

LA APLICACIÓN DE LOS RECARGOS DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA A DETERMINADAS AUTOLIQUIDACIONES Y DECLARACIONES INCORRECTAS

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

EXTRACTO

Se plantean y resuelven dos interrogantes que surgen en los casos de autoliquidaciones o declaraciones, fuera de plazo y sin requerimiento previo, pero incorrectas, al regularizar el sujeto pasivo solo parcialmente un incumplimiento inicial que supuso un perjuicio económico a la Hacienda Pública, a la vista de la actuación administrativa comprobadora posterior que descubre una cuota tributaria adicional: en primer lugar, la aplicación misma del régimen de recargos del artículo 27 de la LGT, al entenderse este en ocasiones como un régimen aplicable solo a autoliquidaciones o declaraciones correctas; en segundo lugar, de considerar aplicable tal régimen, el importe sobre el que aplicar el correspondiente recargo.

Palabras claves: declaración tributaria, autoliquidación tributaria y recargos.

Fecha de entrada: 01-04-2013 / Fecha de aceptación: 10-05-2013

THE APPLICATION OF SURCHARGES UNDER ARTICLE 27 OF THE SPANISH GENERAL TAX LAW TO SPECIFIC ERRONEOUS SELF-ASSESSMENTS AND RETURNS

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

ABSTRACT

This paper addresses and solves two questions that arise in cases of self-assessments and returns submitted late and with no prior requirements, that are incorrect, when the taxable person only partially regularises an initial non-compliance that gave rise to a debt to Public Tax Authorities, in the light of a subsequent administrative control action that brings to light an additional tax quota: firstly, the very application of this surcharge system, understood sometimes as a system only applicable to correct self-assessments or returns; and secondly, where such a system is considered applicable, the amount to which the corresponding surcharge is applied.

Keywords: tax return, tax self-assessment and tax surcharges.

Sumario

- I. Introducción
 - II. Aplicación del régimen de recargos del artículo 27 de la LGT a autoliquidaciones o declaraciones incorrectas
 - 1. Autoliquidaciones incorrectas a las que no se aplica el régimen de recargos del artículo 27 de la LGT
 - 2. Autoliquidaciones y declaraciones incorrectas a las que sí se aplica el régimen de recargos del artículo 27 de la LGT: las regularizaciones voluntarias parciales o incompletas
 - III. La base de cálculo de los recargos del artículo 27 de la LGT en las regularizaciones voluntarias parciales o incompletas
 - 1. Las autoliquidaciones: el recargo del artículo 27 de la LGT sobre la cuota autoliquidada
 - 2. Las declaraciones: el recargo del artículo 27 de la LGT sobre la cuota liquidada por la Administración tributaria derivada de los datos declarados
 - IV. Conclusiones
- Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

Con el régimen de recargos e intereses de demora por autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento administrativo previo, contenido básicamente en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)¹, se pretende dar un trato más favorable que el del régimen general de sanciones e intereses de demora, a determinados supuestos de regularización voluntaria por el propio obligado tributario, al amparo de lo dispuesto en aquel artículo y en los artículos 179.3, 191.1 y 192.1 de la LGT.

Desde nuestro punto de vista, se trata de supuestos en los que se produce inicialmente un incumplimiento que supone un perjuicio económico a la Hacienda Pública, puesto que la correcta autoliquidación o declaración del tributo debía haber conducido a una determinada cantidad a ingresar que no fue autoliquidada o a un menor importe a devolver de lo que efectivamente se devolvió al obligado tributario a partir de lo solicitado con su autoliquidación. Sin embargo, ese incumplimiento inicial es posteriormente regularizado de forma voluntaria por el obligado tributario. En concreto, a través de una autoliquidación (inicial o complementaria) o una declaración (inicial, complementaria o sustitutiva) que se presenta una vez finalizado el correspondiente plazo voluntario para su presentación, pero antes de que la Administración tributaria hubiera realizado formal y externamente actuación alguna con el obligado tributario dirigida a regularizar el incumplimiento producido, bien por la ausencia de la autoliquidación o de la declaración, bien por la incorrección de la autoliquidación o declaración que hubiera sido presentada con anterioridad.

El trato más favorable en que consiste este régimen del artículo 27 de la LGT², por lo que respecta al Derecho positivo hoy vigente, es la exclusión de sanciones –en concreto, las correspondientes a las infracciones de los arts. 191, 192 o 193 de la LGT, según los casos– y la simple

¹ Sobre este régimen de recargos e intereses por declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, ya existente bajo normativas precedentes, véanse, entre otros, los estudios monográficos de LÓPEZ MARTÍNEZ (1994); BALLARÍN ESPAÑA (1997); ALFONSO GALÁN (1998); RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1999); SARTORIO ALBALAT (1999); CARRASCO PARRILLA (2000); y GOROSPE OVIEDO (2001).

² Caracterizar, como estamos haciendo, el régimen del artículo 27 de la LGT como régimen favorable frente al de sanciones e intereses de demora no puede desconocer que en ocasiones no es tal, concretamente, en aquellos supuestos en los que de haberse realizado la regularización de oficio por la Administración tributaria, no cabría la imposición de sanciones. Esto tiene mucho que ver con la automaticidad en la aplicación del régimen del artículo 27 de la LGT, según la práctica administrativa más extendida, pero que ha sido matizada en ocasiones por diversos pronunciamientos jurisprudenciales. Sin poder entrar aquí en esta cuestión, véase BOSCH CHOLBI y URIOL EGIDO (2010), págs. 23 y ss.; y, FALCÓN Y TELLA (2013), págs. 1 y ss.

exigencia de un recargo único del 5, 10, 15 o 20%, en función de que el retraso al presentarse la autoliquidación o la declaración hubiera sido hasta tres, seis, doce o más meses respecto al fin del plazo voluntario previsto para ello. Aunque en el caso de retrasos superiores a doce meses, el recargo del 20% se ve acompañado adicionalmente de la exigencia de intereses de demora, si bien computados desde el día siguiente a los doce meses desde que finalizó el plazo voluntario de presentación. Además, el importe del recargo puede ser reducido en un 25%, de cumplirse determinados requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 27 de la LGT³.

Existen determinados casos, sin embargo, en los que la aplicación de este régimen de recargos e intereses ha planteado algunas dudas. Aquí centraremos nuestra atención en uno de estos casos, que normalmente ha pasado desapercibido en la doctrina y en la aplicación administrativa y jurisprudencial del artículo 27 de la LGT o de sus precedentes normativos, sobre todo en comparación con otros supuestos problemáticos que sí han sido objeto de una amplia atención y estudio: cuando la autoliquidación o declaración, presentadas fuera de plazo sin requerimiento administrativo previo, regularizan efectivamente un incumplimiento inicial que supuso un perjuicio económico a la Hacienda Pública en los términos señalados con anterioridad; sin embargo, aquella regularización voluntaria del obligado tributario por medio de su autoliquidación o declaración extemporánea es solo parcial o incompleta a la vista de la actuación administrativa comprobadora posterior; puesto que después de aquella autoliquidación o declaración, fuera de plazo y sin requerimiento administrativo previo, la actuación comprobadora de la Administración tributaria y la liquidación administrativa resultante de la misma llevan a descubrir un perjuicio económico mayor que el regularizado voluntariamente por el obligado tributario.

En estos casos de autoliquidaciones o declaraciones, fuera de plazo y sin requerimiento previo, pero incorrectas en el sentido indicado, que podrían identificarse como supuestos de regularizaciones voluntarias parciales o incompletas, se han planteado fundamentalmente dos interrogantes, si bien el segundo de ellos solo tiene sentido si se resuelve de forma positiva el primero. En primer lugar, se ha cuestionado la aplicación misma de este régimen favorable de recargos, al entenderse este en ocasiones como un régimen aplicable solo a autoliquidaciones o declaraciones correctas. Y, en segundo lugar, sobre la base de que sí fuera aplicable este régimen de recargos a estas regularizaciones voluntarias parciales o incompletas, ha surgido igualmente la duda acerca de cuál sería el importe sobre el que aplicar el correspondiente recargo. En concreto, se ha planteado una doble posible alternativa: la cuota autoliquidada por el obligado tributario o la liquidada por la Administración tributaria derivada exclusivamente de los datos declarados; o la cuota tributaria correcta total, integrada no solo por aquellas, sino también por la cuota adicional resultante de la comprobación administrativa.

El objetivo fundamental de este trabajo es resolver ambos interrogantes, siguiendo el mismo orden indicado: aplicación o no del régimen de recargos en estos supuestos de autoliquidaciones o declaraciones incorrectas (epígrafe II); e, importe sobre el que aplicar el correspondiente recargo, o lo

³ Véase el completo análisis crítico de ALONSO MADRIGAL (2010), págs. 693 y ss.

que es lo mismo, base de cálculo del recargo para estos casos peculiares de regularizaciones voluntaria parciales o incompletas del obligado tributario (epígrafe III). No obstante, al hilo de la resolución del primero de ellos, haremos referencia también a otros supuestos de autoliquidaciones incorrectas en los que igualmente se plantean dudas acerca de la aplicación o no a las mismas de aquel régimen.

II. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE RECARGOS DEL ARTÍCULO 27 DE LA LGT A AUTOLIQUIDACIONES O DECLARACIONES INCORRECTAS

Se ha puesto de relieve que los recargos por declaración extemporánea se devengan «por presentar las declaraciones o autoliquidaciones con resultado a ingresar extemporánea y espontáneamente, además habiéndolas realizado de forma correcta, en cuanto a la información y datos que deben contener en ambos casos sobre el hecho imponible realizado, el sujeto pasivo obligado tributario, y los demás elementos determinantes de la cuantía de la obligación tributaria; dado que en caso contrario, si se ocultan, falsean o ignoran datos relevantes a estos efectos, formulando por tanto una declaración incompleta, incorrecta o inexacta, ya sea esta simple o debiendo autoliquidarse (...) entonces habrá de excluirse la aplicación de este régimen jurídico de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, para acudir al régimen infractor que corresponda según los casos»⁴. En definitiva, la aplicación del régimen del artículo 27 de la LGT exigiría que la autoliquidación o declaración se haya realizado «de forma completa, correcta y exacta en su contenido»⁵.

⁴ FERNÁNDEZ PAVÉS y JABALERA RODRÍGUEZ (2007), págs. 110-112. «Y es que, efectivamente –se añade–, si analizamos la definición de las conductas infractoras contenidas respectivamente en el artículo 191.1 de la LGT respecto de la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, y en el artículo 192.1 de la LGT relativo a la infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones; observamos como en el primero de ambos artículos, se dice que constituye dicha infracción dejar de ingresar, dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, la totalidad o parte de la deuda tributaria que "debiera resultar de la correcta autoliquidación" del tributo, con la salvedad de que se regularice de acuerdo al artículo 27 de la LGT (...); y de la misma manera, en el segundo precepto citado, se recoge el incumplimiento con la obligación de "presentar de forma completa y correcta las declaraciones" o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación adecuada, de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, con la misma exclusión, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de la LGT que venimos estudiando / Luego evidentemente, en ambos casos –se continúa–, la conducta infractora implica el no haber presentado en el plazo correspondiente, bien sea la declaración simple o bien sea autoliquidada, correcta y completamente realizada. Por lo que, la razón de discernimiento entre la aplicación del régimen de los recargos por declaración extemporánea o, por el contrario, de este régimen sancionador en la modalidad que proceda, es que se haya regularizado espontáneamente o no conforme al artículo 27 de la LGT, la falta inicial de presentación de la declaración o autoliquidación correctamente formulada, o lo que es lo mismo, sin que haya mediado ningún requerimiento por parte de la Administración tributaria para la subsanación de la conducta inicialmente ilícita; la cual se entiende "convalidada" con esa espontaneidad en su regularización, para evitar el inicio del procedimiento sancionador correspondiente, a cambio del pago del recargo que proceda. Razón por la cual, el contenido del artículo 27 de la LGT excluye expresamente en todos los supuestos de aplicación que regula, las sanciones que hubieran podido exigirse, en otro caso, para ser congruente con ello».

⁵ FERNÁNDEZ PAVÉS y JABALERA RODRÍGUEZ (2007), pág. 114.

También desde nuestro punto de vista, la presencia de una autoliquidación o de una declaración incorrecta puede conducir a la inaplicación del régimen de recargos del artículo 27 de la LGT. Esto se produce en determinados casos a los que haremos referencia inicialmente (apartado 1).

Sin embargo, en nuestra opinión, esto no es así en todos los supuestos de autoliquidaciones o declaraciones que adolecen de alguna incorrección. Además, es precisamente en los supuestos que hemos identificado al principio en los que sí sería de aplicación este régimen favorable de recargos, aunque junto a dicho régimen pueda aplicarse otro, el de infracciones y sanciones, tal como veremos con detalle: cuando se presenta una autoliquidación o declaración fuera de plazo sin requerimiento administrativo previo, que regulariza solo de modo parcial o incompleto un inicial incumplimiento que produjo un determinado perjuicio económico a la Hacienda Pública, a la vista de una actuación comprobadora posterior de la Administración tributaria que descubre que dicho perjuicio económico es mayor que el regularizado voluntariamente por el obligado tributario (apartado 2).

1. AUTOLIQUIDACIONES INCORRECTAS A LAS QUE NO SE APLICA EL RÉGIMEN DE RECARGOS DEL ARTÍCULO 27 DE LA LGT

A. Regularización encubierta mediante la inclusión en autoliquidación de periodo posterior de datos de periodos anteriores

De este modo, en primer lugar, el régimen de recargos del artículo 27 no se aplica cuando la autoliquidación utilizada por el obligado tributario para regularizar una determinada obligación tributaria y periodo fuera la correspondiente a otro periodo distinto, por lo que se oculta a la Administración tributaria que se está procediendo a regularizar de forma voluntaria aquella. Al menos, el obligado tributario, de ser descubierto por la Administración tributaria, podría alegar que estaría llevando a cabo tal regularización con la autoliquidación de aquel periodo posterior a efectos de evitar la imposición de sanciones. La incorrección de la autoliquidación de un determinado periodo en estos casos consiste, por tanto, en la inclusión en ella de determinados datos que corresponden a otro u otros periodos anteriores distintos. Se trata de una extendida práctica sobre todo en las autoliquidaciones periódicas del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) y de las retenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF)⁶.

En estos supuestos, efectivamente, no sería de aplicación el régimen de recargos del artículo 27 de la LGT actual. Así lo ha dejado claro el apartado 4 de dicho precepto, cuyo objetivo fue

⁶ No obstante, en ocasiones se ha planteado la aplicación del régimen de recargos fuera de estos supuestos típicos, en concreto, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), en relación con la autoliquidación de un ejercicio en el que se incluye un determinado ingreso que, sin embargo, debería haberse incluido en la autoliquidación de un ejercicio anterior, de acuerdo a los criterios de imputación temporal correctamente aplicados. Si aplicó este régimen en este caso la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 26 de octubre de 2006 [rec. 991/2003, ponente doña Antonia de la Peña Elías (NFJ025275)]. Véase al respecto WERT ORTEGA (2007), págs. 121 y 11.

evitar, como se reconocía en el *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, «que los sujetos realicen regularizaciones encubiertas beneficiándose de la aplicación del régimen de recargos»⁷, resolviéndose así las numerosas dudas que habían surgido bajo la normativa precedente. Porque «Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo –se dispone–, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho periodo»⁸. Aunque como es sabido la misma solución se ha extendido de forma definitiva también para la situación normativa anterior por una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha terciado así en la disparidad de posiciones doctrinales y jurisprudenciales existentes al respecto⁹.

Y en estos supuestos de regularizaciones voluntarias encubiertas por el obligado tributario en la autoliquidación de un periodo posterior, al no utilizarse la vía de las autoliquidaciones complementarias expresas y específicas relativas al periodo o periodos a los que se refieren los datos modificados o completados¹⁰, de acuerdo a la regulación normativa de la LGT actual, podrá sancionarse, en su caso, la infracción tributaria por dejar de ingresar del artículo 191 de la LGT en relación con el periodo o periodos al que corresponden realmente los datos incluidos en la autoliquidación del periodo posterior, aunque si bien en todo caso se considerará cometida como infracción leve, a la que corresponde como sanción una multa pecuniaria proporcional del 50%. Puesto que «siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta Ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo» (art. 191.6 de la LGT).

B. Regularización mediante autoliquidación trimestral en supuestos de obligada autoliquidación mensual

Algunas dudas podrían surgir en otro supuesto también bastante frecuente en la práctica, pero que no es idéntico al anterior, aunque se produce de igual modo en las autoliquidaciones periódicas del IVA, del IGIC y de las retenciones del IRPF: autoliquidación trimestral presentada utili-

⁷ Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria (2003), pág. 19.

⁸ Sobre esta problemática, entre otros, BLÁZQUEZ LIDOY (1999), págs. 3 y ss.; PALAO TABOADA (2000), págs. 376 y ss.; y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2003), págs. 177 y ss.

⁹ Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2010 [rec. 308/2008, ponente don Rafael Fernández Montalvo (NFJ040741)], de 11 y de 18 de noviembre de 2010 [rec. 4667/2007 y 261/2007, ponente, don Ángel Agualló Avilés (NFJ041171 y NFJ041095)] y de 22 de diciembre de 2010 [rec. 35/2007, ponente don Manuel Martín Timón, (NFJ041501)].

¹⁰ En este contexto se ha hablado a veces de «falsas complementarias» que serían las autoliquidaciones del periodo posterior en las que se incluyen los datos del periodo o periodos anteriores, a diferencia de las «complementarias expresas», que sería las relativas al periodo o periodos a los que corresponden los datos que pretenden regularizarse. Véase WERT ORTEGA (2007), pág. 127.

zando el modelo previsto para el correspondiente concepto tributario de esta periodicidad, cuando, sin embargo, lo procedente hubiera sido, dado el volumen de operaciones del obligado tributario, la presentación de autoliquidaciones mensuales, para las que se prevé otro modelo diferente. Con independencia de que la posterior regularización por el propio obligado tributario mediante la presentación de las autoliquidaciones mensuales sea realizada con o sin requerimiento administrativo previo, lo que determinará que la reacción administrativa hubiera sido la de exigir el régimen general de sanciones e intereses o el de recargos e intereses de demora del artículo 27 de la LGT, respectivamente, las dudas que surgen en lo que aquí interesa se refieren a la autoliquidación trimestral presentada inicialmente: si puede entenderse esta autoliquidación trimestral como regularización voluntaria acreedora del régimen del artículo 27 de la LGT en relación con los dos primeros meses del trimestre correspondiente, además de como cumplimiento de la obligación de autoliquidar e ingresar correspondiente al tercer mes del trimestre, aunque con el defecto formal del modelo utilizado.

A partir de la literalidad del artículo 27.4 de la LGT, que introduce determinados requisitos formales a las autoliquidaciones extemporáneas sin requerimiento previo a las que se aplican los recargos e intereses previstos en dicho precepto, podría sostenerse la no aplicación de este régimen en relación con el primer y segundo mes del trimestre. Y ello sería así sin dejar de reconocer que posiblemente cuando se redactó el artículo 27.4 de la LGT no se estaba pensando en estos casos de autoliquidaciones trimestrales incorrectas en lugar de las autoliquidaciones mensuales correctas¹¹.

En este sentido, en primer lugar, la autoliquidación trimestral presentada no contiene únicamente los datos relativos a uno u otro periodo de liquidación. Además de que en la autoliquidación trimestral, en segundo lugar, tampoco se identifica expresamente el periodo al que se refieren los datos de esos dos periodos, si por esa identificación expresa del periodo se entiende la del mes respecto al cual hay que presentar autoliquidación mensual, puesto que formalmente no se está reconociendo que existía la obligación de presentar autoliquidaciones mensuales.

Esta es la posición que ha seguido el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en reiteradas ocasiones (Sentencias de 18 de mayo de 2009¹² y de 17 de abril de 2012¹³), aunque sin ampararse expresamente en el apartado 4 del actual artículo 27 de la LGT¹⁴. De este modo, en un supuesto de presentación posterior por el propio obligado tributario de las autoliquidaciones mensuales debidas cuyas deudas tributarias se compensaron por la Administración tributaria a solicitud de

¹¹ De forma semejante, la aplicación que se ha realizado en alguna ocasión del régimen de recargos por declaración extemporánea a los supuestos mencionados con anterioridad de ingresos incluidos en la autoliquidación de un ejercicio del IS que debían haberse incluido en un ejercicio anterior, de haberse aplicado correctamente los criterios de imputación temporal, se ha considerado por WERT ORTEGA (2007), págs. 131 y 133, que no podría hacerse a partir del nuevo artículo 27.4 de la LGT, pese a que este artículo no estaba pensando tampoco en estos casos.

¹² Rec. 233/2006, ponente don José María Magán Perales (NFJ034924).

¹³ Rec. 751/2008, ponente don Jesús Martínez-Escribano Gómez (NFJ047473).

¹⁴ En la primera de las sentencias citadas porque no era aún aplicable dado el momento en el que se produjeron los hechos y en la segunda sentencia, al haberse limitado a reproducir la sentencia anterior.

aquel con las correspondientes a las autoliquidaciones trimestrales presentadas erróneamente con anterioridad, ha considerado que procedía la aplicación del régimen de recargos e intereses del artículo 61.3 de la anterior LGT y del artículo 27 de la LGT hoy vigente, pero por la regularización voluntaria llevada a cabo a través de las autoliquidaciones mensuales presentadas después y, por tanto, computando el retraso según el momento de presentación de estas últimas. En consecuencia, no se ha considerado aplicable este régimen favorable en relación con las anteriores autoliquidaciones trimestrales, que no se entienden como regularización voluntaria a efectos de aquellos preceptos¹⁵.

El argumento principal que se emplea en estas sentencias es el de que la entidad debía conocer desde principios de año que su volumen de operaciones superaba la cuantía determinante de obligación de presentar autoliquidaciones mensuales (en concreto, cuando presentó la declaración resumen anual del IVA del año anterior) y el de que dicha entidad regularizó su situación tributaria al presentar las autoliquidaciones mensuales. «El hecho de proceder a regularizar la situación y presentar las declaraciones mensuales –se afirma– pone de manifiesto que estamos ante créditos distintos (un crédito a favor de la empresa actora por haber efectuado un ingreso indebido y otro crédito a favor de la Hacienda pública por las autoliquidaciones presentadas fuera de plazo)».

A lo anterior se une el entendimiento del régimen de recargos como un régimen previsto legalmente de forma tasada, respecto al que el aplicador no tiene margen de maniobra alguno. Porque lo «que la parte actora propone es que para computar la fecha del recargo se tenga en cuenta la fecha efectiva del dinero ingresado, sin atender al concreto modelo por el que se presentó. Ello responde a una interpretación que quizá resultaría aceptable –reconoce el Tribunal– desde una perspectiva de justicia material, e incluso en las relaciones entre dos particulares que tuvieran créditos mutuos en materia civil. Pero en el caso de la Administración tributaria, los porcentajes legales de los recargos a aplicar vienen definidos legalmente y no resulta posible acoger otra interpretación que la que da la propia Ley General Tributaria».

En ello se insiste más adelante desde otra perspectiva al señalar que «la Administración no está aplicando ningún interés de demora (que tiene carácter sancionatorio o indemnizatorio), sino un simple recargo que se impone *ope legis* y que es un porcentaje automático que se aplica a cualquier declaración presentada fuera de plazo con independencia de la existencia o no de perjuicio para la Hacienda Pública, y donde el legislador ha decidido no imponer intereses de demora durante el primer año, siendo en este sentido la actual regulación legal de la LGT 58/2003 más favorable para los contribuyentes que la regulación contenida en la LGT de 1963».

¹⁵ Utilizando el mismo criterio, aunque sin entrar en la peculiaridad que podría tenerse en cuenta al respecto, se concluye también la procedencia del recargo en relación con la cuota correspondiente al tercer mes del trimestre, al no entenderse cumplida la obligación de autoliquidar e ingresar por los datos de ese mes hasta que se presenta después la autoliquidación mensual y no, por tanto, al presentarse la autoliquidación trimestral, pese a que el plazo voluntario de presentación de ambas es coincidente. En la segunda sentencia citada precisamente este era el único recargo que se cuestionaba pues la autoliquidación mensual de retenciones del mes de marzo de 2006 (modelo 111) se presentó en el mes de junio de dicho año, sin que se considerara cumplido a efectos del periodo de marzo con la autoliquidación trimestral (modelo 110) que se presentó dentro de plazo (hasta el abril de 2006).

En cualquier caso, debe señalarse también que la posición contraria ha sido sostenida, igualmente de forma reiterada, por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sentencias de 21 de octubre de 2008¹⁶, de 22 de enero de 2009¹⁷ y de 8 de octubre de 2010¹⁸). En supuestos semejantes de presentación inicial de autoliquidaciones trimestrales, cuando correspondía presentar autoliquidaciones mensuales, lo que motivó que un tiempo después se presentaran las autoliquidaciones mensuales debidas, solicitándose por el obligado tributario y acordándose por la Administración tributaria la compensación correspondiente, el tribunal catalán considera procedente la aplicación del régimen del artículo 61.3 de la anterior LGT, pero tomando como referencia las autoliquidaciones trimestrales y no las mensuales presentadas después.

En su opinión, «la existencia de un error formal en la utilización de un modelo de impreso del IVA en lugar de otro no puede llevar a la Administración a ignorar la realidad de un ingreso efectuado, en el supuesto de autos, los días 20 de abril y 20 de julio del año 2001, pues el hecho fáctico que incide sobre el recargo aplicable y sobre el devengo de los intereses de demora es la fecha del ingreso extemporáneo del dinero correspondiente a la deuda tributaria, y en el supuesto de autos, la entidad recurrente al tener la condición de gran empresa y haber ingresado trimestralmente el IVA correspondiente al primer semestre del año 2001, el retraso incurrido en los ingresos realizados es inferior a los tres meses, resultando de aplicación un recargo único del 5%».

«Por consiguiente –se afirma después–, de lo señalado se desprende que con las declaraciones sustitutivas de julio de 2002 se procedió por la recurrente a corregir un error formal en la utilización de un impreso y a poner de manifiesto el retraso en el ingreso del IVA de 2001, retraso que quedó de facto regularizado con el IVA ingresado en las declaraciones trimestrales de abril y de julio de 2001, ingresos y declaraciones que son las que se deben tener en cuenta a efectos de la aplicación del citado artículo 61.3 de la LGT/1963».

«Por el contrario –se concluye–, no compartimos los razonamientos de la resolución impugnada, pues entendemos que no pueden prevalecer aspectos exclusivamente formales que obvian la propia realidad de las cosas y porque sus argumentos sobre la compensación cabrían cuando esta hiciera referencia a créditos procedentes de otro impuesto o concepto, pero aquí, se insiste, estamos ante el mismo IVA por la misma actuación».

C. Regularización mediante autoliquidación con incorrecta cuota a ingresar

Por último, tampoco debería ser aplicable el régimen de recargos del artículo 27 de la LGT, en nuestra opinión, cuando pese a presentarse una autoliquidación a ingresar, en realidad la correcta autoliquidación no debería determinar cuota a ingresar alguna. Esto se debe, en nuestra opinión,

¹⁶ Rec. 138/2005, ponente doña Pilar Galindo Morell (NFJ032584).

¹⁷ Rec. 636/2005, ponente doña María Jesús Emilia Fernández de Benito (NFJ032698).

¹⁸ Rec. 500/2007, ponente don José Luis Gómez Ruiz (NFJ041335).

a que no se está realmente bajo el ámbito de aplicación de aquel precepto que es el de regularizaciones voluntarias del obligado tributario de iniciales incumplimientos de la obligación de presentar autoliquidaciones que produjeron un perjuicio económico a la Hacienda Pública: en estos casos en realidad no existía obligación a ingresar alguna que debía haber sido autoliquidada, por lo que no pudo haber una regularización voluntaria de la misma por parte del obligado tributario.

Cuestión distinta será la relativa a los cauces formales o procedimientos a través de los cuales podría lograrse efectivamente la no exigencia del recargo por autoliquidación extemporánea ante una situación como esta en la que la realidad exteriorizada en la aplicación del tributo por el obligado tributario –una obligación de ingreso, que es autoliquidada– no se corresponde con la realidad sustantiva de dicho tributo –no existía tal obligación de ingreso–. Si esto ocurre, por ejemplo, en un tributo autoliquidado en relación con el cual se presenta una autoliquidación a ingresar, fuera de plazo y sin requerimiento administrativo previo, que, sin embargo, era errónea puesto que lo correcto hubiera sido una autoliquidación sin resultado positivo (con cuota cero o a devolver, con una cantidad a compensar en periodos futuros o sin ella), o con un resultado positivo inferior al autoliquidado, podrían producirse diversas situaciones según las actuaciones que llevaran a cabo la Administración tributaria y el obligado tributario y el momento en el que tales actuaciones se produjeran.

De este modo, si la Administración tributaria, en un procedimiento de comprobación realizado tras presentarse la autoliquidación y antes de proceder a la liquidación del recargo, descubriera la incorrección, debería regularizar la situación tributaria del obligado tributario a través de una liquidación que rectificara la cuota a ingresar autoliquidada. En este caso, no debería liquidarse ningún recargo del artículo 27 de la LGT, dado el carácter accesorio de la obligación de pagar estos recargos respecto de la obligación tributaria principal o a cuenta correspondiente y el conocimiento por la Administración tributaria, manifestado en el acto de liquidación correspondiente, de la inexistencia de estas últimas. La rectificación de la cuota autoliquidada por el obligado tributario se habría llevado a cabo a través del cauce ordinario de las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación, en un contexto en el que «Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios [también, por tanto, las autoliquidaciones extemporáneas sin requerimiento administrativo previo] podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda» (art. 120.2 de la LGT). Y además no habría sido necesario revisar liquidación administrativa alguna del recargo, al no haberse dictado aún esta.

Por el contrario, si la Administración tributaria, a la vista de la autoliquidación presentada, a ingresar, fuera de plazo y sin requerimiento previo, y por desconocer su incorrección, liquidara el correspondiente recargo del artículo 27 de la LGT, habría que ingresar dicho recargo en cuanto determinado en un acto administrativo que produce sus efectos mientras no sea objeto de revisión administrativa o jurisdiccional. Aunque el obligado tributario podría acudir, en los supuestos y plazos previstos por la normativa y de acuerdo a los cauces procedimentales oportunos, a la revisión de dicho acto administrativo, si es contrario al ordenamiento jurídico: revisión ordinaria a través de recursos y reclamaciones y revisión extraordinaria por medio de los procedimientos especiales de revisión. De todos modos, en estos casos, la revisión del acto administrativo de liquidación del recargo, como puso de relieve la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de

5 de noviembre de 2008, solo podría alcanzar a aquel, al no ser la vía para lograr la rectificación de la autoliquidación, pues esta tiene sus propios cauces¹⁹. Lo que pone de relieve la insuficiencia del cauce formal de revisión de la liquidación del recargo si la única razón de su incorrección es que es incorrecta la cuota autoliquidada fuera de plazo sin requerimiento administrativo previo.

Porque finalmente, con independencia de la actuación de la Administración tributaria, y puesto que el error está en un acto propio del obligado tributario, su autoliquidación, aquel podría solicitar la rectificación de esta a través del procedimiento regulado con detalle en los artículos 126 a 129 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 (en adelante, RGGI), al ser este uno de los supuestos en que la autoliquidación presentada hubiera perjudicado de algún modo los intereses legítimos del obligado tributario (art. 120.3 de la LGT). Lo que podrá realizar mientras no se haya producido la prescripción del derecho a liquidar y del derecho a la devolución de ingresos indebidos y en tanto no se haya dictado una liquidación definitiva o una liquidación provisional por el mismo motivo por el que se pretendiera llevar a cabo la rectificación (art. 125.1 y 2 del RGGI).

De todos modos, el supuesto que con más frecuencia se puede dar en la práctica sería el siguiente: solicitud de rectificación de autoliquidación por el obligado tributario, que puede realizarse dentro de los amplios plazos de prescripción, que podría dar lugar a la rectificación, bien inicialmente al dictarse la liquidación provisional correspondiente por la Administración tributaria estimando la solicitud (art. 128.1 del RGGI), bien con posterioridad al resolverse el recurso o reclamación frente a la resolución expresa o presunta derivada de la solicitud de rectificación de la autoliquidación [art. 227.2 b) de la LGT]; pero entonces lo más probable será que la liquidación administrativa del recargo del artículo 27 de la LGT sea ya un acto administrativo firme, que, en nuestra opinión, debería revocarse por la Administración tributaria al amparo del artículo 219 de la LGT, al haberse producido circunstancias sobrevenidas que afectan a una situación jurídica particular (la rectificación de una autoliquidación que se presentó inicialmente fuera de plazo y sin requerimiento previo determinando una determinada cantidad a ingresar) que ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado (la liquidación administrativa del recargo).

Desde nuestro punto de vista, el argumento de la accesoriedad de los recargos del artículo 27 de la LGT no podría conducir a la anulación de la liquidación del recargo en el seno del recurso

¹⁹ R.G. 3759/2007 (NFJ031434). En unas reclamaciones interpuestas contra las liquidaciones del recargo por autoliquidación extemporánea, se señalaba, «respecto a la alegación relativa a que la deuda que origina la liquidación del recargo es improcedente, no es el momento procedimental oportuno para proceder a su examen ya que el artículo 120.3 de la citada Ley General Tributaria establece que "Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente", procedimiento que ha sido regulado en los artículos 126 a 130 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, y que la entidad interesada podrá instar si así conviene a su derecho».

o reclamación frente a la resolución expresa o presunta derivada de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, aunque esta fue la conclusión a la que llegó la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de diciembre de 2008²⁰.

En cualquier caso, debe destacarse que estos problemas derivados del necesario doble cauce de revisión, de la cuota autoliquidada, por un lado, y del recargo liquidado por la Administración tributaria, por otro, a partir de la regulación positiva hoy vigente, se solucionarían si se estableciera la obligación de autoliquidar el recargo por autoliquidación extemporánea²¹. Esto es algo que hoy

²⁰ Rec. 536/2006, ponente doña Lucía Acín Aguado (NFJ035617). «La cuestión que se plantea en este recurso –señala el Tribunal– es determinar si la anulación de una autoliquidación presentada fuera de plazo debe conllevar o no la consiguiente anulación de los recargos liquidados por dicha presentación fuera de plazo». Y tras destacar el carácter de obligaciones tributarias accesorias de los recargos por declaración extemporánea a partir de lo dispuesto en los artículos 25.1 y 27 de la LGT, afirma: «Dada su naturaleza jurídica de obligación accesorio, la consecuencia es que la anulación de la obligación principal conlleva la de la accesorio ya que ha desaparecido el presupuesto que justifica el devengo del recargo en el mismo momento en que ha sido anulada la autoliquidación presentada fuera de plazo. Por otra parte debe tenerse en cuenta que conforme al artículo 27.2 de la Ley General Tributaria, el recargo "se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las liquidaciones extemporáneas" de lo que se deduce que de mantenerse la procedencia del recargo se llegaría a establecer que el mismo es de 0 al ser el importe de las autoliquidaciones una vez anuladas de cero / En consecuencia –se concluye– procede anular las liquidaciones por recargos por presentación extemporánea de las declaraciones complementarias y declarar el derecho del recurrente a obtener la devolución de las cantidades ingresadas en virtud de los mismos más los correspondientes intereses de demora».

²¹ El establecimiento de una obligación de autoliquidar el recargo se planteó en la reforma del artículo 27 de la LGT que dio lugar al nuevo apartado 5 de dicho artículo a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Porque la redacción inicial del texto de aquel apartado, introducido por una enmienda en el Congreso, no hacía referencia de forma expresa a la liquidación administrativa del recargo cuya notificación al obligado tributario abre el plazo voluntario de ingreso del mismo, como finalmente recoge el apartado 5 del artículo 27 a efectos de establecer uno de los requisitos para la aplicación de la reducción del 25 % del recargo. Esta redacción, en opinión de MONTERO DOMÍNGUEZ (2007), pág. 7, «planteaba algún problema gestor, ya que obligaba a establecer un sistema de autoliquidación del recargo, que siendo viable, aun con ciertas dificultades, en el ámbito de las autoliquidaciones, no lo era en el de las declaraciones, en el que el conocimiento de la base del recargo se hacía depender de la cuantía finalmente liquidada por la Administración tributaria, por lo que la autoliquidación del recargo no era factible en el momento de presentar la declaración extemporánea / Como consecuencia de lo anterior –se añade–, en el trámite de enmiendas en el Senado se propuso una redacción alternativa que ha sido la finalmente aprobada (...)), en la que ya se hace una mención expresa a la notificación de la liquidación del recargo, lo que supone establecer la liquidación administrativa del recargo con carácter general, también para el caso de autoliquidaciones. Desde nuestro punto de vista, en el caso de las autoliquidaciones (no en el de las declaraciones simples, como se pone de relieve en la opinión recién reproducida), sí es posible el establecimiento de una obligación de autoliquidar el recargo, con la ayuda de los modelos de autoliquidación en los que se incluyeran las casillas necesarias a tal efecto, de forma semejante a lo que ocurre ahora con los intereses de demora derivados de la pérdida sobrevinida de beneficios fiscales. Esto haría innecesaria con carácter general la práctica de la liquidación administrativa del recargo, salvo en los supuestos de que el obligado tributario hubiera autoliquidado el mismo de forma incorrecta y facilitaría la revisión de la cuota autoliquidada y del recargo en los casos de autoliquidaciones con cuota incorrecta, al poder hacerse simultáneamente en el marco de la rectificación de la autoliquidación, en los términos señalados en el texto. Con anterioridad a aquella modificación normativa, y, por tanto, bajo la redacción originaria del artículo 27 de la LGT, FERNÁNDEZ PAVÉS y JABALERA RODRÍGUEZ (2007), págs. 122-123, defendieron la autoliquidación del recargo por el propio obligado tributario, señalando la coincidencia en los supuestos de autoliquidaciones, «de devengo y exigibilidad

no está previsto por el Derecho positivo, sobre todo a la vista del artículo 27.5 de la LGT²², pero que no debería considerarse tan extraño, pues en la actualidad ya existe la obligación de autoliquidar intereses de demora en los supuestos de pérdida sobrevenida de beneficios fiscales (art. 122.2, párr. 2 de la LGT, con carácter general)²³. Si se recogiera esta previsión normativa, la solicitud de rectificación de la autoliquidación incorrecta, formulada por el obligado tributario, alcanzaría simultáneamente a la cuota y al recargo autoliquidados, de modo que la estimación que se lograra de la rectificación solicitada, inicialmente o después en vía de recurso o reclamación, afectaría al mismo tiempo a la cuota y al recargo.

2. AUTOLIQUIDACIONES Y DECLARACIONES INCORRECTAS A LAS QUE SÍ SE APLICA EL RÉGIMEN DE RECARGOS DEL ARTÍCULO 27 DE LA LGT: LAS REGULARIZACIONES VOLUNTARIAS PARCIALES O INCOMPLETAS

Sin embargo, a diferencia de los tres grupos de supuestos que acabamos de señalar, distinta es la solución que debería darse a los casos en los que la corrección de la autoliquidación o declaración presentada, fuera de plazo y sin requerimiento administrativo previo, consistiera en que la regularización voluntaria por el obligado tributario que se llevó a cabo con ella fuera parcial o incompleta a la vista de los resultados de una comprobación administrativa posterior que descubre un perjuicio económico mayor que el regularizado de forma voluntaria. En estos casos, en nuestra opinión, sí sería aplicable el régimen de recargos del artículo 27 de la LGT, en la parte regularizada por el obligado tributario. Aunque entonces también, en cuanto a la parte no regularizada por el obligado tributario sino por la Administración tributaria, se pudiera estar bajo el ámbito general de las infracciones y sanciones tributarias y de los intereses de demora²⁴.

del recargo respecto de las autoliquidaciones presentadas fuera de plazo y a diferencia de las declaraciones; lo que supone que el propio obligado tributario debería cuantificarlo e incluirlo en el contenido de su propio acto, antes de presentarlo acompañado del ingreso correspondiente». En contra, no obstante, ALONSO MADRIGAL (2010), pág. 694.

- ²² Así se pone de relieve por SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2007-2), págs. 137 y ss., destacando la trascendencia que tiene a efectos de determinar el momento de inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar los recargos por autoliquidación extemporánea.
- ²³ Sobre esta obligación de autoliquidar intereses de demora, véase SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2008), págs. 175 y ss.
- ²⁴ En nuestra opinión, el análisis debe ser diferente a la hora de admitir o no la regularización parcial voluntaria del obligado tributario a efectos de la exoneración de la pena por delito fiscal al amparo del artículo 305.4 del Código Penal. En este mismo sentido, CARRERAS MANERO (2012), págs. 56-57, para la que al analizarse «las consecuencias de una regularización parcial, esto es, aquellos supuestos en que la declaración complementaria no incluye la totalidad de los datos que, en su momento, fueron ocultados o falseados, sino solo una parte de los mismos», «cabe distinguir el régimen jurídico previsto en sede tributaria del establecido, a este respecto, en el ámbito penal»: si bien en el primero se admite con carácter general la regularización parcial, en el segundo deben hacerse algunas matizaciones relacionadas con las circunstancias, causas o razones que rodean la regularización tributaria parcial. Sobre estos supuestos de regularización o «autodenuncia» –en los términos de la normativa alemana– parcial, a efectos penales, IGLESIAS DEL RÍO (2003), págs. 122-123 y 283-292; CORDERO GONZÁLEZ (2007), pág. 90; HINOJOSA TORRALVO (2010), pág. 720.

En este sentido, es cierto que el régimen del artículo 27 de la actual LGT y el del artículo 61.3 de la anterior LGT conlleva que se excluyan «las sanciones que hubieran podido exigirse». Pero esta exclusión del régimen sancionador afecta únicamente al ámbito al que alcanza este régimen especial, es decir, al ámbito sobre el que se ha extendido la regularización voluntaria del obligado tributario. Por este motivo, si la autoliquidación o la declaración presentada extemporáneamente sin requerimiento previo fuera incorrecta al existir un perjuicio económico mayor que el regularizado de forma voluntaria con ellas y que es descubierto por la Administración tributaria, en la parte que afecta a dicha incorrección sí cabría aplicar el régimen general de las infracciones y sanciones tributarias y de intereses de demora²⁵.

Nos encontraríamos así con un supuesto en el que se aplicarían dos regímenes jurídicos diferenciados, pero en relación con dos ámbitos distintos, aunque se refieran ambos a una misma obligación tributaria material: aquel al que alcanza la regularización voluntaria del obligado tributario, al que se aplicaría el régimen del artículo 27 de la LGT; y aquel al que afecta la incorrección de la autoliquidación o de la declaración, que ha sido regularizado por la Administración tributaria, al que podría ser de aplicación el régimen general de infracciones y sanciones tributarias e intereses de demora²⁶.

De todos modos, debe precisarse que nos estamos refiriendo aquí a un supuesto en el que tras la presentación por el obligado tributario de una autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento administrativo previo con un resultado a ingresar, la Administración tributaria descubre una cuota tributaria adicional a la autoliquidada, lo que se lleva a cabo a través del acto de liquidación con el que finaliza el correspondiente procedimiento de comprobación, de acuerdo a las exigencias formales que rodean los procedimientos de comprobación, entre las que se encuentran las relativas a las notificaciones de los actos administrativos. En este caso, efectivamente, debe diferenciarse el régimen jurídico aplicable a la cuota autoliquidada (recargos e intereses del art. 27 de la LGT) y a la cuota adicional descubierta por la Administración tributaria (régimen general de sanciones e intereses de demora), en los términos señalados con anterioridad.

Sin embargo, un supuesto distinto sería aquel en el que llega a conocimiento del obligado tributario de modo informal la valoración administrativa que pudiera utilizarse a efectos de la comprobación de valores, que incrementa los valores declarados en la autoliquidación presentada inicialmente y fuera el propio obligado tributario el que presentara la autoliquidación complementaria determi-

²⁵ En este sentido, FERNÁNDEZ PAVÉS (1995), pág. 231, cuando afirmaba que «si el contenido de dicha autoliquidación [la presentada fuera de plazo sin requerimiento previo] (...) no es el adecuado, por incorrecciones, inexactitudes o falta de elementos y datos incluibles necesariamente; estas otras conductas ilícitas sí consideramos son sancionables, por supuesto si así concluyera el oportuno procedimiento sancionador». No obstante, en estos supuestos «claro está que las sanciones a imponer en su caso (...) girarían solo y exclusivamente, y por tanto serían calculadas atendiendo únicamente a ese mayor importe desvelado».

²⁶ Como ha señalado CARRERAS MANERO (2012), págs. 56-57, «cuando la regularización –aunque sea parcial– se realice conforme a lo dispuesto en el artículo 27.4 de la LGT, la parte de cuota que resulte de la misma disfruta de la exención de responsabilidad por infracción tributaria, si bien, como es obvio, ello no evitará la imposición de la sanción que, en su caso, corresponda respecto del resto de deuda pendiente, constituyendo el ingreso de aquella un mero pago a cuenta de la liquidación final».

nando la cuota tributaria adicional derivada de unos valores declarados de mayor cuantía a los de la inicial autoliquidación, coincidentes con esa valoración administrativa no notificada ni utilizada realmente un procedimiento de comprobación por la Administración. Sin perjuicio de lo curioso de un caso como el descrito, sobre el que se pronunció la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 11 de enero de 2012²⁷, en la medida en la que es el propio obligado tributario, al menos formalmente, el que regulariza voluntariamente su situación tributaria a través de la presentación de la autoliquidación complementaria, y no la Administración tributaria por medio de un procedimiento de comprobación, procede la aplicación exclusiva del régimen de recargos e intereses del artículo 27 de la LGT en relación con la cuota regularizada con la autoliquidación complementaria.

III. LA BASE DE CÁLCULO DE LOS RECARGOS DEL ARTÍCULO 27 DE LA LGT EN LAS REGULARIZACIONES VOLUNTARIAS PARCIALES O INCOMPLETAS

Una vez que hemos resuelto en sentido afirmativo la cuestión relativa a la aplicación o no del régimen de recargos del artículo 27 de la LGT a estos supuestos de autoliquidaciones o declaraciones incorrectas, que han de diferenciarse, como hemos visto, de otros supuestos de incorrección de la autoliquidación o declaración a los que no puede aplicarse dicho régimen y que examinamos con anterioridad, corresponde ahora responder al segundo de los interrogantes mencionados: cuál es el importe sobre el que aplicar el correspondiente recargo, es decir, cuál es su base de cálculo, que sería también la cantidad sobre la que aplicar intereses de demora del mismo artículo 27 de la LGT

²⁷ Rec. 133/2011, ponente don Alejandro Valentín Sastre (NFJ046141). En el supuesto enjuiciado en esta sentencia que se refería a una sucesión hereditaria, tras la presentación dentro de plazo de las cuatro autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones relativas a cada uno de los adquirentes hereditarios, se presentaron extemporáneamente otras tantas autoliquidaciones que fueron calificadas por los presentadores de las mismas como «autoliquidaciones adicionales» (no autoliquidaciones complementarias). Y según se indica, por ejemplo, en relación con el expediente relativo a uno de estos adquirentes, «obra escrito dirigido, por este, a la Oficina de Tributos del Gobierno de La Rioja, con fecha de presentación 4 de junio de 2010, en el que expone que en fecha 2 de mayo de 2008, en expediente NUM008, presentó e ingresó la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado como consecuencia del fallecimiento de su tía doña Carolina y que, aun cuando no ha sido notificada formalmente la comprobación de valores practicada en precitado expediente en relación con los inmuebles incluidos en la herencia, es conocedor de su resultado, conforme el siguiente tenor: -inmueble n.º 1 del inventario de bienes incluido en la escritura de herencia, referencia catastral NUM015, su valor comprobado es de 350.000 euros; -tercera parte indivisa del inmueble n.º 2 del inventario de bienes incluido en la escritura de herencia, referencia catastral NUM016, su valor comprobado es de 350.000 euros. Interesó que se tuviera por presentada autoliquidación adicional de la presentada e ingresada en el expediente NUM008, correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado como consecuencia del fallecimiento de su tía doña Carolina. Don Secundino presentó autoliquidación efectuando un ingreso de (...) el día 31 de mayo de 2010 (...). En las autoliquidaciones presentadas se incluyó no solo la cuota adicional respecto de las autoliquidaciones iniciales, sino también intereses de demora. En las liquidaciones administrativas se impusieron, en relación con cada una de las autoliquidaciones, y al existir un retraso de alrededor de dos años, el recargo del 20% (con la reducción del 25%) e intereses de demora computados desde el día siguiente a los doce meses desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación (que fue el 5 de mayo de 2008), si bien el importe resultante de lo anterior se minoró por la propia Administración tributaria con los intereses que habían sido incluidos en las autoliquidaciones, tal como se expone con bastante detalle en la sentencia.

en los supuestos de retraso en la presentación de la autoliquidación o declaración superior a doce meses²⁸. Y a este respecto se ha planteado una doble posible alternativa, como poníamos de relieve al principio: la cuota autoliquidada por el obligado tributario o la liquidada por la Administración derivada exclusivamente de los datos declarados; o la cuota tributaria correcta total, integrada no solo por aquellas, sino también por la cuota adicional resultante de la comprobación administrativa.

Esta segunda opción es la que se ha seguido en una práctica administrativa que ha llegado a nuestro conocimiento y que en algún caso se ha convertido en conflicto resuelto por los Tribunales de Justicia. Concretamente, en la gestión por parte de las comunidades autónomas de dos tributos cedidos: el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD).

De este modo, en supuestos de autoliquidaciones del ITPAJD, presentadas fuera de plazo sin requerimiento administrativo previo, tras el aumento de la base imponible declarada derivada de una comprobación de valores y el consiguiente incremento en el acto liquidatorio de la cuota tributaria respecto de la determinada en la autoliquidación, se han girado liquidaciones de recargos por autoliquidación extemporánea sobre la cuota tributaria total, es decir, no solo sobre la cuota autoliquidada sino también sobre la cuota adicional descubierta por la Administración. Esto es lo que ocurrió en el supuesto resuelto por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Santa Cruz de Tenerife), en su Sentencia de 27 de febrero de 2007²⁹.

De forma semejante, en casos de declaraciones del ISD que se presentaron extemporáneamente pero sin actuación anterior de la Administración tributaria, el correspondiente recargo por declaración fuera de plazo se ha girado sobre la cuota liquidada por la Administración tributaria, aunque parte de dicha cuota no derivara directamente de los datos declarados, sino de los valores comprobados más elevados respecto de los que se declararon por el sujeto pasivo o de bienes o derechos distintos y adicionales a los que fueron incluidos por aquel en su declaración.

Sin embargo, según nuestro parecer, nos encontramos con una práctica contraria a Derecho, como veremos a continuación de forma separada en relación con las autoliquidaciones y las declaraciones.

1. LAS AUTOLIQUIDACIONES: EL RECARGO DEL ARTÍCULO 27 DE LA LGT SOBRE LA CUOTA AUTOLIQUIDADA

En los supuestos de tributos autoliquidados, a las autoliquidaciones extemporáneas sin requerimiento previo que regularizan parcialmente el perjuicio económico producido de forma inicial

²⁸ Puesto que como señalan FERNÁNDEZ PAVÉS y JABALERA RODRÍGUEZ (2007), pág. 126, en estos supuestos «el interés de demora se girará sobre la misma magnitud sobre la cual se aplica el recargo por declaración extemporánea y espontánea».

²⁹ Ponente don Rafael Alonso Dorronsoro (reproducida en *Hacienda Canaria*, núm. 20, 2007, págs. 223 y ss.).

por el obligado tributario les corresponde un recargo sobre el importe autoliquidado y no sobre el importe correcto total, fijado posteriormente por la Administración tributaria tras la comprobación y liquidación que rectifica aquellas. Porque es únicamente el importe determinado por el obligado tributario en su autoliquidación el que este regulariza de forma voluntaria aunque fuera de plazo.

Además, esto es lo que se deduce del tenor literal de los preceptos afectados. De este modo, según el artículo 27.2 de la actual LGT el recargo por autoliquidación extemporánea «se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones». Y son los «ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo», de acuerdo a lo previsto en el artículo 61.3 de la anterior LGT, los que «sufrirán un recargo» del 5, 10, 15 o 20%.

No fue esta, sin embargo, la opinión del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su Sentencia de 27 de febrero de 2007 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Santa Cruz de Tenerife)³⁰, que entendió conforme a Derecho la liquidación de un recargo del artículo 61.3 de la anterior LGT sobre la cuota total liquidada por la Administración tributaria tras la comprobación de valores posterior a una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo. Aunque lo hizo, desde nuestro punto de vista, con base en algunos argumentos no convincentes³¹. Puesto que en contra de lo afirmado por el tribunal canario:

- En primer lugar, si se liquida el recargo en estos supuestos únicamente sobre la cuota autoliquidada no existe discriminación respecto «a aquellos declarantes de un impuesto cuya liquidación es ulterior, en cuyo caso el recargo será aplicable al total de la deuda que se fije por la administración (impuesto sobre sucesiones en declaraciones espontáneas pero extemporáneas)» ya que, como veremos a continuación, también en estos impuestos el recargo debe aplicarse sobre la parte regularizada por el obligado tributario de forma voluntaria, que es el importe de la cuota liquidada por la Administración derivada únicamente de los datos declarados.
- En segundo lugar, de llevarse a cabo aquella liquidación del recargo sobre la cuota incluida en la autoliquidación extemporánea tampoco existe discriminación alguna respecto «a quienes hacen la declaración-autoliquidación del impuesto con el valor correcto, en cuyo caso abona el total del recargo», al ser esto la consecuencia necesaria de aplicar el régimen de recargos únicamente al ámbito que le es propio que es el regularizado voluntariamente por el sujeto pasivo.
- En tercer lugar, en estos casos no existe una «imposibilidad de aplicar sanciones por el exceso de valor comprobado por la Administración»; por el contrario, precisamente al haberse producido una incorrección en la autoliquidación sí podrían imponerse las

³⁰ Ponente don Rafael Alonso Dorronsoro (reproducida en *Hacienda Canaria*, núm. 20, 2007, págs. 223 y ss.).

³¹ Véase el comentario a dicha sentencia de SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2007-1), págs. 205 y ss.

sanciones correspondientes, lo que no sucedería al sujeto que presentó extemporáneamente sin requerimiento previo una autoliquidación correcta con una cuota superior, por lo que se confirmaría la segunda no discriminación mencionada anteriormente; aunque esa imposición de sanciones no sería posible, lógicamente, en los casos de autoliquidaciones incorrectas que pudieran ampararse en una interpretación razonable de la norma u otras causas de exclusión de la responsabilidad sancionadora.

En definitiva, insistiendo en este último aspecto, para el sujeto que presenta fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación que adolece de algún tipo de incorrección determinante de una cuota inferior a la que se hubiera derivado de una correcta autoliquidación, además del mencionado régimen de los recargos e intereses por autoliquidación extemporánea, podría ser de aplicación el régimen general de las infracciones y sanciones e intereses de demora. Y serían, respectivamente, el ámbito al que alcanzó la regularización voluntaria del obligado tributario concretado en la cuota autoliquidada y el ámbito de la incorrección en la autoliquidación que se presentó, que se concreta en la cuota adicional descubierta por la Administración tributaria, aquellos a los que se aplicaría uno u otro régimen: el de los recargos e intereses del actual artículo 27 de la LGT y el general de las infracciones y sanciones e intereses de demora.

Es cierto que podría suceder que tras un análisis de las circunstancias del caso se concluyera que pese a realizarse la conducta típica del artículo 191 o del artículo 193 de la LGT, no concurren los requisitos para poder entenderse cometida la infracción tributaria. Esto, además, podría producirse fácilmente en ámbitos como el de la valoración, en los que suelen existir ciertos márgenes de indeterminación, tal como ha entendido ampliamente la jurisprudencia³² y se refleja en algunos preceptos del Derecho positivo (art. 18.4 de la Ley 29/1987, de 18 de

³² Podemos mencionar, a modo de ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de diciembre de 2003 [rec. 944/2001, ponente don Francisco José Navarro Sanchis (NFJ016751)] y las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 5 de diciembre de 2003 [rec. 240/2000, ponente doña Raquel Irazo Prades (NFJ016954)], del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 5 de septiembre de 2001 [rec. 3160/1997, ponente don José María Lago Montero (NFJ011466)] y del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 17 de febrero de 2003 [rec. 8507/1998, ponente don Francisco Javier D'Amorin Vieitez (NFJ016470)]. Por destacar lo señalado en alguna de ellas, en el Fundamento Jurídico 3.º de la mencionada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León se afirmaba: «De cuanto ya va expuesto se deduce que el pleito versa sobre cuestiones de valoración y calificación jurídica, que el sujeto pasivo nada ha ocultado en sus declaraciones de los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y que, consecuentemente, no procedía, pues, ni plantearse la posible imposición de sanciones. Es manifiestamente incorrecta la conducta del Jefe de la Inspección Tributaria, empecinado en la imposición de una sanción aun cuando habían mediado tres valoraciones absolutamente dispares de los tres peritos intervinientes, demostrativas de que la existencia o no de la plusvalía y, consecuentemente, de la deuda tributaria, distaba mucho de ser tema pacífico e incontrovertido. Afirmar, como se afirma por el Jefe de la Inspección, que se aprecia de forma inequívoca la existencia de infracción tributaria, tratándose como se trata de un problema valorativo, es errar profundamente en la calificación de los hechos, pues si algo se aprecia inequívocamente en este expediente es la diversidad de criterios valorativos que se han ofrecido, y la imposibilidad, por ende, de imponer sanciones, cuando se están ventilando discusiones de calificación jurídica. No hay rastro de la culpabilidad necesaria para sancionar, que es esencial y no accidental en todas las infracciones, también en las tributarias, como sabe muy bien la defensa de la Administración demandada».

diciembre, del ISD³³). Puesto que estaríamos ante una actuación del sujeto pasivo «amparándose en una interpretación razonable de la norma», que excluye la responsabilidad derivada de la comisión de la infracción [art. 179.2 d) de la LGT].

Sin embargo, el que en los casos de interpretación razonable de la norma no puedan imponerse sanciones, no permite aplicar el régimen previsto para las regularizaciones voluntarias de los obligados tributarios. Porque entonces se aplicaría dicho régimen a un ámbito en el que no se ha producido regularización voluntaria alguna: la cuota tributaria adicional descubierta por la Administración tributaria derivada de su actuación de comprobación³⁴.

En relación con esta cuota tributaria adicional que no fue objeto de autoliquidación en el plazo general previsto para ello, en cualquier caso, sí que procederían las pertinentes consecuencias en materia de intereses de demora, aunque por ella no se impusieran sanciones.

2. LAS DECLARACIONES: EL RECARGO DEL ARTÍCULO 27 DE LA LGT SOBRE LA CUOTA LIQUIDADADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DERIVADA DE LOS DATOS DECLARADOS

A. La cuota liquidada por la Administración tributaria derivada de los datos declarados

También en el caso de los tributos gestionados por el sistema de la declaración simple y posterior liquidación administrativa³⁵, debe rechazarse la práctica que se ha seguido en ocasiones por

³³ Según dispone este precepto: «No se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto».

³⁴ Aunque se trata de una posición no generalizada en la doctrina, debe señalarse que en alguna ocasión se ha defendido la aplicación de este tipo de recargos por autoliquidación extemporánea a la cuota liquidada por la Administración tras una actuación comprobadora ulterior a que se presentara la autoliquidación respecto a la que no se impusiera sanción tributaria. Así, para DE MIGUEL CANUTO (1999), págs. 20-25, cuando iniciado un procedimiento inspector con posterioridad a la presentación de la autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo se determina una cuota más alta que el importe autoliquidado y no se hubiera impuesto una sanción tributaria por la cuota descubierta, «la Administración deberá girar el recargo sobre la totalidad de la cuota tributaria ahora fijada a cargo del obligado tributario, aun cuando su importe sea más alto que el ingresado en su día». Y fundamenta tal posición, pese a reconocer que no es lo que se deduce de la literalidad del artículo 61.2 de la LGT, según la redacción dada al mismo en 1991 (esta es la norma objeto de su estudio), al moverse «en una orientación hermenéutica que del «ingreso correspondiente a una autoliquidación» se remonta hacia la deuda tributaria por la Administración como posición metodológica que personalmente consideramos la más idónea para el conocimiento y comprensión del Estado de Derecho constitucionalmente configurado». «Nos parece esta –señala más adelante para los casos en que la mayor cuota haya sido determinada a través de una liquidación provisional o paralela– la solución que más favorece la armonía de las normas sustantivas y procedimentales a las que por imperativo del principio de legalidad está sometida la Administración».

³⁵ Se trata del llamado «Procedimiento iniciado mediante declaración» (Encabezamiento de la Subsección 2.ª de la Sección 2.ª del Capítulo III del Título III de la LGT) o «procedimiento de gestión tributaria mediante declaración» (art.

la Administración tributaria de girar el correspondiente recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo sobre la cuota tributaria total, incluida la derivada de la comprobación que aumenta los valores declarados o descubre datos no incluidos en la declaración presentada de forma voluntaria por el sujeto pasivo. Puesto que también en este sistema de gestión tributaria, cuando se regulariza voluntariamente por el sujeto pasivo de forma extemporánea una parte del incumplimiento producido de forma inicial generador de un perjuicio económico a la Hacienda Pública, lo que podría hacerse bien a través de una declaración inicial, una declaración complementaria o una declaración sustitutiva, el recargo del artículo 27 de la LGT se habría de aplicar en relación con aquella parte que regulariza el sujeto pasivo. Lo que en este caso supone la aplicación del recargo sobre la cuota liquidada por la Administración derivada exclusivamente de los datos declarados. Aunque también pueda la Administración tributaria liquidar la cuota tributaria adicional a partir de los resultados de su actividad comprobadora, acompañada de los correspondientes intereses de demora, pudiendo imponerse, en su caso, la sanción por la comisión de la infracción del artículo 192 de la LGT.

De este modo, en los tributos regidos por el sistema de la declaración simple seguida de la correspondiente liquidación de la Administración tributaria, es esta última la que a través del correspondiente acto liquidatorio determina la cuota tributaria sobre la que practicar el recargo por declaración extemporánea. En esto se diferencia claramente de lo que ocurre en el sistema de autoliquidación, en el que es la cuota autoliquidada por el obligado tributario aquella sobre la que se habrá de aplicar el recargo. Ello encuentra su justificación en la propia dinámica de este sistema procedimental en el que lo que hace el sujeto pasivo inicialmente es solo «la presentación de una declaración (...) en la que manifiest(a) la realización del hecho imponible y comuni(ca) los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional» (art. 128.1 de la LGT). Por consiguiente, al no cuantificar el obligado tributario la deuda tributaria en estos impuestos, sino la Administración tributaria, es la cuantía fijada en la liquidación administrativa la que tiene que tomarse como base sobre la que aplicar el recargo por declaración extemporánea³⁶.

Sin embargo, la liquidación de la Administración tributaria cuya deuda tributaria será aquella sobre la que se aplique el recargo por declaración extemporánea en estos tributos regidos por el

28 de la LGT), que como prevé este último precepto se aplica «Cuando la normativa del tributo así lo establezca (...)». Uno de los ámbitos más relevantes en los que se aplica este sistema de gestión tributaria es el del ISD, en el que se prevé, con carácter general, la obligación de los sujetos pasivos de «presentar una declaración tributaria, comprensiva de los hechos imponibles», si bien dichos sujetos pasivos pueden optar por presentar una autoliquidación (art. 31 de la Ley del ISD). Esto es así salvo en aquellas comunidades autónomas en las que se haya establecido como obligatorio el régimen de autoliquidación, lo que en la actualidad es una competencia que corresponde al Estado, de acuerdo a lo previsto en el artículo 34.3 de la Ley del ISD, tras la nueva redacción dada al mismo por la Ley 40/2010, de 29 de diciembre. Tras la redacción dada a este artículo por la Ley 40/2010, es obligatorio el régimen de autoliquidación en las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Principado de Asturias, Illes Balears, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia y Región de Murcia. Por tanto, es en el resto de comunidades autónomas donde existe el mencionado sistema de declaración, aunque acompañado de la opción del sujeto pasivo por el de autoliquidación.

³⁶ CLAVIJO HERNÁNDEZ (2004), pág. 47.

sistema de la declaración simple es la liquidación dictada única y exclusivamente a partir de los datos declarados, sin variación alguna de los mismos. En definitiva, son únicamente estos datos declarados por el sujeto pasivo, en su realidad, calificación jurídica y cuantía o valoración³⁷, los que aquel ha regularizado voluntariamente con su declaración fuera de plazo. De ahí que sea solo la cuota derivada directamente de los mismos aquella sobre la que se aplique el recargo que establece un peculiar régimen jurídico para estos supuestos de regularización voluntaria.

A esta misma conclusión nos lleva la literalidad de los preceptos que regulan, o han regulado, los recargos por declaración extemporánea. Puesto que como dispone expresamente el actual artículo 27 de la LGT, en el caso de los tributos regidos por el sistema de la declaración simple, el «recargo se calculará (...) sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas (...)» (apartado 2). En un sentido similar, el artículo 61.3 de la anterior LGT preveía que sufrirán el recargo «las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo».

Pues bien, «el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas» o «las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo» deben entenderse como el importe o las liquidaciones que se derivan directa e inmediatamente de los datos contenidos en la declaración extemporánea, en cuanto a su realidad, calificación jurídica y cuantía o valoración. Sin tener en cuenta, por tanto, una eventual regularización por la Administración Tributaria, que es lo que podría producirse cuando en su actividad comprobadora, aunque con base en las facultades y posibilidades de actuación previstas en el artículo 129.2 de la LGT³⁸ y en el artículo 133.1 del RGGI³⁹ o en la normativa específica del tributo corres-

³⁷ Este es el contenido básico de las declaraciones tributarias iniciadoras del procedimiento del artículo 128 a 130 de la LGT. Véase, por todos, SÁNCHEZ SERRANO (1977), págs. 177 y ss.

³⁸ Dispone este artículo: «A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores».

³⁹ Según este precepto: «En los procedimientos iniciados mediante declaración del obligado tributario, el órgano competente de la Administración tributaria podrá realizar las actuaciones necesarias para practicar la liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuando se requieran datos o documentos al obligado tributario se le otorgará un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para su aportación, salvo que la normativa específica establezca otro plazo. Asimismo, la Administración tributaria podrá hacer requerimientos a terceros». Son varios los autores que han dudado de la legalidad de los requerimientos a terceros en este procedimiento de gestión tributaria, a partir de lo dispuesto en esta norma reglamentaria, al no preverse en el artículo 129.3 de la LGT: PALAO TABOADA (2006), pág. 10; RUIZ GARCÍA (2010), pág. 110. Sí admite estos requerimientos a terceros la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 7 de diciembre de 2011 [V2870/2011 (NFC043157)]. En ella, además, se ha considerado que «la normativa aplicable configura las actuaciones administrativas señaladas como de carácter potestativo, no quedando la Administración, en principio, obligada a requerir a terceros», respondiendo así a la cuestión planteada acerca de si la Administración estaba obligada a contrastar los datos facilitados por el Banco o puede liquidar sin ratificar esa información, en un supuesto en el que una entidad financiera depositaria de determinados activos financieros del causante

pondiente, modificara los datos declarados en cuanto a su realidad (incluye, por ejemplo, un bien o derecho no declarado), calificación jurídica y cuantía o valoración (comprobación de valores sobre el valor declarado, por ejemplo)⁴⁰.

B. Posibles consecuencias en el procedimiento de gestión tributaria mediante declaración

Desde esta perspectiva, en aquellos casos en que se está en presencia de una declaración extemporánea sin requerimiento previo, generadora del correspondiente recargo del actual artículo 27 de la LGT o del artículo 61.3 de la anterior LGT, se hace necesaria la práctica de una liquidación por parte de la Administración derivada exclusivamente de los datos declarados. Se trata de una exigencia implícita en aquellos preceptos. De todos modos, debido a las anteriormente mencionadas facultades y posibilidades de actuación comprobadoras en manos de la Administración en el denominado procedimiento de gestión tributaria mediante declaración, que también se habría iniciado cuando la declaración se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo⁴¹, tampoco puede negarse a la Administración la posible utilización de las mismas ni la práctica de la consiguiente liquidación.

Por este motivo, podría ser este un caso en el que sería idónea la práctica de dos liquidaciones relativas a una misma obligación tributaria, semejante a los previstos para el procedimiento de

certificaba que la titularidad de los mismos correspondía de forma exclusiva al causante, discrepando el consultante de dicha asignación de titularidad. De todos modos, se admite también la aplicación a este supuesto de las previsiones del artículo 108.4 de la LGT, por lo que la ratificación del tercero sería necesaria si se alegara la falsedad o inexactitud de la información aportada por el Banco.

⁴⁰ Este es, de forma paralela al contenido de las declaraciones tributarias, el contenido o ámbito objetivo de la actividad administrativa de comprobación tributaria. Véase SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2004-1), pág. 144. También sería el caso de que los sujetos pasivos no hubieran cumplido con su obligación de «consignar en la declaración (...) el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto» del artículo 18.2 de la Ley del ISD, que constituye una infracción específica en el artículo 40.2 de la Ley del ISD. Si bien entonces «se les concederá un plazo de 10 días para que subsanen la omisión», por lo que la liquidación administrativa se practicará a partir del valor o valores declarados con posterioridad o de la comprobación de valores que se realizara, según la conducta del obligado tributario tras el obligado requerimiento administrativo de subsanación. Según ha entendido la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, la conducta del mencionado artículo 40.2 de la Ley del ISD, «es la no consignación por el obligado de ningún valor en la declaración, no el que se haya consignado un valor distinto al real». Además, solo cabe sancionarla «cuando el sujeto no haya atendido en el plazo de 10 días al requerimiento de la Administración para subsanar la omisión» (Resolución de 27 de noviembre de 2009, por la que se fijan los criterios de las actuaciones a seguir por los órganos de gestión de la Administración Tributaria Canaria, para la iniciación, tramitación y resolución de los expedientes de infracciones tributarias en materia de tributos cedidos, pág. 12)

⁴¹ Así lo reconoce el propio artículo 129.1, párr. 2.º cuando regula el momento de inicio del cómputo del plazo de seis meses en los casos de declaraciones extemporáneas: «En el supuesto de presentación de declaraciones extemporáneas, el plazo de seis meses para notificar la liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente a la presentación de la declaración». En este sentido, RUIZ GARCÍA (2010), págs. 106-107.

inspección en el artículo 101.4 b) de la LGT y 190.4 del RGGI⁴², cuya justificación se encuentra en razones procedimentales⁴³. Aunque lo cierto es que en la regulación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración no se ha previsto esta posibilidad, ni en la LGT ni en el RGGI.

De este modo, sin perjuicio de que la Administración realizara las comprobaciones oportunas rectificando los datos declarados, en su realidad, calificación jurídica, cuantía o valoración y todo ello se reflejara en la liquidación provisional con la que finaliza el procedimiento de gestión tributaria mediante declaración, podría parcelarse dicha liquidación, lo que estaría motivado en razones procedimentales. En este caso, porque al tratarse de un procedimiento de gestión tributaria mediante declaración en el que esta se ha presentado fuera de plazo sin requerimiento previo, se hace necesario dictar una liquidación que recoja el importe derivado estrictamente de los datos declarados, además de la otra liquidación que fuera el resultado de las comprobaciones administrativas que se han separado de los datos declarados.

Así, la liquidación del recargo por declaración extemporánea se realizaría de forma directa sobre el importe de la primera de aquellas liquidaciones. Y el importe de la segunda de las liquidaciones administrativas, derivada de las regularizaciones practicadas por la Administración tributaria respecto de los datos declarados, podría ser relevante para imponer ulteriormente, en su caso, la sanción derivada de la comisión de la infracción del artículo 192 de la LGT «por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos para practicar

⁴² Según lo dispuesto en el artículo 101.4 b) de la LGT: «Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos: b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente». Por su parte, el artículo 190.4 del RGGI dispone lo siguiente: «De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101.4 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes: a) Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria. b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria. c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictará una liquidación provisional como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. d) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias».

⁴³ En estos supuestos, como señala SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2004-2), pág. 23, «la formulación de varias propuestas de liquidación se lleva a cabo para que la diferente tramitación procedimental y, en algún caso, las adicionales especificidades de régimen jurídico, tengan su aplicación únicamente a aquellos ámbitos de la comprobación y regularización inspectora que así lo exijan, y no al resto. Lo que se logrará formulando una propuesta de liquidación sobre el ámbito comprobado y regularizado al que corresponde aplicar aquellas especificidades y otra propuesta distinta sobre aquel ámbito en el que no procede aplicarlas».

liquidaciones». Téngase en cuenta que la base de la sanción en esta infracción para los supuestos de declaración presentada pero incorrecta es, de acuerdo a lo previsto en el párrafo 3.º del apartado 1.º de aquel precepto, «la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados»⁴⁴.

Esto exige, es cierto, como ha señalado la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 28 de mayo de 2009, la previa liquidación a la sanción⁴⁵. Pero esto también exige, desde nuestro punto de vista, una doble liquidación: «la adecuada liquidación del tributo» y la liquidación «que hubiera procedido de acuerdo a los datos declarados».

También la individualización de esta segunda liquidación sería necesaria desde la perspectiva de ser ella la que delimitaría realmente el ámbito al que alcanzan los efectos preclusivos de la liquidación provisional previstos por el artículo 133.3 del RGGI, de modo semejante a lo recogido en el artículo 140.1 de la LGT para el procedimiento de comprobación limitada. Puesto que «en relación con el objeto comprobado», que es en realidad aquel que se ha regularizado y se ha plasmado en la liquidación provisional adicional, la «Administración no podrá efectuar una nueva regularización», aunque esto sea así «salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución»⁴⁶.

⁴⁴ MESTRE GARCÍA y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO (2005), pág. 162. De todos modos, desde nuestro punto de vista, aquella previsión legal adolece de un defecto importante en el que no se ha incurrido al regular la base de la sanción en la infracción por dejar de ingresar del artículo 191 de la LGT. Porque en este último caso, la base de la sanción es «la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción». «Según esto –señalan MESTRE GARCÍA y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO (2005), pág. 127–, la base de la sanción no coincidirá en todos los casos con la deuda tributaria resultante de una comprobación administrativa sino que solo formará la base de sanción la parte de dicha deuda que esté ocasionada por ajustes que se consideren sancionables, quedando excluidos aquellos importes sobre los que se exija la cuota y los intereses de demora pero en los que se aprecie una interpretación razonable de la norma y, en consecuencia, se consideren no sancionables». La misma idea debería haberse reflejado a la hora de fijar la base de la sanción en la infracción del artículo 192. En definitiva, la magnitud relevante para determinar la base de la sanción no debe ser, en los casos de declaraciones presentadas incorrectamente, «la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo», a la que se debe restar «la que hubiera procedido de acuerdo a los datos declarados». Tampoco debe serlo «la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración». Sino que únicamente puede ser relevante para determinar la base de la sanción «la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo» como consecuencia de la comisión de la infracción, a la que se debe restar «la que hubiera procedido de acuerdo a los datos declarados», en los casos de declaraciones presentadas incorrectamente. Lo mismo ocurre con «la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración», que solo podrá ser aquella derivada de la comisión de la infracción. Téngase en cuenta que también en el caso del sistema de gestión mediante declaración seguida por liquidación administrativa algunas incorrecciones o incluso omisiones en la obligada declaración a presentar pueden no ser sancionables, con base en las razones que con carácter general determinan la falta de comisión de la infracción (interpretación razonable, fuerza mayor, etc.).

⁴⁵ Rec. 323/2007, ponente doña Rosa María Litago Lledo (NFJ035712).

⁴⁶ No obstante, PALAO TABOADA (2006), págs. 10-11, se ha mostrado crítico con la previsión en el precepto reglamentario de los efectos preclusivos de estas liquidaciones provisionales del procedimiento de gestión tributaria mediante

Lo que sí ha recogido el Derecho positivo, en relación con esta cuestión conectada con las modificaciones de los datos declarados por la comprobación de la Administración tributaria que haría necesaria la práctica de dos liquidaciones administrativas, en nuestra opinión, es otra consecuencia procedimental: en el caso de que se produzca tal modificación, en el procedimiento de gestión tributaria mediante declaración no será suficiente practicar y notificar directamente la liquidación, sino que con carácter previo habrá que notificar una propuesta de liquidación.

Así lo dispone el párrafo 2.º del apartado 3.º del artículo 129 de la LGT: «Cuando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho».

También lo recoge el artículo 133.2 del RGGI: «Cuando la Administración tributaria vaya a tener en cuenta datos distintos a los declarados por el obligado tributario, deberá notificar previamente la propuesta de liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Pues bien, desde nuestro punto de vista, y con las finalidades antes indicadas, en el caso de que se hubiera presentado la declaración fuera de plazo sin requerimiento previo, y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración no se correspondieran con los consignados por el obligado tributario en su declaración, a partir del ejercicio de las correspondientes facultades comprobadoras, podrían formularse dos propuestas de liquidación: aquella derivada exclusivamente de los datos declarados; y, la resultante de la comprobación administrativa que modifica los datos declarados. Aunque a partir de lo dispuesto en la LGT y en el RGGI podría dictarse directamente la liquidación derivada exclusivamente de los datos declarados, sin necesidad de una propuesta de liquidación previa.

declaración, pues, desde su punto de vista, en dicho procedimiento «no se comprueba nada». En la misma línea RUIZ GARCÍA (2010), pág. 113, para el que en este procedimiento «no existe propiamente actividad de comprobación, o al menos una que pueda equipararse a la existente en el procedimiento de comprobación limitada o en el procedimiento inspector; por ello –concluye–, cuando el artículo 133.3 del RGGIAT emplea la expresión «objeto comprobado» lo hace en sentido impropio, y su uso solo puede explicarse como una traslación mecánica del artículo 140.1 de la LGT». Este autor llega a defender la extralimitación reglamentaria al respecto porque «si el legislador ha incorporado un precepto semejante en el procedimiento de comprobación limitada, pero se ha abstenido de hacerlo en el procedimiento iniciado mediante declaración, parece lógico entender que esa abstención responde al deseo de no atribuir a la liquidación provisional dictada en el procedimiento iniciado mediante declaración los mismos efectos que se reconocen a la dictada en el procedimiento de comprobación limitada. A mayor abundamiento –añade–, conviene recordar aquí que, a propósito del procedimiento de verificación de datos, el artículo 133.2 de la LGT dispone que «la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación objeto de la misma»; con mayor razón podría sostenerse que la regla aplicada al procedimiento de verificación de datos resulta también aplicable al procedimiento iniciado mediante declaración».

En cualquier caso, hubiera o no dos propuestas de liquidación notificadas previamente, se llegaría así a la práctica de dos liquidaciones separadas, aunque derivadas de un mismo procedimiento de gestión tributaria mediante declaración relativo a una única obligación tributaria: la derivada exclusivamente de los datos declarados; y, la resultante de la comprobación administrativa que modifica los datos declarados⁴⁷.

La parcelación de varias liquidaciones tributarias en relación con una misma obligación tributaria en estos tributos gestionados mediante declaración simple y liquidación administrativa podría ser incluso mayor en determinados casos, en los que sería necesaria la práctica de más de dos actos de liquidación. Y ello sería así a pesar de estarse en el marco de un único procedimiento de gestión tributaria mediante declaración. Esto es lo que ocurriría en los supuestos en que se presentara inicialmente una declaración en plazo y después, fuera de plazo y sin requerimiento administrativo previo, pero antes de la práctica de la liquidación provisional, se presentara una declaración complementaria o sustitutiva de la anterior, que es, además, incorrecta, al separarse la Administración tributaria de algunos de los datos declarados, en su comprobación dirigida a la práctica de la liquidación provisional.

Puesto que en estos supuestos habría que liquidar de forma separada: en primer lugar, la cuota derivada de los datos incluidos en la primera declaración, respecto a la cual no se habría producido ningún retraso en el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración; en segundo lugar, la cuota derivada de los datos incluidos en la declaración complementaria o sustitutiva, que solo en el importe que excediera respecto de la cuota de la primera declaración presentada en plazo determinaría la base de cálculo de los recargos e intereses de demora del artículo 27 de la LGT; y, en tercer lugar, la cuota resultante de la comprobación administrativa, que en el importe que excediera de la suma de las dos cuotas anteriores podría dar lugar, en su caso, a la sanción por cometerse la infracción del artículo 192 de la LGT y que podría constituir la base de los intereses de demora derivados de esta regularización administrativa.

IV. CONCLUSIONES

Primera. En determinados casos de declaraciones o autoliquidaciones incorrectas no es de aplicación el régimen del artículo 27 de la LGT: en primer lugar, cuando se incluyen en la autoli-

⁴⁷ También RUIZ GARCÍA (2010), págs. 111-112, admite que puedan dictarse otras liquidaciones, pese a que la LGT y el RGGI «contemplan la emisión de una única liquidación, que será la provisional con la que termina el procedimiento». Aunque lo hace refiriéndose a los supuestos «cuando así esté previsto en la normativa del tributo. El caso más significativo está constituido –señala– por las liquidaciones parciales a cuenta, previstas en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se practican «a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallaren en depósito y demás supuestos análogos», y a las que expresamente se les atribuye el carácter de ingresos a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate (artículo 35 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y 78 de su Reglamento)».

quidación de un periodo posterior los datos de periodos anteriores (regularizaciones encubiertas), ante la exigencia del apartado 4 de dicho artículo de que las autoliquidaciones extemporáneas identifiquen expresamente el periodo al que se refieren y contengan únicamente los datos relativos a dicho periodo; en segundo lugar, cuando se presentan autoliquidaciones trimestrales, pese a existir realmente obligaciones de presentar autoliquidaciones mensuales, por aplicación de aquel mismo apartado, de modo que no puede entenderse que con la autoliquidación trimestral se estaría regularizando a efectos del artículo 27 de la LGT los dos primeros meses respecto a los que debían haberse presentado autoliquidaciones mensuales; y, en tercer lugar, cuando se presenta una autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo, pero que determina una cuota a ingresar incorrecta, al no haber existido realmente perjuicio económico alguno por el importe de dicha cuota incorrecta que pueda regularizarse con posterioridad; sin perjuicio, en este último caso, de las dificultades que podrían darse en la práctica a partir de los distintos cauces formales que habrían de utilizarse para lograr la no exigencia del recargo, en función de las actuaciones que se hubieran llevado a cabo por el obligado tributario y la Administración tributaria: la rectificación de la autoliquidación y la revisión, ordinaria o extraordinaria, de la liquidación del recargo; estas dificultades se verían minoradas si se estableciera la obligación de autoliquidar los recargos del artículo 27 de la LGT en los supuestos de autoliquidaciones extemporáneas, en sustitución del régimen de liquidación administrativa obligatoria posterior, existente en la actualidad, al ser suficiente entonces el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones para revisar cuota y recargo.

Segunda. En los supuestos de declaraciones o autoliquidaciones, presentadas fuera de plazo sin requerimiento administrativo, pero que son incorrectas al regularizarse con ellas solo de modo parcial o incompleto el inicial perjuicio económico producido, sí se aplica el régimen del artículo 27 de la LGT, aunque solo a la parte regularizada voluntariamente por el obligado tributario. No obstante, en relación con la parte no regularizada por el obligado tributario, sino por la Administración tributaria en un procedimiento de comprobación posterior, sí podría estarse bajo el régimen general de infracciones y sanciones e intereses de demora.

Tercera. Cuando se regulariza de forma voluntaria por el obligado tributario su situación tributaria a través de autoliquidaciones fuera de plazo, el recargo del artículo 27 debe calcularse «sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones», como dispone expresamente el apartado 2 de dicho precepto. Y esto será así también cuando la Administración tributaria descubriera una cuota tributaria adicional a la autoliquidada, de modo que no es admisible la liquidación del recargo sobre la cuota tributaria correcta total, incluyendo, por tanto, dicha cuota adicional, pese a ser esta una práctica admitida en algún pronunciamiento jurisdiccional. Sobre esta última podría aplicarse el régimen general de infracciones y sanciones e intereses de demora, sin que tampoco puedan aplicarse sobre ella los recargos del artículo 27 de la LGT en aquellos casos en que no exista en relación con dicha cuota adicional una conducta susceptible de sanción.

Cuarta. Cuando la regularización voluntaria por el obligado tributario se realiza a través de una declaración, al ser este el sistema de gestión tributaria aplicable, el cálculo del recargo del artículo 27 de la LGT se ha de llevar a cabo, de acuerdo a lo que también dispone de modo expreso el apartado 2 de aquel artículo, «sobre el importe de la liquidación derivada de las decla-

raciones extemporáneas». Pero el importe de la liquidación a la que se refiere esta disposición es el que deriva exclusivamente de los datos declarados, de modo que si la Administración tributaria se hubiera separado de aquellos, en su realidad, calificación jurídica, cuantía o valoración y de ello resultara un importe de cuota adicional, el recargo del artículo 27 de la LGT no recaería sobre este último.

Esto es lo que puede determinar la práctica de dos liquidaciones en el seno de un mismo procedimiento de gestión tributaria mediante declaración, pese a que no existe previsión normativa expresa alguna al respecto, ni en la LGT ni en el RGGI: una liquidación derivada exclusivamente de los datos declarados, que determinaría el importe sobre el que aplicar el recargo del artículo 27 de la LGT; y, una liquidación resultante de la comprobación administrativa que se separa de los datos declarados, que podría ser relevante, junto a la anterior, para imponer la sanción por la infracción del artículo 192 de la LGT, teniendo en cuenta que su base es, de acuerdo a lo previsto en el párrafo 3.º del apartado 1 de aquel precepto, «la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados».

Bibliografía

ALFONSO GALÁN, R. M. [1998]: *Los intereses por retraso o demora a favor de la Hacienda Pública*, Dykinson, Madrid.

ALONSO MADRIGAL, F. J. [2010]: «La reducción de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo regulada en el artículo 27.5 de la LGT», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, I, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

BALLARÍN ESPUÑA, M. [1997]: *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Marcial Pons, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. [1999]: «Ingresos fuera de plazo realizados sin identificar su carácter extemporáneo: un nuevo supuesto de hecho en las relaciones de los artículos 61.3 y 79 a) de la LGT», *RCyT. CEF*, núms. 197-198.

BOSCH CHOLBI, J. L. y URIOL EGIDO, C. [2010]: «Matizaciones a la imposición automática del recargo por presentar, extemporánea, pero espontáneamente, una declaración tributaria o una autoliquidación con ingreso», *Tribunal Fiscal*, núm. 242.

CARRASCO PARRILLA, P. J. [2000]: *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca.

CARRERAS MANERO, O. [2012]: «La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 155.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. [2004]: «Las obligaciones tributarias accesorias», *Hacienda Canaria*, núm. 10 (especial).

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA [2003]: *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda.

CORDERO GONZÁLEZ, E. M. [2007]: «El delito fiscal en el ordenamiento alemán», *Crónica Tributaria*, núm. 123.

DE MIGUEL CANUTO, E. [1999]: «Presentación de autoliquidaciones extemporánea y espontáneamente (II)», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 251.

FALCÓN Y TELLA, R. [2013]: «Inicio del periodo ejecutivo, intereses y recargos: una propuesta de reforma», *Quincena Fiscal*, núm. 5 (versión en *Westlaw*).

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. [1995]: *La autoliquidación tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. y JABALERA RODRÍGUEZ, A. [2007]: «Los recargos por declaración extemporánea en la nueva Ley General Tributaria», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 77.

GOROSPE OVIEDO, J. I. [2001]: *Consecuencias del impago de los tributos. Intereses, recargos y sanciones*, La Ley, Madrid.

HINOJOSA TORRALVO, J. J. [2010]: «Regularizaciones tributarias y exenciones de responsabilidad penal y sancionadora», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, I, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

IGLESIAS RÍO, M. A. [2003]: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la «autodenuncia»*. Art. 305-4 CP), Tirant Lo Blanch, Valencia.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. [1994]: *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria. Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria*, Civitas, Madrid.

MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. [2005]: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, Ciss, Bilbao.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A. [2007]: «Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal», *RCyT*. CEF, núm. 286.

PALAO TABOADA, C. [2000]: «Los presupuestos de la aplicación del artículo 61.3 LGT (Comentario a la Resolución del TEAC de 6 de octubre de 1999)», *RCyT (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*. CEF, núm. 202.

– [2006]: «La gestión tributaria en la Ley General Tributaria», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 4 (versión en *Westlaw*).

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [1999]: *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

RUIZ GARCÍA, J. R. [2010]: «Procedimiento iniciado mediante declaración», en AA.VV., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Landwell. PricewaterhouseCoopers-Lex Nova, Valladolid.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. [2003]: «Ingresos fuera de plazo sin indicación de su carácter extemporáneo (Comentario parcial a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de febrero de 2002)», *Hacienda Canaria*, núm. 4.

– [2004-1]: «La necesaria clarificación conceptual y terminológica sobre la comprobación en la liquidación tributaria: una aproximación a partir de la nueva LGT», *Crónica Tributaria*, núm. 110.

- [2004-2]: «Las liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección: los supuestos para su práctica en la nueva LGT», en *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 20,
- [2007-1]: «Autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo y posterior comprobación administrativa: ¿un nuevo supuesto problemático?», *Hacienda Canaria*, núm. 20.
- [2007-2]: *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, Madrid.
- [2008]: *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson-Aranzadi/Hacienda Canaria, Cizur Menor.

SÁNCHEZ SERRANO, L. [1977]: *La declaración tributaria*, IEF, Madrid.

SARTORIO ALBALAT, S. [1999]: *Ley General Tributaria e interés de demora. Naturaleza y régimen jurídico*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

WERT ORTEGA, M. [2007]: «Recargo por ingresos extemporáneos: aplicación a un supuesto de diferimiento de ingresos en el Impuesto sobre Sociedades», *RCyT. CEF*, núm. 292.