios de buena fe y confianza legítima que deben presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, e impiden penalizar con un recargo derivado de un problema de la Administración no imputable al contribuyente (FJ 4). También la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 15 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3179/2013 –NFJ079569–), en el caso de un contribuyente que no pudo cumplir en plazo pese a intentarlo porque la Administración no puso a su disposición los modelos necesarios, concluyó la necesidad de que concurra la culpabilidad en el retraso

¹² El artículo 89.5 de la LIVA contempla que la rectificación de cuotas por aumento de las inicialmente repercutidas sin mediar requerimiento previo comportará la aplicación del recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la LGT salvo que obedezca al artículo 80 de la LIVA o se deba a un error fundado de derecho.

para exigir el recargo y la aplicación del principio constitucional de prohibición de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos evitando decisiones injustificadas que choquen con la lógica de las cosas (FJ 3). Finalmente, la SAN de 6 de junio de 2019 (rec. núm. 313/2017 –NFJ079570–), en una autoliquidación extemporánea del impuesto sobre sucesiones por falta de conocimiento de los bienes en el plazo legal de presentación, concluye la no exacción del recargo con base en que «la verdadera causa del incumplimiento no ha derivado de la voluntad del sujeto pasivo, sino del desconocimiento de la existencia de dichos bienes» (FJ 2)¹³.

Ello entronca también con la espontaneidad que precisa su aplicación. La SAN de 21 de diciembre de 2018 (rec. núm. 807/2017 –NFJ072404–) aprecia que si el fundamento del recargo es estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias y desincentivar su retraso no procede aplicar el recargo del 20 % previsto para retrasos de más de un año cuando la regularización vino motivada por una inspección de periodos anteriores, estando «condicionada, en su existencia misma y en el momento de presentarse la declaración complementaria, por los elementos ajenos» a la conducta y la voluntad del recurrente (FJ 5). Sobre ello se ha admitido un recurso de casación por el Auto del TS (ATS) de 9 de julio de 2019 (rec. núm. 1479/2019 –NFJ079571–), para determinar, primero, «qué debe entenderse por requerimiento previo», y segundo:

[...] si cabe entender comprendido en el concepto de «requerimiento previo» el conocimiento que la recurrente tuvo de que en un procedimiento inspector seguido ante una entidad del grupo y respecto de periodos previos, se alteraron cuotas de IVA a compensar correspondientes a otras entidades del mismo grupo (entre ellas la ahora recurrente) que ya habían sido compensadas, de modo que, a la vista de tal alteración, reaccionó la recurrente con una declaración complementaria y extemporánea del tributo, correctora de la inicialmente autoliquidada, antes de iniciarse procedimiento de comprobación alguno en relación con el periodo respecto del cual se regularizó la situación tributaria.

Previamente se había admitido el ATS de 23 de mayo de 2019 (rec. núm. 491/2019 –NFJ073559–), sobre la misma cuestión, y a raíz de ello la Resolución del TEAC de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–) ha cambiado su doctrina, pasando a 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 periodo por el que se presenta la declaración o autoliquidada.

¹³ Del mismo tenor es la SAN de 11 de abril de 2019 (rec. núm. 304/2017 –NFJ073553–), sobre unos herederos que declaran en plazo y posteriormente reciben la noticia de que el causante tenía bienes en el extranjero, que inmediatamente declaran, demostrando que no tenían capacidad para conocer dichos bienes en plazo. Véase un comentario a la misma en Serantes Peña (16-7-2019).

ción extemporánea¹⁴. De este modo, razona el TEAC, si la regularización es consecuencia directa de la practicada en un ejercicio anterior, el requerimiento previo puede entenderse que abarca al ejercicio posterior; como la regularización en este segundo ejercicio es «necesaria» no puede recibir el calificativo de espontánea. Partiendo de la coherencia de este planteamiento, habrá que ver hasta qué punto la interpretación del TS se ajusta a este criterio o hace una exégesis más amplia eliminando el recargo en otros supuestos. Para prevenir estas situaciones, el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal excepciona la aplicación de los recargos a quien regularice una conducta tributaria que lo haya sido previamente por la Administración tributaria por el mismo tributo y circunstancias, pero por otros periodos, no habiendo sido merecedora de sanción, siempre que regularice en un plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación, tenga derecho a la reducción por pronto pago, no se solicite rectificación de la autoliquidación y no se interponga recurso. Dado el cúmulo de requisitos y el escaso ahorro que supone es previsible que no tenga gran aceptación si finalmente se aprueba en estos términos.

En todo caso, considerando el carácter parcialmente represivo de estas prestaciones y su finalidad de estímulo, se debe dar la oportunidad al contribuyente de explicar las circunstancias del retraso antes de imponer automáticamente el recargo. Al respecto Falcón y Tella (2013, p. 3) apunta la necesidad de abrir «un expediente para comprobar si existió o no retraso culpable, como empieza a exigir la jurisprudencia». Y como observan algunos autores (Sanz Díaz-Palacios, 2015, p. 170; García Díez, 2014, pp. 15 y ss.), habría que vincular la aplicación de los recargos del artículo 27 de la LGT a la ausencia de causas de justificación del artículo 179.2 de la LGT, de modo que un supuesto de fuerza mayor o de interpretación razonable de la norma impediría su exacción.

Esta solución sería también congruente con el principio de proporcionalidad en que debe basarse la aplicación del sistema tributario, conforme al artículo 3.2 de la LGT.

3.4. Procedimiento para su liquidación

Otra cuestión relevante es el procedimiento que debe seguirse y la necesidad o no de audiencia previa. El problema deriva de que el término gestión tributaria es muy ambiguo, no goza de un significado unívoco y puede ser objeto de diversas interpretaciones (Fernández Junquera, 2009, p. 462). El conglomerado de procedimientos tributarios de gestión que re-

¹⁴ Ello sucederá cuando concurren dos circunstancias:

- 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, 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.

coge la LGT y amplía el RGAT, e incluso se incrementa en la regulación sectorial de algunas figuras tributarias, es una fuente constante de litigiosidad, y aquí tenemos un ejemplo más.

El procedimiento se inició con la notificación de un documento titulado *Propuesta de liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación*. En él se advertía del retraso en un día en la presentación y pago de la autoliquidación, por lo que procedía girar un recargo del 5 % con una reducción del 25 %. Se fijaba la cuantía señalando la norma aplicable (art. 27 LGT) y se concedía un trámite de alegaciones por 15 días, añadiendo que finalizado dicho plazo, si finalmente se exigiese el recargo, se notificaría la liquidación correspondiente acompañada de la carta de pago a fin de poder efectuar el ingreso.

La LGT utiliza además del término «procedimiento» la expresión «actuaciones» porque normalmente no constituyen procedimientos administrativos *stricto sensu*, que terminan con una resolución de la Administración, sino actos de los ciudadanos en cumplimiento de las obligaciones tributarias. En tal sentido, el artículo 83 de la LGT dispone que «la aplicación de los tributos» del título III de la LGT comprende:

[...] todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La existencia de un procedimiento constituye una garantía para la Administración, en orden a la eficiencia administrativa, y para los administrados, en salvaguarda de los principios de seguridad jurídica, igualdad y legalidad. Y, como advierte el TEAC en la resolución objeto de este comentario, permite el control judicial de la actuación administrativa.

Dentro de las actividades administrativas de información y asistencia, gestión, inspección y recaudación, la aplicación de los recargos se incardina en el procedimiento de gestión.

Según el TEAC la liquidación de este recargo no encaja en ninguna de las funciones administrativas de gestión tributaria específicamente contempladas en el artículo 117 de los procedimientos de gestión, debiendo incardinarse en el último apartado de carácter residual: «La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación».

Pero cabe cuestionarse si no se incluiría en el apartado a) o en los apartados f), h) e i) relativos, respectivamente, a la recepción y tramitación de declaraciones o autoliquidaciones, y a las actuaciones de verificación y comprobación limitada y las consiguientes liquidaciones tributarias.

En cuanto al primer punto podría plantearse la posible integración analógica del supuesto analizado en el procedimiento iniciado mediante declaración del artículo 128 de la LGT,

partiendo de la base de que no se presenta una declaración simple, sino una autoliquidación, y no se manifiesta un hecho imponible sino el presupuesto de hecho del recargo, que es lo único que va a liquidarse. Al presentar la declaración complementaria se estaría poniendo en conocimiento de la Administración que ha tenido lugar el presupuesto de hecho del recargo y se comunican los datos necesarios para que la Administración lo cuantifique mediante una liquidación. Pero es un argumento un poco forzado.

La segunda alternativa la descarta el TEAC dado que no se contempla expresamente la liquidación del recargo por presentación extemporánea y espontánea en los procedimientos de verificación y de comprobación limitada. Ciertamente, no se incluye en los cuatro supuestos tasados para la verificación de datos¹⁵. Respecto de la comprobación limitada, se hace para «comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria» y cabría plantear si la recepción de una autoliquidación extemporánea no requiere fijar, al menos, las «circunstancias» determinantes de la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Sin embargo, tales obligaciones no forman parte de la obligación tributaria, sino que son accesorias a la misma, por lo que tampoco puede integrarse en dicho procedimiento su liquidación.

En consecuencia, entendemos correcta la apreciación del TEAC de que el procedimiento apuntado no se recoge como tal ni en la LGT ni en el RGAT, debiendo calificarse como actuación.

En todo caso, *lo mejor sería establecer en la ley un procedimiento ad hoc para la «comprobación y liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación»*. Hay que tener en cuenta que la liquidación no es un procedimiento sino un acto resolutorio (como también lo es la concesión de una exención) mediante el que la Administración cuantifica el importe de la deuda tributaria o de la cantidad a devolver o compensar, de acuerdo con el artículo 101 de la LGT. No existe un procedimiento de liquidación sino una función o potestad liquidatoria (Sesma Sánchez, 2017, pp. 18 y ss.). Dicho procedimiento debería valorar la pertinencia o no de la liquidación del recargo mediante una comprobación de las circunstancias que dieron lugar a la autoliquidación extemporánea. Partiendo de la base de que debe

¹⁵ Artículo 131 de la LGT. La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

excluirse la responsabilidad objetiva en su cobro, el inicio de dicha comprobación daría la oportunidad al obligado tributario de acreditar, en su caso, las circunstancias de exención de responsabilidad que procedan en un trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución. Dado el componente represivo de los recargos, en principio debería ser la Administración quien probase la culpa o negligencia de quien realiza la presentación extemporánea, pero en tanto no se recojan circunstancias exculpatorias en la ley habrá de ser el contribuyente quien acredite las circunstancias que le impidan la presentación en plazo de la autoliquidación.

Ello constituiría una garantía para el administrado al conocer el procedimiento que se inicia, regulado expresamente por la LGT, y en caso de que se llevase a cabo alguna comprobación esta debería tener carácter preclusivo, impidiendo que la Administración practicara una nueva regularización en relación con el objeto comprobado salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas en relación con la liquidación del recargo por presentación extemporánea. Obviamente, si la Administración se limita a liquidar el recargo cabe entender que las posteriores actuaciones de comprobación serían distintas, pero no cabe duda de que la preclusividad constituye una garantía en pro de la seguridad jurídica y de la eficacia administrativa que se puede hacer valer frente a la Administración y la jurisdicción competente si fuera preciso.

También de lege ferenda, de mantenerse la actual regulación, debería incluirse en el modelo de autoliquidación un apartado que permita alegar los motivos del retraso, teniendo en cuenta los fallos de los tribunales y lo que sucede con el recargo de mora en la Seguridad Social, de modo que se excluya la aplicación de los recargos cuando sea culpa de la Administración o el contribuyente actúe con la diligencia debida.

Sobre el derecho de audiencia, afirma el TEAC, siguiendo el artículo 99.8 de la LGT y considerando que ni la LGT ni el RGAT regulan expresamente el procedimiento para exigir el recargo por autoliquidación extemporánea, que la Administración tributaria debería conceder trámite de audiencia al interesado con anterioridad a la propuesta de liquidación. Pero añade que si se concede un trámite de alegaciones –que no resulta preceptivo– por plazo similar a aquel con la notificación de la propuesta de liquidación, como sucede en el supuesto de hecho aquí examinado, tal irregularidad formal no sería invalidante al no causar indefensión al interesado, quien tendría la oportunidad de alegar cuanto conviniera en defensa de su derecho con anterioridad a la resolución o liquidación.

A nuestro juicio no es exactamente lo mismo alegar frente a una propuesta de liquidación ya emanada, que un derecho de audiencia con carácter previo que impida la evacuación de dicha propuesta y la subsiguiente liquidación –que, además, es lo que se deriva la ley como advierte el TEAC–, conforme al artículo 99.8 de la LGT (salvo en las actas con acuerdo o cuando las normas reguladoras del procedimiento fijen un trámite de alegaciones posterior a la propuesta). El trámite de alegaciones es un derecho del obligado tributario de acuerdo con el artículo 34.1 l) de la LGT, pero el trámite de audiencia es un derecho constitucional recogido

en el artículo 105 c) de la CE, y siendo el acto resultante del procedimiento un acto esencial debería garantizarse este derecho constitucional¹⁶. Pero, como advierte el TEAC, no es una irregularidad invalidante, y *dado que la Administración tiene todos los datos, se justificaría la notificación de la propuesta de liquidación otorgando un plazo de presentación de alegaciones.*

3.5. Consecuencias de una eventual declaración de nulidad

Si se hubiese considerado aplicable en este supuesto la verificación de datos o la comprobación limitada –como estableció el TEAR– habría que declarar nulo el procedimiento con arreglo al artículo 217.1 e) de la LGT por prescindir «total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello». Ello implicaría la nulidad total y no cabría retroacción de las actuaciones puesto que el procedimiento debía haber sido otro (Sesma Sánchez, 2019). Se trataría del supuesto contemplado en el artículo 66.5 del RGVA con anulación de todos los actos y devolución de las garantías o cantidades indebidamente ingresadas junto a los intereses de demora. Ello ocurre cuando se declara la imposibilidad de dictar una nueva liquidación si la reclamación contra la anterior ha sido estimada en cuanto al fondo, como reiteradamente ha señalado en TEAC (por todas Resolución de 29 de junio de 2010, RG 229/2009 –NFJ038869–), de acuerdo con el principio de seguridad jurídica y prohibición de la *reformatio in peius*. El TS, en Sentencia de 7 de abril de 2011 (rec. núm. 872/2006 –NFJ042953–), reiteró que no cabe la retroacción de actuaciones cuando no existe defecto formal del procedimiento ya que sería «una reconstrucción de un resultado equivocado derivado del ejercicio de las potestades que a tal fin tiene asignado la Inspección de los Tributos», ni siquiera es factible que el TEAC «excediéndose de sus funciones, indique siguiera como deben desarrollarse las potestades que a tal fin se le asigna normativamente a la Inspección de los Tributos».

La cuestión es que no existe una clara doctrina jurisprudencial sobre la distinción conceptual en el ámbito tributario entre vicios materiales y formales, ni tampoco en cuanto a los efectos derivados del incumplimiento (Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010)¹⁷.

Frente a una jurisprudencia inicial restrictiva que solo admitía la nulidad por «total y absoluta ausencia de procedimiento» cuando se apreciara una «falta de todo trámite y no solo de alguno», más recientemente se ha incluido como nulidad radical la utilización de un procedi-

¹⁶ Compartimos las apreciaciones en esta orientación de Aguas Alcalde (2014, p. 170). Como observa este autor, un trámite de audiencia siempre podrá ser más efectivo para el obligado tributario que un trámite de alegaciones a la propuesta, en el que las decisiones del órgano público actuante ya están tomadas.

¹⁷ La Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010 (RG 1/2010 –NFJ040839–) señala que «la distinción entre defectos o vicios de forma y de sustancia o materiales en el acto administrativo no es de claros y nítidos perfiles», considerando que son defectos formales los relacionados con el procedimiento tributario. También pueden incluirse los que afectan al escrito en el que se documenta la liquidación y que no forman parte del elemento definitorio o cuantificador de la obligación tributaria. *Cfr.* Manzano Silva (2014, p. 548).

miento «inadecuado». Por ejemplo, la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos cuando incluye comprobación de actividades económicas o de valores (SSTS de 2 de julio de 2018 [rec. núm. 696/2017 –NFJ070957–] y de 28 de noviembre de 2019 [rec. núm. 2532/2017 –NFJ075754–]). Cabría pensar que la utilización de un procedimiento distinto es un defecto formal, pero evidentemente no es posible la retroacción de actuaciones dado que el procedimiento inicial era incorrecto¹⁸. En tal sentido, Longás Lafuente (2018, p. 184), analizando la STS de 2 de julio de 2018 que declaró la nulidad de pleno derecho de un procedimiento de verificación de datos sobre la compraventa de un edificio que estaba siendo rehabilitado, por utilización indebida *ab initio* de un procedimiento para una finalidad prohibida por el artículo 131 de la LGT, observa que «no cabe retrotraer el procedimiento como consecuencia de la declaración de nulidad emitida por un órgano revisor administrativo o jurisdiccional, aun cuando pudiera calificarse el defecto cometido por la Administración como formal», al desaparecer «del mundo del derecho el acto administrativo y el procedimiento del que trae causa». De modo más contundente se pronuncia Sesma Sánchez (2019, p. 109) en un caso en el que se utilizó una comprobación limitada improcedente al requerir la contabilidad para regularizar una deducción societaria, calificándolo la Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 como un vicio de mera anulabilidad. Advierte esta autora que:

[...] el error cometido al utilizar un procedimiento indebido constituye un defecto sustantivo o material y no un mero defecto formal puesto que es evidente que la retroacción era inadmisibile si traía consigo volver a utilizar el mismo procedimiento de comprobación limitada inadecuado.

Estamos de acuerdo pues la ausencia de un requisito esencial del procedimiento debe constituir un error material.

Otra consecuencia es que, si se ha utilizado un procedimiento incorrecto calificado como un supuesto de anulabilidad, la jurisprudencia y los tribunales económico-administrativos consideran interrumpida la prescripción, frente a los casos de nulidad radical que no la interrumpen¹⁹. En todo caso ha habido varios votos particulares frente a esta doctrina, pues dicha interrupción contravendría el principio de eficacia administrativa (art. 103 CE), la tutela

¹⁸ Analiza la Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 (RG 3865/2016 –NFJ072387–) que declaró como un vicio de mera anulabilidad, y no de nulidad absoluta, la utilización de un procedimiento de comprobación limitada para reducir las deducciones por doble imposición interna de plusvalías de fuente interna, lo que exigió examinar el libro diario y el libro de inventarios y cuentas anuales, pese a la prohibición de analizar la documentación contable del artículo 136.2 c) de la LGT con anterioridad a la reforma de la Ley 34/2015.

¹⁹ Así, la STS 1645/2019, de 28 de noviembre (rec. núm. 2532/2017 –NFJ075754–), dispone que:

[...] la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho y, por tanto, no se interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (FJ 2)

judicial efectiva (art. 24.1 CE), la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y la confianza legítima (art. 3.1 Ley 40/2015), de modo que solo deberían tener efectos interruptivos de la prescripción los actos administrativos válidos o, al menos, presuntamente válidos²⁰.

Tratándose de defectos formales, como la omisión del derecho de audiencia, hay que ver si el acto es subsanable o debe ordenarse la retroacción de las actuaciones. Señala el artículo 239.3 de la LGT que:

[...] cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Este precepto se desarrolla por el artículo 66.4 del RGVA disponiendo que «cuando existiendo un vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retracción de las actuaciones», anulando todos los actos posteriores y con las devoluciones que correspondan, como en los casos de nulidad. Ello implica la existencia de un perjuicio efectivo generado por la indefensión causada.

Si no concurre dicho perjuicio el defecto sería subsanable. Esto es lo que ocurriría con la omisión del derecho de audiencia, si con la propuesta de liquidación se otorga un plazo para presentar alegaciones. Ciertamente no sería un vicio invalidante como aprecia la resolución del TEAC.

4. Conclusiones

Dentro de las actividades administrativas de información y asistencia, gestión, inspección y recaudación, la aplicación de los recargos por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones con ingreso se incardina dentro de las funciones administrativas de gestión. Sin embargo, dicha actividad no encaja en ninguno de los procedimientos de gestión previstos en la LGT y en el RGAT.

En consecuencia, siguiendo la resolución del TEAC objeto de este comentario, cabe considerar que constituye una actuación dentro de la aplicación de los tributos regulada por las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, establecidas en el capítulo II del título III de la LGT. En dicha actuación, conforme al artículo 99.8 de la LGT,

²⁰ Como observa Sesma Sánchez (2019, p. 112), «si ha sido declarada su invalidez, sea por nulidad, anulabilidad o por simple inexistencia, no pueden mantenerse los efectos jurídicos pretendidos al instar su anulación y en contra del reclamante».

debe otorgarse el derecho de audiencia previo a la propuesta de resolución, pero también es admisible un trámite de alegaciones tras la notificación de la propuesta de liquidación.

Dada la naturaleza represiva y disuasoria de estos recargos en cuanto que exceden de los intereses de demora y se les aplican reglas previstas para las sanciones, debería excluirse su aplicación cuando sea culpa de la Administración, como sucede con los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social. Tampoco deberían aplicarse en los supuestos de caso fortuito o fuerza mayor, al no concurrir culpa ni negligencia por parte del obligado tributario, tal como han señalado nuestros tribunales en diversas sentencias. En cuanto a la prueba de la culpa o negligencia, en tanto no se recojan legalmente estas causas de exclusión de responsabilidad, deberá ser el contribuyente quien acredite la circunstancia que le impidió la presentación en plazo de la autoliquidación.

Por ello, *de lege ferenda* se propone incluir en el modelo de autoliquidación un apartado donde se haga constar esta circunstancia para que sea valorada por la Administración antes de liquidar dicho recargo.

Otra alternativa sería establecer un procedimiento *ad hoc* para la «comprobación y liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación», en aras de una mayor seguridad jurídica de los obligados tributarios y de la eficacia de la Administración. Ello permitiría hacer constar en la comunicación de inicio las circunstancias señaladas en los artículos 87.3 y 97.1 del RGAT, y otorgar un trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución en el que se podrían plantear las causas de exoneración a las que nos hemos referido en este comentario, siendo objeto de comprobación por la Administración.

Referencias bibliográficas

- Aguas Alcalde, E. (2014). El procedimiento de verificación de datos. En E. Manzano Silva (Coord.) e I. Merino Jara (Dir.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Bosch.
- Falcón y Tella, R. (2013). Inicio del periodo ejecutivo, intereses y recargos: una propuesta de reforma. *Quincena Fiscal*, 5, 11-16.
- Fernández Junquera, M. (2009). Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión. En R. Calvo Ortega (Dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*. (2.ª ed.). Civitas.
- García Díez, C. (2014). Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria. *Quincena Fiscal*, 3, 31-63.
- Gorospé Oviedo, J. I. (2015). La cuestionable automaticidad de los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo: comparación con

- los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 392, 129-166.
- Longás Lafuente, A. (2018). Nulidad de pleno derecho al iniciar indebidamente un procedimiento de verificación de datos. Análisis de la STS de 2 de julio de 2018, rec. núm. 696/2017. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 427, 163-186.
- Manzano Silva, E. (2014). La ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. En E. Manzano Silva (Coord.) e I. Merino Jara (Dir.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Bosch.
- Marco Peñas, E. (2009). La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del tribunal europeo de derechos humanos y del tribunal constitucional español. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 320, 3-40.
- Sanz Díaz-Palacios, J. A. (2015). Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, y los recargos de los artículos 27 y 28 de la Ley General Tributaria. *Crónica Tributaria*, 154, 163-177.
- Serantes Peña, F. (16-7-2019). Necesario examen de la culpabilidad en los recargos por presentación extemporánea de declaraciones. *Taxlandia*. <<https://www.politicafiscal.es/francisco-r-serantes-pena/necesario-examen-de-la-culpabilidad-en-los-recargos-por-presentacion-extemporanea-de-declaraciones>>.
- Sesma Sánchez, B. (2017). *La nulidad de las liquidaciones tributarias*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Sesma Sánchez, B. (2019). Comprobación limitada improcedente, ¿liquidaciones nulas de pleno derecho o anulables? Efectos en la prescripción, la preclusividad, los intereses de demora y la potestad sancionadora. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 101-121.
- Vega Herrero, M. y Muñoz del Castillo, J. L. (2009). Tributos y obligaciones tributarias. En R. Calvo Ortega (Dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*. (2.^a ed.). Civitas.