



El recargo por declaración extemporánea y el requerimiento previo: un estudio de la doctrina administrativa y la jurisprudencia

Carlos Palao Taboada

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
Consejero de Montero-Aramburu*

Extracto

El objeto del presente trabajo es una exposición de la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central y de la jurisprudencia sobre la aplicación del recargo por declaración fuera de plazo y el concepto de requerimiento previo que excluye la espontaneidad de dicha declaración. El trabajo revisa en especial la nueva doctrina y jurisprudencia relativa al supuesto en que la declaración tardía es consecuencia de una inspección sobre periodos anteriores y la somete a crítica. Concluye con una alusión a la norma sobre esta cuestión incluida en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Palabras clave: declaración extemporánea; recargo; requerimiento previo.

Fecha de entrada: 16-05-2021 / Fecha de aceptación: 01-06-2021 / Fecha de revisión: 01-06-2021

Cómo citar: Palao Taboada, C. (2021). El recargo por declaración extemporánea y el requerimiento previo: un estudio de la doctrina administrativa y la jurisprudencia. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 5-50.





Late filing surcharge and previous administrative summons: A study of the administrative doctrine and case law

Carlos Palao Taboada

Abstract

The object of the present article is to analyze the doctrine of the Tribunal Económico-Administrativo Central (Central Administrative Tax Court) and the case law regarding the surcharge due in the case of late but spontaneous filing of a tax return and the concept of previous administrative summons, which excludes such spontaneity. The article examines in particular recent administrative rulings and case law concerning the case in which the late filing is a consequence of a tax audit of previous tax periods that did not impose a penalty on the taxpayer, and expresses some criticism on these rulings and court decisions. Finally, the article refers to a proposed rule on this matter contained in the Draft Law for preventing and combatting tax fraud.

Keywords: late filing of tax returns; surcharge; previous administrative summons.

Citation: Palao Taboada, C. (2021). El recargo por declaración extemporánea y el requerimiento previo: un estudio de la doctrina administrativa y la jurisprudencia. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 5-50.





Sumario

1. El problema del tratamiento de la presentación espontánea de declaraciones fuera de plazo
2. La exención de responsabilidad por infracción como excusa absoluta
3. Doctrina administrativa y jurisprudencia sobre el carácter automático de la aplicación de los recargos
4. La doctrina administrativa sobre el concepto de requerimiento previo
5. La nueva doctrina jurisprudencial
6. Los efectos de la nueva jurisprudencia en la doctrina del TEAC
7. La jurisprudencia reciente y su recepción por el TEAC
8. Comentarios críticos
9. La modificación del artículo 27.2 LGT propuesta por el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Referencias bibliográficas

Nota 1: El autor agradece al profesor D. Pedro M. Herrera Molina su amable lectura de una versión previa del presente trabajo y sus atinadas observaciones. Los posibles errores únicamente son imputables al autor.

Nota 2: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

1. El problema del tratamiento de la presentación espontánea de declaraciones fuera de plazo

Constituye un problema de política jurídico-tributaria o, en su caso criminal, determinar el tratamiento que debe darse al contribuyente que presenta de manera espontánea fuera del plazo sea la declaración originariamente omitida sea una declaración complementaria para rectificar errores o inexactitudes cometidos en la declaración inicial en perjuicio de la Hacienda Pública. Este problema se plantea porque existe un consenso generalizado acerca de que no debe tratarse por igual a dicho contribuyente y a aquel cuya omisión o inexactitud es descubierta por la Administración, por más que, de acuerdo con la doctrina dominante, en ambos casos se haya consumado una infracción tributaria material, es decir, causante de un perjuicio económico para la Hacienda Pública, que es el tipo de infracción que aquí principalmente nos interesa. Podría incluso tratarse de un delito contra la Hacienda Pública si se dan los presupuestos necesarios, pero la cuestión de los efectos de la presentación espontánea de una declaración extemporánea en este supuesto queda fuera de nuestra consideración.

Que las consecuencias de la presentación espontánea fuera de plazo de la declaración deben ser más livianas que las propias de la infracción cometida lo aconsejan, en primer lugar, consideraciones de justicia relativas a la valoración positiva que merece la conducta del sujeto que cumple con sus obligaciones aunque sea tardíamente. Este comportamiento entraña una rectificación de la conducta relacionada con figuras como el arrepentimiento espontáneo o el desistimiento, que el Derecho penal considera desde antiguo como merecedoras de atenuación de la pena. También el interés económico de la Hacienda Pública aconseja tratar con más suavidad a la presentación espontánea de la declaración, pues la aplicación rigurosa de la sanción disuadiría al contribuyente de presentar con retraso la declaración omitida o rectificar la incorrecta, estimulándole a correr el riesgo de ser descubierto por la Inspección, mientras que una consecuencia de una levedad acertadamente calculada puede inducirle a dicha presentación conjurando el riesgo de la sanción.

En el otro extremo, tampoco la conducta de quien presenta su declaración fuera de plazo, aunque sea espontáneamente, puede equipararse totalmente a la del contribuyente estrictamente cumplidor de sus obligaciones. La Hacienda Pública tiene un obvio interés en el cumplimiento puntual de los deberes y obligaciones tributarios que necesita ser protegido asociando a su infracción consecuencias proporcionadamente disuasorias del retra-

so. Naturalmente, el retraso dará lugar al devengo del interés de demora, pero es dudoso que ello tenga suficiente eficacia disuasoria del incumplimiento del plazo de declaración. Precisamente la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9, justificaba el incremento del interés de demora tributario en un 25 % sobre el interés legal del dinero, establecido inicialmente por la Ley 10/1985, de 26 de abril, y que perdura en el artículo 26.6 de la vigente LGT, por la necesidad de «evitar el grave perjuicio que para la Hacienda supondría que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar tempestivamente sus cuotas tributarias porque el coste del retraso le supusiera, de todos modos, un ahorro respecto del interés de mercado del dinero». Ya en este recurso se suscitó la inacabable cuestión que plantean las medidas disuasorias de esta clase, que es la de su posible naturaleza sancionadora, que el TC rechaza, afirmando que los intereses de demora incrementados «más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas».

En el curso de la evolución del Derecho tributario se ensayaron diversas medidas con finalidad disuasoria del retraso en la presentación de declaraciones, que han sido bien estudiadas por los autores¹. Es interesante señalar que la primera de estas medidas establecida en el texto originario de la LGT de 1963 (LGT-63) consistía en la tipificación como infracción simple –es decir, de deberes formales– de la presentación de declaraciones fuera de plazo «si no hubiere mediado requerimiento de la Administración» (art. 78 a). De ser descubierta por la Administración, la falta de presentación o la falsedad o inexactitud de la declaración constituían infracciones de omisión (art. 79 a) –es decir, infracciones de obligaciones materiales, causantes de un perjuicio económico para la Hacienda Pública, que se convertían en infracciones de defraudación si concurrían las circunstancias agravantes del artículo 80.

Recuérdese que el sistema de gestión tributaria vigente en 1963 era el de declaración en sentido estricto seguida de liquidación administrativa, a partir de la cual se abría el plazo de pago voluntario. El Reglamento General de Recaudación de 1968² estableció un plazo de prórroga del ordinario de pago, durante el cual el contribuyente podía efectuar el pago sin otra consecuencia que el devengo de un «recargo de prórroga» del 10 %. Para las deudas liquidadas por el sujeto pasivo el plazo de prórroga no tenía una duración determinada sino que se extendía hasta la fecha del ingreso, por lo que para estas deudas el mencionado recargo sustituía al interés.

La Ley 10/1985, de 26 de abril, modificó profundamente el sistema de las infracciones tributarias para adaptarlo a la generalización de las declaraciones-liquidaciones, estableciendo como tipo básico de infracción material, que pasa a denominarse «grave», «dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de [la

¹ Véase, por todos, Ballarín Espuña (1997, cap. II).

² Aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre.

deuda tributaria]» (art. 79 a) LGT, en la redacción dada por la citada ley). En los términos transcritos cabe perfectamente el ingreso tardío en virtud de una declaración-liquidación espontáneamente presentada, y a fin de impedir esta consecuencia se introdujo un nuevo apartado 2 en el artículo 61 LGT-63 del siguiente tenor: «Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas». La alusión a las sanciones pretendía referirse a las correspondientes por la infracción simple (formal) consistente en la presentación fuera de plazo³, pero el texto de la norma no reflejaba esta intención, por lo que tras una aclaración por una norma administrativa interna, obviamente inadecuada, el artículo 61.2 LGT-63 fue nuevamente redactado por la Ley de Presupuestos para 1986, Ley 46/1985, de 27 de diciembre⁴.

Los hitos siguientes de esta evolución son las modificaciones del artículo 61.2 LGT-63 por la Ley del IRPF 18/1991, de 6 de junio, y por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que numeran el apartado como 3. Esta última redacción es el antecedente inmediato del artículo 27 LGT que contiene la vigente regulación de los recargos por declaración extemporánea. Es de señalar que esta regulación está pendiente de una modificación por el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal que actualmente se tramita en las Cortes Generales, a la que nos referiremos al final del presente trabajo. La doctrina administrativa y la jurisprudencia que se estudian en este se encuentran en el origen de uno de los aspectos de la mencionada propuesta de modificación.

El artículo 61.2 LGT-63 introducido por la Ley 10/1985 no aclaraba si la exclusión de las sanciones alcanzaba a las derivadas de la infracción simple de presentación fuera de plazo de la declaración y tampoco lo hizo la redacción aprobada por la Ley 46/1985. En la doctrina se manifestaron opiniones favorables al mantenimiento de dichas sanciones⁵.

³ Según Ballarín Espuña (1997, p. 69), del debate parlamentario de la Ley 10/1985 se deduce que la frase «sin perjuicio de las sanciones...» del artículo 61.2 LGT-63 tenía por finalidad precisamente disponer la subsistencia de las sanciones por la infracción simple de presentación tardía.

⁴ La nueva redacción era la siguiente:

Los ingresos realizados fuera del plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria.

⁵ Según Pérez Royo (1986, pp. 336 y 345), subsiste la infracción simple porque si bien esta es generalmente consumida por la infracción material de la falta de ingreso, la consunción no se produce cuando desaparece la responsabilidad por la infracción grave (material). Señala el citado autor que el artículo 19.1 del Reglamento del procedimiento sancionador en las infracciones tributarias aprobado por Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, disponía que «[l]os ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, darán lugar a la liquidación de los intereses de demora que fuesen procedentes y a la imposición de las sanciones por las infracciones simples cometidas». Cfr. asimismo Ballarín Espuña (1997, pp. 173 y ss.), quien rechaza la existencia de una antinomia entre este precepto y el artículo 61.2 LGT-63.

2. La exención de responsabilidad por infracción como excusa absoluta

Desde el momento mismo de su establecimiento por la Ley 10/1985 la doctrina mayoritaria encuadró a la exención de la responsabilidad derivada de la infracción tributaria que estableció el artículo 61.2 LGT-63 en la figura penalista de la excusa absoluta u otras análogas como la de causa de levantamiento de la pena. A esta calificación se oponía la inclusión de la ausencia de regularización como elemento del tipo de la infracción grave en la redacción del artículo 79 a) LGT-63 por la Ley 10/1985 («salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley»), que permaneció durante la vigencia de la LGT-63 y pasó a los artículos 191.1 y 192.1 de la vigente LGT. En el ámbito penal la inserción de la falta de regularización como elemento negativo del tipo del delito fiscal («salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo») se llevó a cabo por la modificación del artículo 305 del Código Penal por la LO 7/2012, de 27 de diciembre. A pesar de ello la caracterización como excusa absoluta de la regularización de la situación tributaria del contribuyente infractor sigue siendo dominante tanto en la doctrina tributarista como en la penalista, por las absurdas consecuencias, por ejemplo en materia de prescripción, a las que conduce la tesis de que la infracción o el delito no se consuman hasta que no se produce la actuación de la Administración Tributaria o de la Fiscalía o los Tribunales y los negativos efectos de esta tesis desde el punto de vista de la política fiscal o criminal.

Ahora bien, la calificación de la regularización como excusa absoluta o figura similar hace que el punto de vista para analizar sus requisitos y efectos se sitúe en el plano del Derecho sancionador o penal, con preferencia frente al plano tributario. Desde el primero de dichos puntos de vista la atención se centra sobre todo en que la regularización responda a los valores que, sin perjuicio del interés fiscal, justifican una medida tan excepcional como la exoneración de la responsabilidad penal (en sentido amplio), es decir, el arrepentimiento del contribuyente de su conducta ilícita anterior y su vuelta al recto camino de la observancia del Derecho. Esta rectificación tiene naturalmente que ser espontánea, o sea, estar motivada por esos nobles propósitos, no por la proximidad del descubrimiento de la infracción por la Hacienda y la probabilidad de la sanción. La realidad de estos propósitos, que es una cuestión de carácter subjetivo habitual en el Derecho penal, será el criterio interpretativo de los requisitos legales de la eficacia exoneradora de la regularización.

Por el contrario, si el punto de vista desde el que se contempla la regularización es el tributario, el arrepentimiento de la infracción y su mayor o menor espontaneidad pierden importancia, quedan relegados a un vago fundamento de la exención de la responsabilidad penal. El interés fiscal, concretado en la percepción del recargo, pasa a primer plano y los requisitos de la exoneración tienden a objetivarse. Tal cosa sucede de manera especial cuando no existe una sanción de la que liberar al contribuyente, supuesto que ha ocupado a la doctrina administrativa y a la jurisprudencia de manera destacada en la última década.

Esta diferencia de punto de vista ha estado presente en todos los problemas que se han planteado en torno a la aplicación de la norma sobre declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo. En primer lugar, se ha reflejado en el eterno problema (la *vexata quaestio* que dirían los clásicos) de la naturaleza jurídica del recargo por declaración extemporánea. Acerca de esta cuestión se han planteado por la jurisprudencia constitucional y por los autores, como es bien sabido, dos tesis extremas y diversas posiciones intermedias. Las primeras son las que se resumen en la contraposición sanción-medida resarcitoria. La fundamental STC 164/1995, de 13 de noviembre (NFJ003741), en la que está básicamente contenida la doctrina constitucional sobre esta cuestión, califica de reduccionista a esta alternativa por entender que entre la indemnización y la sanción «propiamente dicha» puede haber otras figuras con finalidades características no enteramente coincidentes con las de esos dos tipos. Como se recordará, el TC atribuye al recargo, en la medida en que su cuantía excediese del interés (la versión cuestionada era la del interés mínimo del 10 % de la Ley 46/1985) una función «coercitiva, disuasoria o de estímulo», que no lo convierte en una sanción «en sentido propio» porque, a juicio del Tribunal, su función no es represiva o de castigo. El único criterio objetivo aducido por el TC para determinar la finalidad del recargo es que su cuantía no alcance el importe de las sanciones. La STC 276/2000, de 16 de noviembre (NFJ009503), aplicaría este criterio para calificar como sanción el recargo del 50 % previsto por la versión del artículo 61.2 LGT-63, establecida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF y, en consecuencia, anularlo porque su imposición de plano vulneraba las garantías del artículo 24.2 CE⁶.

En realidad, el TC no niega que, en la medida en que excedan del interés o sean compatibles con este, como sucede en la actualidad cuando el retraso en la presentación de la declaración es superior a 12 meses (art. 27.2, pfo. 2.º LGT), los recargos sean una sanción. Lo que afirma es que cuando su finalidad no sea punitiva, a la luz de criterios que el Tribunal no especifica, a excepción del muy incierto criterio cuantitativo, no son sanciones «en sentido propio»; luego sí pueden serlo en un sentido lato. De hecho, la STC 164/1995 observa que el recargo «podría ser visto como una multa atenuada por la circunstancia de la espontaneidad del pago» y el voto particular de Mendizábal Allende a esta sentencia y a otras en esta materia afirma resueltamente su naturaleza de sanción pecuniaria. En efecto, la aplicación de una sanción por infracción simple (formal) era la consecuencia de la presentación tardía sin requerimiento administrativo previo en la redacción originaria de la LGT-63 y esta misma solución o una atenuación de la sanción por infracción material de falta de presentación o presentación incorrecta de la declaración o autoliquidación se considera por algunos autores como una alternativa a los recargos⁷.

⁶ Lo mismo haría *a fortiori* en la STC 291/2000, de 30 de noviembre (NFJ010684), con el recargo del 100 % establecido por la misma versión del artículo 61.2 LGT-63.

⁷ Ballarín España (1997, p. 277) propugna como tratamiento de la presentación tardía pero espontánea de la declaración la atenuación de la sanción por la infracción grave (material), «pero calificando a la sanción como tal (no enmascarándola bajo la etiqueta del “recargo”) y aplicándola de acuerdo con los principios y garantías propios de las reacciones de índole punitiva». En opinión de la autora citada, dicha presentación sería un criterio de graduación de la sanción.

Acerca de la naturaleza jurídica del recargo por declaración extemporánea cabe afirmar como conclusión que dicha naturaleza no es inherente a esa figura en abstracto, sino que depende, por un lado, de sus características concretas y, por otro, de la perspectiva desde la que se plantee la cuestión. Es posible sostener su naturaleza sancionadora en ciertos supuestos, por ejemplo, a efectos de enjuiciar su constitucionalidad, y rechazarla a otros distintos, como la aplicación de normas procedimentales o procesales. Antonio Cayón Galiardo (2014) describió acertadamente esta ambivalencia del recargo calificándolo de «figura híbrida». Este calificativo designa a las figuras jurídicas que al reunir características de otras dispares pueden encajarse en una u otra de estas⁸. El autor citado enumera algunos casos en los que los efectos de los recargos «dejan de ser acordes con sus fines resarcitorios o disuasorios y pasan a tener perfiles distintos»; en otras palabras, su aplicación es anómala. Nos interesa destacar aquí el primero de esos casos porque ha sido objeto de decisiones administrativas y judiciales que examinaremos con detenimiento más adelante. Este caso es precisamente el contemplado por la modificación del artículo 27 LGT que pende en las Cortes Generales. Cayón (2014, p. 10) lo describe en los siguientes términos:

[U]na renta no fue autoliquidada correctamente –por ejemplo, se pensaba que, en los años en los que se obtuvieron los ingresos, no la operación no estaba sujeta. Más tarde, descubierta esta situación por la Administración tributaria en relación con algunos contribuyentes, *entiende que no procede la imposición de sanciones*. Pero, informados otros contribuyentes de lo que sucede acuden a regularizar su situación espontáneamente.

Pues bien, los contribuyentes del primer grupo habrán de pagar la cuota y los intereses de demora mientras que los segundos han de pagar la cuota, los intereses de demora y un recargo del 20 % (aunque se le reduzca por pronto pago), siendo que, precisamente los segundos son los que han desplegado una mayor diligencia con sus deberes. (Cursiva añadida)

Cayón hace el siguiente comentario:

Desde luego que la aplicación estricta de la Ley exige esta solución, pero, si la analizamos con detenimiento, lo que se está provocando no es desde luego un efecto disuasorio sino que el mensaje es el contrario: no regularice y espere a ser comprobado o requerido por la Administración.

La razón de este efecto está en uno de los motivos que condujeron a declarar la constitucionalidad de los recargos, pues se tuvo en cuenta que no tenían carácter sancionador porque la propia Ley declaraba la exclusión de las sanciones en estos

⁸ Los viejos problemas que las figuras de esta clase plantean en Derecho tributario, especialmente en el ámbito internacional (p. ej. en relación con las sociedades personalistas), se han puesto de actualidad por los trabajos de la OCDE (Acción 2 del proyecto BEPS) y la Unión Europea (Directiva antiabuso, 2016/1164).

casos. Ahora bien, lo que realmente sucedía no es que el recargo fuese «incompatible» con las sanciones, sino que las «sustituía». Por ello, *cuando no había sanciones que sustituir* el recargo cobraba un efecto falto de proporcionalidad respecto de los contribuyentes a quienes no se les exigía. (Cursiva añadida)

3. Doctrina administrativa y jurisprudencia sobre el carácter automático de la aplicación de los recargos

La STC 276/2000 lleva un voto particular del ilustre administrativista profesor Garrido Falla, cuya tesis es que el establecimiento de un procedimiento administrativo para la aplicación del recargo que respetase las garantías del artículo 24.2 CE no bastaría para despejar las dudas de constitucionalidad que esa figura suscita, ya que «el acto administrativo estará tan estrictamente reglado que no habrá margen para la Administración para atender a [las alegaciones del particular] por muy razonables que sean». Considera, en efecto, el magistrado discrepante que el recargo en cuestión es una sanción impuesta directamente por la ley en virtud del dato fáctico del simple transcurso del tiempo, que se aplica «automáticamente», «sin tener en cuenta las distintas circunstancias que racionalmente deben modularlo: existencia o inexistencia de culpa, imposibilidad física por accidente, enfermedad o muerte (en tal caso, en cuanto a los herederos), etc...». En vista de ello, el profesor Garrido Falla estima que el precepto cuestionado incurre en la arbitrariedad vetada por el artículo 9.3 CE. Hay que decir que esta advertencia cayó en el vacío, pues la doctrina administrativa y la jurisprudencia rechazaron durante mucho tiempo que en la aplicación del recargo por declaración extemporánea se tuviesen en cuenta las circunstancias señaladas en el citado voto particular.

Como ejemplo de aplicación automática de los recargos por declaración extemporánea es particularmente interesante la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (RTEAC) de **14 de febrero de 2008 (RG 2576/2006 –NFJ028800–)**, en sí misma y porque es el primer eslabón de una cadena de resoluciones cuyo análisis es el principal objeto del presente trabajo. Ahora nos basta con exponer los razonamientos de esta resolución, que se reducen a afirmar que la declaración-liquidación se presentó voluntariamente sin que mediara requerimiento previo de la Administración, carácter que no tiene la regularización practicada por la Inspección. Añade que «[l]os artículos de la Ley General Tributaria antes transcritos [61.3 LGT-63 y 27 y 122 LGT] no contemplan ninguna causa o motivo por el cual los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo no den lugar a los recargos contemplados en los mismos, con independencia de que sean extemporáneos o complementarios de los realizados en plazo. En consecuencia, al no discutirse los hechos... hay que confirmar la procedencia de la liquidación girada, ya que se adecua plenamente a la norma transcrita».

En el caso de la **RTEAC de 9 de julio de 2008 (RG 2471/2007 –NFJ030055–)** el contribuyente presentó con un día de retraso la autoliquidación por IVA Exportador Grandes Empresas. Contra la liquidación del recargo el contribuyente alegó que este «constituye una

sanción encubierta y desproporcionada, contraria a los principios de igualdad y proporcionalidad que establece la Constitución Española». El Tribunal se limita a transcribir las normas legales y a afirmar que los recargos no tienen naturaleza jurídica de sanción sino de prestaciones accesorias según el artículo 27 LGT.

La **RTEAC de 5 de noviembre de 2008 (RG 3759/2007 –NFJ031434–)** enjuicia un caso perteneciente al tipo descrito por Cayón Galiardo, que nos interesa de manera especial en este trabajo, en el que la autoliquidación complementaria se presenta siguiendo la regularización por la Inspección en ejercicios anteriores. Se trataba en este caso de retenciones a cuenta del IRPF. El contribuyente alegó la naturaleza sancionadora del recargo y negó su efecto disuasorio en este supuesto. El TEAC argumenta que el recargo no tiene naturaleza sancionadora sino de prestación accesorias, «ya que no se establecen graduaciones ni calificaciones de conducta algunas y que los mismos proceden cuando la presentación de la autoliquidación se efectúe fuera del plazo establecido para la presentación e ingreso».

En la **RTEAC de 18 de abril de 2013 (RG 4900/2010 –NFJ050727–)** el obligado tributario alega que los errores causantes de la demora en la presentación de la autoliquidación del IVA, Grupo de entidades, modelo agregado, eran de tipo informático y arguye que la aplicación del recargo exige analizar las circunstancias determinantes del retraso en el cumplimiento, sin que quepa una responsabilidad objetiva, aduciendo en apoyo de esta tesis la SAN de 22 de octubre de 2009 (v. *infra*). La introducción de este argumento hace que la controversia sea más compleja que en resoluciones precedentes y el razonamiento del TEAC se hace más elaborado, pues invoca además de su propia doctrina, con citas de algunas de las resoluciones antes expuestas, la sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 24 de mayo de 2010 (rec. 8/2009 –NFJ039233–) favorable a su posición. Esta se mantiene invariable: los recargos no son sanciones sino obligaciones tributarias accesorias y el artículo 27.1 LGT «no condiciona el nacimiento de la obligación de satisfacer este recargo a que exista culpa o negligencia del interesado, sino que lo liga a un hecho objetivo: la presentación de la autoliquidación fuera de plazo». Abre, no obstante, una pequeña rendija a la culpa en el retraso en la presentación al admitir que «podría excluirse el nacimiento de la obligación si el incumplimiento tuviese por causa un caso fortuito o fuerza mayor» por aplicación del artículo 1.105 del Código Civil, aplicable supletoriamente a las obligaciones tributarias según el artículo 7.2 LGT. Por lo demás, menciona la especialidad del régimen de los recargos en el IVA con arreglo al artículo 89.Cinco de la Ley de este impuesto, no aplicable en el caso enjuiciado. La misma posición se mantiene en la **RTEAC de 17 de julio de 2014 (RG 2442/2012 –NFJ054887–)**.

En una primera fase, la AN se inclina también por el automatismo en la aplicación del recargo. Un ejemplo de esta posición es la **SAN de 14 de diciembre de 2005 (rec. 18/2003 –NFJ022663–)**. En el caso enjuiciado se impugna la imposición de un recargo del 5 % por un retraso de 12 días en la presentación de la declaración colectiva del IRPF, no residentes sin establecimiento permanente, correspondiente al mes de enero de 1998. El contribuyente (Repsol YPF, SA) alega el carácter sancionador del recargo, cuya cuantía, arguye, es muy superior al importe de los intereses de demora, y por ello contraria al principio de

proporcionalidad. Aduce asimismo que el retraso fue debido al cambio en el mes de diciembre de 1997 del anterior periodo trimestral de declaración por uno mensual. La AN, después de exponer prolijamente la jurisprudencia constitucional relativa al artículo 61.2 LGT-63, versión Ley 18/1991, lo cual es incomprensible, afirma que «procede la confirmación de la resolución recurrida, dado que en el presente supuesto la Administración aplicó el recargo del 5 % previsto en el art. 61.3 de la LGT», rechaza el motivo del retraso alegado por el contribuyente, y descarta, sin aducir las razones, el carácter sancionador del recargo, del que afirma que «responde únicamente a la falta de ingreso en plazo de una deuda tributaria». La sentencia reseñada invoca también la de la misma Sala de **24 de septiembre de 2003 (rec. 487/2002 –NFJ082299–)**, que rechazó el motivo del retraso alegado por el contribuyente (una sociedad del grupo Repsol) consistente en problemas informáticos, que –afirma– «pierden consistencia y carecen de validez para eludir el elemento culpabilísimo, cuando se trata de una empresa de la entidad de la recurrente». En la frase transcrita está implícito, sin embargo, el reconocimiento de la necesidad de culpa en el retraso.

Al carácter automático de la imposición del recargo se opone un grupo de sentencias de la AN encabezado por la fundamental de **22 de octubre de 2009 (rec. 324/2006 –NFJ036569–)**, cuyo ponente fue D. Jesús Cudero Blas. Los hechos de este caso son en síntesis los siguientes: la sociedad Allianz Compañía de Seguros y Reaseguros, SA, no pudo presentar en plazo la declaración del Impuesto sobre Sociedades por no haberse aprobado el correspondiente modelo. Todos los intentos de utilizar vías alternativas, de los cuales la sociedad fue informando a la Administración, resultaron infructuosos. Cuando tras aprobarse el modelo la sociedad presentó finalmente la declaración fuera de plazo le fue girado el recargo por aplicación del artículo 61.3 LGT-63. La AN se plantea, en primer lugar, la naturaleza del recargo y a la luz de la STC 164/1995 afirma lo siguiente:

[R]esulta obvio que el contenido material de esta consecuencia y su finalidad no difieren en exceso del que pueda tener una medida sancionadora; no olvidemos que las sanciones persiguen también un fin preventivo general según el cual la amenaza de la pena constituye una verdadera disuasión para el ciudadano dirigida a conseguir que descarte la comisión de una infracción por las graves consecuencias punitivas que la misma puede acarrearle.

Este planteamiento general viene al caso porque es el que justifica el criterio de la Sala según el cual la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente. Dicho de otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado a cumplir pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo.

No compartimos, por tanto, la tesis que parece derivarse de las resoluciones recurridas según la cual el recargo es exigible al cumplidor tardío siempre que presente su declaración fuera de plazo y con independencia de la causa que haya

provocado el retraso. Este sistema de responsabilidad objetiva o por el resultado (descartado ya por el legislador en el ámbito sancionador estricto) no puede admitirse tampoco, a juicio de la Sala, en la aplicación de una medida como la que nos ocupa, que, aunque destinada a disuadir al contribuyente del cumplimiento tardío de sus obligaciones fiscales, debe necesariamente tener en cuenta las circunstancias de toda índole que han determinado la tardanza.

La Sala pone de manifiesto el comportamiento diligente del contribuyente y la falta de contestación de la Administración a sus escritos, actitud que, a su juicio, vulnera los principios de buena fe y confianza legítima que, afirma, «se vulneran flagrantemente si se impone [los ciudadanos] unas exigencias o cargas que ni siquiera derivan indirectamente de las normas que resultan de aplicación al caso». A esta infracción añade la del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, «que impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas y que chocan con la lógica de las cosas». La sentencia anula la imposición del recargo e impone las costas a la Administración.

La doctrina de la sentencia de 22 de octubre de 2009 se confirma por otras sentencias de la AN. En el caso de la de **5 de diciembre de 2012 (rec. 40/2010 –NFJ049357–)**, el contribuyente (Barclay's Bank PLC, Sucursal en España) advirtió un error en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007 y quiso corregirlo mediante la presentación el mismo día de una autoliquidación complementaria por vía telemática. Al intentarlo se encontró con determinados «problemas e inconsistencias» en el modelo electrónico. Resueltos estos problemas en comunicación con la AEAT y presentada la declaración se le giró el recargo. La AN aplica la doctrina de la SAN de 22 de octubre de 2009, que cita ampliamente.

La más reciente de **11 de abril de 2019 (rec. 304/2017 –NFJ073553–)** tiene por objeto un caso relativo al Impuesto sobre Sucesiones en el que el contribuyente justifica la presentación fuera de plazo de la declaración complementaria por la imposibilidad de conocer la existencia de bienes sitos fuera de España. La Sala reitera la doctrina según la cual en la aplicación del recargo no puede prescindirse de manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente, que apoya, entre otros argumentos en la aplicabilidad del artículo 1.105 del Código Civil, y reproduce extensamente los razonamientos de la SAN de 22 de octubre de 2009. Los razonamientos de la SAN de 11 de abril de 2019 se citan por la **SAN de 6 de junio de 2019 (rec. 313/2017 –NFJ079570–)** relativa a un caso análogo.

Parece, pues, firmemente consolidada la doctrina según la cual los recargos por presentación extemporánea de una declaración o autoliquidación del artículo 27 LGT no son aplicables cuando el retraso es involuntario, es decir, cuando en vista de las circunstancias el contribuyente no ha podido razonablemente presentar la declaración dentro de plazo. Esta doctrina se relaciona directamente con la exigencia de la culpabilidad como requisito de la mora del deudor en las obligaciones privadas. La ausencia de culpabilidad excluye asimismo la imposición de una sanción, por lo que la única consecuencia del retraso es el devengo del interés de demora.

4. La doctrina administrativa sobre el concepto de requerimiento previo

El supuesto de involuntariedad del retraso en la presentación se distingue claramente de otro grupo de casos en los que el retraso no ha sido causado por circunstancias ajenas a la voluntad del contribuyente que han impedido la presentación tempestiva, en los que, por tanto, el sujeto hubiera podido presentar la declaración dentro de plazo si hubiera querido. En este otro grupo de casos la duda reside en si la presentación ha sido espontánea, es decir, en los términos del artículo 27.1 LGT, si ha habido un requerimiento administrativo previo. Esta cuestión ha sido objeto de una controversia en la doctrina del TEAC y en la jurisprudencia a cuyo estudio está dedicado principalmente este trabajo.

La distinción entre estos dos tipos de casos parece bastante clara y, sin embargo, no pocas veces aparecen mezclados en las resoluciones administrativas o judiciales, en las que se utilizan los argumentos sobre la voluntariedad del retraso en casos del otro tipo⁹. Es posible que esta confusión se deba a la consideración de que en ambos se suscita una cuestión de voluntariedad o libertad de decisión sobre la presentación de la declaración, pero si es así no se tiene en cuenta que la voluntariedad tiene un significado distinto en uno y otro tipo de casos. Cuando se cuestiona si el retraso ha sido culpable lo que se indaga es si han existido obstáculos externos al contribuyente que han impedido la presentación tempestiva; por el contrario, la pregunta de si la declaración ha sido o no espontánea, va dirigida a averiguar si el móvil interno que ha inducido al contribuyente a presentarla (voluntariamente) merece que el Derecho otorgue al retraso un tratamiento benévolo.

A lo largo del tiempo el TEAC ha mantenido dos posiciones contrapuestas sobre el concepto de requerimiento previo como requisito negativo de la aplicación de los recargos por declaración extemporánea y de la inaplicación de sanciones, que podemos denominar estricta y amplia. Estas dos posiciones están representadas destacadamente por sendas resoluciones de especial importancia: la de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017 –NFJ067900–) la concepción estricta y la de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–) la concepción amplia. Trataremos de exponer sintéticamente estas resoluciones.

Los hechos de la **RTEAC de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017 –NFJ067900–)** son, en resumen, los siguientes: en la comunicación de inicio de un procedimiento de com-

⁹ Véase, por ejemplo, la RTEAC de 14 de febrero de 2008 (RG 2576/2006 –NFJ028800–) citada más atrás. En la **RTEAC de 9 de octubre de 2014 (RG 3470/2012 –NFJ056337–)** la cuestión planteada era si las actuaciones inspectoras relativas a los ejercicios 2005 a 2007 con consecuencias para los ejercicios posteriores (minoración de bases negativas y reversión de diferencias «temporarias») excluían la espontaneidad en la presentación de una autoliquidación complementaria del ejercicio 2009. Se trataba, por tanto, de un problema relativo al concepto de requerimiento previo. Sin embargo, los razonamientos del TEAC se refieren a la doctrina tradicional del automatismo en la aplicación de los recargos, a la que contraponen la de la SAN de 30 de marzo de 2011, a la que nos referiremos, que versa sobre el concepto de requerimiento previo.

probación limitada en relación con el IVA, periodo 11 de 2013 se especifican los datos sobre facturas recibidas que van a ser comprobados y se requiere al contribuyente para que presente el correspondiente libro registro. Con posterioridad a dicha comunicación el contribuyente presentó una declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro del IVA relativa a dicho periodo que calificó como sustitutiva de la presentada anteriormente. En el expediente sancionador por la infracción del artículo 199 LGT el contribuyente alegó la presentación de la declaración sustitutiva sin requerimiento previo, alegación que fue rechazada. El TEAR de Castilla y León estimó la reclamación contra la sanción por considerar que, en vista de los términos del requerimiento efectuado con el inicio del procedimiento de comprobación limitada, la presentación de la declaración fuera de plazo había sido espontánea, por lo que era aplicable el artículo 198.5 y no el 199 LGT.

Contra esta resolución el director del Departamento de Inspección de la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que resuelve la resolución del TEAC que reseñamos, basado en las siguientes razones, que resumimos apretadamente en lo relacionado con el concepto de requerimiento previo: el inicio de un procedimiento de comprobación limitada se encuentra entre las actuaciones administrativas que tienen la consideración de requerimiento previo a los efectos del artículo 27 LGT; por ello, el artículo 87.5 del Reglamento general de actuaciones tributarias (RGAT) aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, dispone que una vez iniciado el procedimiento la presentación de declaraciones o autoliquidaciones no producirá los efectos regulados en los artículos 27 y 179.3 LGT.

El director recurrente rechaza la interpretación *a contrario sensu* de dicho artículo del RGAT por el TEAR en el sentido de que es espontánea una declaración tributaria no incluida expresamente en el ámbito objetivo del procedimiento iniciado; es decir, entendemos nosotros, una declaración cuyo objeto no esté comprendido en la comunicación inicial. Argumenta además que el procedimiento dirigido a la comprobación de obligaciones materiales excluye la espontaneidad de la regularización de las obligaciones formales directamente relacionadas con aquellas. En apoyo de esta afirmación aduce la doctrina del TEAC según la cual a efectos de la interrupción de la prescripción de la responsabilidad por infracción tributaria la comprobación de las obligaciones formales está incluida en el procedimiento relativo a la obligación material, doctrina que considera aplicable a la calificación de la regularización posterior al inicio del procedimiento¹⁰.

La doctrina de la RTEAC de 21 de septiembre de 2017 es la siguiente:

- El Tribunal recuerda (FD 3.º) los diversos preceptos que establecen el derecho del obligado tributario a ser informado al inicio de un procedimiento del alcance de las actuaciones, de los cuales concluye que cuando se inicia un procedi-

¹⁰ En relación con este argumento es oportuno recordar que en opinión de algunos autores, las actuaciones administrativas que constituyen requerimiento previo a los efectos del artículo 27 LGT son las que tienen efectos interruptivos de la prescripción. Cfr. Palao Taboada (1996, p. 60).

miento de comprobación de alcance parcial, como sucede en el caso objeto del recurso, «las facultades de comprobación solamente se extienden a aquellos elementos previamente delimitados en el requerimiento o comunicación de inicio, requerimiento o comunicación que debe contener expresamente las concretas obligaciones tributarias o elementos de las mismas que van a ser objeto del procedimiento, señalando por tanto, de manera expresa, si se refiere a obligaciones tributarias de carácter material, y/o a las de carácter formal, así como el periodo impositivo, de liquidación o ámbito temporal al que están circunscritas».

- El inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial tiene el carácter de requerimiento previo «pero circunscrito a las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento» (FD 4.º). Y añade que

en la medida que las obligaciones no señaladas expresamente en el ámbito objetivo de la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación no forman parte del alcance del mismo, la presentación de declaraciones tributarias no mencionadas de manera expresa en la comunicación cursada al obligado tributario, aun conteniendo obligaciones u elementos relacionados con las que son objeto de regularización, ha de entenderse realizada de manera espontánea a los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 LGT y correlativos preceptos del régimen sancionador.

En apoyo de estas afirmaciones, la resolución examinada cita, por una parte, la RTEAC de 19 de febrero de 2015 (RG 6444/2012 –NFJ057289–) y la SAN de 27 de noviembre de 2013 (rec. 3696/2012 –NFJ082353–). A ellas agrega después la RTEAC de 9 de enero de 2014 (RG 2531/2013), que niega eficacia interruptiva de la prescripción del derecho a sancionar la emisión de facturas falsas a la comunicación del inicio de un procedimiento inspector que no incluía la comprobación del cumplimiento de la obligación de facturación.

En su parte dispositiva, si se la puede llamar así en vista de la naturaleza del recurso, la resolución fija el siguiente criterio:

Tratándose de un requerimiento o de procedimiento de comprobación de cualquier índole de carácter parcial, respecto de determinado concepto tributario, en el alcance del procedimiento o actuación no puede entenderse incluido más que el concepto expresamente definido, por lo que en su caso se consideraría voluntaria la regularización practicada por un obligado tributario con posterioridad a la notificación de ese requerimiento o comunicación de inicio, en relación con otras obligaciones aun cuando se pudieran entender relacionadas con la primera.

En consecuencia, el TEAC adopta en este supuesto un concepto restrictivo de requerimiento previo. En lo que se refiere a la cuestión del requerimiento previo la resolución podía

haber concluido con el Fundamento de Derecho cuarto. Sin embargo, añade un quinto FD sobre ella que en cierto modo puede considerarse *obiter dictum*, dedicado a justificar el criterio restrictivo que ha seguido a pesar de la aparición de una jurisprudencia dictada con ocasión de un debate surgido en la jurisdicción contencioso-administrativa que, observa, ha dado lugar a un cambio de criterio del TEAC. Los casos en relación con los cuales surgió ese debate son los que responden al tipo descrito por Cayón Galiardo al que hemos hecho referencia anteriormente. Nos referiremos a la jurisprudencia generada por este debate con la expresión «nueva jurisprudencia» sobre el concepto de requerimiento previo, aunque acaba de cumplir un decenio. El TEAC los describe de la manera siguiente:

[Casos de] autoliquidaciones a ingresar presentadas por los interesados fuera de plazo, a raíz de previas actuaciones de la Administración que si bien referidas a otros conceptos impositivos/otros ejercicios del mismo concepto, acababan teniendo trascendencia para otro concepto/otro periodo del mismo concepto que es el que regulariza el obligado tributario con la presentación de la autoliquidación extemporánea. En estos supuestos, en esencia las alegaciones de los recurrentes se basan en que la declaración complementaria posterior no tiene la consideración de declaración espontánea (esto es, no es declaración extemporánea sin requerimiento previo) al traer causa en la regularización efectuada por esa Administración a través de un procedimiento de comprobación que extendía sus efectos a ejercicios posteriores y, por tanto, no procedería la exacción del recargo del artículo 27 de la LGT al estar ante un hecho ajeno a la voluntad del contribuyente.

El TEAC pasa luego a exponer su criterio «tradicional» en esta materia¹¹, que, en sus propias palabras, «era el de no admitir, en concreto a efectos de analizar la procedencia de los recargos por extemporaneidad, una valoración de las circunstancias concurrentes pues ello equivaldría a asimilarlos con las sanciones. En consecuencia, al no poder ser considerado el recargo como una sanción, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, es claro que aquel resultaría exigible desde el momento en que se dan los presupuestos o requisitos previstos legalmente, con independencia, por tanto, de la voluntad del responsable, no distinguiendo la ley entre el que incumple por error o el que lo hace conscientemente, por no haber margen de actuación en la Administración a la hora de exigir el recargo». Señala luego que este criterio fue modificado por el TEAC en acatamiento de la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011 –NFJ049563–), pero que con posterioridad la AN dictó la sentencia de 27 de marzo de 2014 (rec. 225/2011 –NFJ054828–), confirmada por el TS en su sentencia de 23 de mayo de 2016 (rec. 1409/2014 –NFJ062760–), que según el TEAC vuelve al criterio tradicional¹².

¹¹ Como ejemplo del criterio tradicional cita las resoluciones de 20 de julio de 2010 (RG 6907/2008), 18 de marzo de 2014 (RG 6556/2012) y 16 de julio de 2014 (RG 3438/2012).

¹² La invocación de las sentencias citadas de la AN y del TS como determinantes de una vuelta al criterio tradicional restrictivo en la interpretación del concepto de requerimiento previo suscita algunos comentarios. En primer lugar, que el supuesto objeto de estas resoluciones no era del mismo tipo que había ori-

En consecuencia, el TEAC llega a la siguiente conclusión:

En este contexto, este Tribunal Central estima que el criterio más ajustado a Derecho es su doctrina tradicional que exige no hacer una interpretación amplia del concepto del alcance de un requerimiento o de una comunicación de inicio de un procedimiento o actuación administrativa, debiendo rechazarse interpretaciones que, como la del aquí recurrente, propugnen un alcance no expreso o tácito o implícito de los requerimientos.

Por lo demás, en la resolución comentada el TEAC formula en el citado FD 5.º diversas consideraciones acerca de las consecuencias jurídicas y políticas (de política jurídica) en defensa de la posición restrictiva sobre el concepto de requerimiento previo que adopta en su resolución. «Serían varias –afirma– las consecuencias de esta tesis, unas favorables para los interesados y otras no, al igual que sucede con la Administración, respetándose así las exigencias de los principios de buena fe, justicia material y proporcionalidad, a los que aludía la Audiencia Nacional en sus primeras sentencias». Alude, como veremos en su momento, a las sentencias de la AN con las que se inicia la que hemos denominado «nueva jurisprudencia». Las mencionadas consecuencias son las siguientes:

- Por un lado, dice el TEAC, refiriéndose a las supuestamente desfavorables para el contribuyente,

no se puede exonerar del recargo del artículo 27 de la LGT (para las autoliquidaciones con resultado a ingresar) o del correspondiente régimen sancionador (para las declaraciones sin perjuicio económico) con el solo argumento de que la Administración, después de regularizado un ejercicio,

ginado la nueva jurisprudencia contenciosa descrito en los términos transcritos por el TEAC. Por el contrario, se trataba de un caso «clásico» en el que el contribuyente propugnaba la aplicación del régimen de recargos del artículo 27 LGT y, por tanto, sostenía que no procedía la sanción impuesta. La SAN de 27 de marzo de 2014, cuyos razonamientos transcribe extensamente el TEAC, le da la razón en este punto y estima que la declaración complementaria había sido presentada sin requerimiento previo, pues se refería al ejercicio 2004, no comprendido en la comunicación iniciadora de la inspección y, como afirma la sentencia en un párrafo subrayado por el TEAC, «aunque la entidad modificó la autoliquidación originaria por el ejercicio 2004, a tenor de lo actuado por la Inspección en relación con el ejercicio 2003, sin embargo, no se habían ampliado las actuaciones al ejercicio 2004». Ciertamente la AN sigue aquí un criterio formalista para negar la existencia de requerimiento previo, discrepante del sentado por la nueva jurisprudencia, que el TEAC ejemplifica en la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011 –NFJ049563–). La STS de 23 de mayo de 2016 (rec. 1409/2014 –NFJ062760–), que resuelve el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la SAN de 27 de marzo de 2014, en realidad no confirma la posición de la AN sobre el requerimiento previo, antes bien remite en este aspecto a la STS de 19 de noviembre de 2012, que tendremos ocasión de analizar más adelante. En la citada sentencia el TS declara inaplicable el régimen de recargos por considerar que la declaración complementaria había infringido lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 27 LGT, como reconoce el TEAC.

tenía la obligación de practicar liquidaciones en los periodos ulteriores que se vieran afectados por la regularización efectuada, pues en todo caso subiste también la obligación de los sujetos pasivos de declarar correctamente sin que exista precepto alguno que les exonere de presentar de forma completa y exacta sus declaraciones, lo que pueden hacer voluntariamente, sin esperar a recibir una nueva notificación de inicio de otras actuaciones por parte de la Administración, ya que el motivo último de la presentación de estas declaraciones o autoliquidaciones tardías está en el incumplimiento por aquellos de las normas reguladoras del impuesto o concepto impositivo de que se trate.

- Por otro lado, la postura del TEAC perjudica a la Administración en la medida en que «no puede pretender que ese requerimiento, so pretexto de un alcance no expreso o tácito, haya interrumpido en su favor los plazos de prescripción del derecho a liquidar o de la acción para sancionar respecto de conceptos/periodos diferentes de los incluidos en el requerimiento o comunicación de inicio de actuaciones parciales». El Tribunal da aquí por supuesta la coincidencia entre las actuaciones administrativas que constituyen requerimiento previo con las que interrumpen la prescripción.
- Analiza seguidamente el TEAC si la interpretación restrictiva del concepto de requerimiento, en tanto en cuanto propicia la aplicación de los recargos no favorece al contribuyente que opta por no rectificar voluntariamente frente al que lo hace. El Tribunal sostiene que,

bien al contrario, se está incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (cumplimiento que por tardío tiene previstas determinadas consecuencias en nuestro ordenamiento, bien sea en forma de recargos bien sea en forma de régimen sancionador mitigado para las declaraciones sin perjuicio económico), pues atendiendo de nuevo a los principios de justicia material y buena fe, la justa comparación debe hacerse con aquellos contribuyentes que desde el principio cumplen escrupulosamente con sus obligaciones fiscales, que no obligan al desarrollo de actuaciones administrativas que suponen el consumo de importantes recursos públicos, ya que serían a estos a los que estaríamos haciendo de peor condición frente a aquellos que una vez comprobados determinados conceptos/periodos, que tienen consecuencias en su contra en ejercicios posteriores, aun así deciden no rectificar voluntariamente, forzando el inicio de nuevas actuaciones, con el nuevo consumo de recursos públicos, y solo enfrentándose a intereses de demora, que lo único que hacen en resarcir del coste de oportunidad de la presentación fuera de plazo.

El razonamiento es incoherente, pues la comparación que el TEAC considera adecuada, que es la que efectúa entre el contribuyente sujeto al régimen de recargos y el escrupulosamente cumplidor, que presenta su declaración materialmente correcta y en plazo, que justificaría precisamente la consecuencia perjudicial de la imposición del recargo, no excluye

la discriminación que, en determinados supuestos que es necesario analizar, puede sufrir el primero frente a quien decide no regularizar su situación para ajustarla al criterio administrativo. No está claro el sentido de la comparación entre este último y el contribuyente cumplidor que establece el TEAC, que quizá pretenda ser un argumento a favor de la tesis restrictiva que propugna en cuanto amplía el ámbito de aplicación del recargo.

Las consideraciones que hace el TEAC en la resolución comentada constituyen en realidad una réplica a algunos de los argumentos en los que se basa la nueva jurisprudencia en materia de requerimiento previo, en la que se afirma una interpretación amplia de este concepto, como se verá enseguida cuando examinemos las sentencias en las que se plasma esta nueva doctrina.

La posición actual del TEAC en relación con el concepto de requerimiento previo se formula en una serie de resoluciones recientes, encabezadas por la **RTEAC de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–)**, que analizaremos más adelante. Un aspecto interesante de esta resolución es que lleva a cabo una detenida exposición de la evolución histórica de la doctrina del TEAC sobre el concepto de requerimiento previo, que no es lineal sino que se entrelaza intrincadamente con la de la AN y del TS, la cual, a su vez, tampoco ha tenido una evolución rectilínea sino que en ella han existido avances y retrocesos. Si bien no siempre la posición del TEAC se ha adecuado fielmente a la doctrina jurisprudencial, su postura actual es reflejo de esta doctrina en su presente estado. Por tanto, su comprensión requiere que examinemos previamente la jurisprudencia en esta materia. No obstante, antes de hacerlo tiene interés resumir las líneas fundamentales de la evolución histórica de la doctrina administrativa y jurisdiccional sobre el concepto de requerimiento previo en relación con los recargos por declaración extemporánea según la exposición de la RTEAC de 17 de septiembre de 2020. Son las siguientes:

- La doctrina inicial del TEAC está plasmada en varias resoluciones que cita (FD 5.º), entre las que se encuentran las de 14 de febrero de 2008 (RG 2756/2006) y 5 de noviembre de 2008 (RG 3759/2007 –NFJ031434–), a las que ya nos hemos referido anteriormente. Como allí indicamos, la primera tiene un interés especial, pues constituyó el objeto de la fundamental SAN de 30 de marzo de 2011 (rec. 141/2008 –NFJ042746–), que la anula. Lo mismo ocurre con las demás resoluciones del TEAC que sostienen la doctrina inicial, que, como sabemos, sostiene la aplicación automática de los recargos.
- El TEAC acogió la doctrina de la AN y el TS en varias resoluciones (véanse las citas), entre ellas la de 9 de octubre de 2014 (RG 3470/2012 –NFJ056337–), ya reseñada, si bien introduce ciertas restricciones en la resolución de 3 de noviembre de 2016 (RG 6505/2013 –NFJ082334–) a la que nos referiremos más adelante.
- La SAN de 27 de marzo de 2014 (rec. 225/2011 –NFJ054828–) motiva una vuelta del TEAC a la doctrina tradicional, que se realiza en la Resolución de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017 –NFJ067900–), que acabamos de analizar con

detenimiento. El criterio de esta resolución fue seguido por otras dos de **23 de octubre de 2017 (RG 6850/2013 y 7403/2014)**¹³. Los recursos contencioso-administrativos contra ellas fueron resueltos, respectivamente, por las **SSAN de 13 de diciembre de 2018 (rec. 808/2017 –NFJ074156–)** y **21 de diciembre de 2018 (rec. 807/2017 –NFJ072404–)**, que las anulan por aplicación de la nueva doctrina jurisprudencial, condenando en costas a la Administración¹⁴.

- Menciona a continuación el TEAC (FD 8º) unas resoluciones del TEAR de Valencia del año 2015 que aplican el criterio tradicional, las cuales fueron anuladas por la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de septiembre de 2018 (rec. 444/2015 –NFJ072747–). El recurso de casación contra esta sentencia, interpuesto una vez más por la Administración General del Estado, fue admitido por ATS de 23 de mayo de 2019 (rec. 491/2019 –NFJ073559–) y resuelto por la importante STS de 23 de noviembre de 2020 (rec. 491/2019 –NFJ080087–).

En el FD 9.º de la RTEAC de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–) el TEAC modifica expresamente la doctrina de la resolución de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017 –NFJ067900–) y formula la vigente en diálogo con la jurisprudencia, cuya aplicación al caso enjuiciado (FD 10.º) le lleva a declarar que la autoliquidación fue espontánea y, por tanto, a desestimar la reclamación.

5. La nueva doctrina jurisprudencial

En la doctrina jurisprudencial sobre la aplicación de los recargos por declaración extemporánea y el concepto de requerimiento previo tuvo lugar un giro decisivo por obra de

¹³ Los hechos de estas dos resoluciones son iguales y afectan a dos sociedades del mismo grupo. En resumen son los siguientes: la sociedad dominante de un Grupo de IVA (ACS, Actividades de Construcción y Servicios, SA) suscribió el 23 de mayo de 2013 un acta de conformidad con la que terminaron unas actuaciones relativas a dicho impuesto, ejercicios 2008 a 2010, que si bien fijaron una cuota positiva objeto de la regularización, finalmente dio lugar a una liquidación negativa porque el Grupo tenía cantidades pendientes de compensación, precisamente en las dos entidades recurrentes en las reclamaciones y recursos que estamos examinando (Cobra Instalaciones y Servicios, SA y Moncobra, SA), que aplicó el actuario. Pero estas entidades ya habían aplicado esos saldos en el periodo 12 de 2011, por lo que el 30 de julio de 2013 presentaron autoliquidación complementaria por dichos ejercicio y periodo con el fin de eliminar esas compensaciones y la Delegación de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó sendas liquidaciones del recargo por presentación extemporánea.

¹⁴ Contra las citadas sentencias de la AN interpuso recurso de casación la Administración General del Estado. El interpuesto contra la SAN de 21 de diciembre de 2018 fue admitido por ATS de 6 de junio de 2019 (rec. 1375/2019) y el dirigido contra la SAN de 13 de diciembre de 2018 lo fue por ATS de 9 de julio de 2019 (rec. 1479/2019 –NFJ079571–). El TEAC manifiesta en la resolución comentada de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–), FD 8.º *in fine* que le consta que la Administración General del Estado desistió de estos recursos.

la **SAN de 30 de marzo de 2011 (rec. 141/2008 –NFJ042746–)**, cuyo ponente fue D. Francisco José Navarro Sanchís. En esta sentencia, más que en la del TS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011 –NFJ049563–) –Pte. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco– que la confirmó, se encuentran las bases dogmáticas de la que llamamos nueva jurisprudencia. Es indispensable, por tanto, analizar cuidadosamente dicha sentencia de la AN.

Los hechos de la SAN de 30 de marzo de 2011 son en síntesis los siguientes: la Inspección tributaria inició el 28 de junio de 2001 actuaciones de comprobación del Grupo de consolidación fiscal cuya sociedad dominante era BP España, SAU, en relación con los ejercicios 1996 a 1999, ambos inclusive, documentadas mediante actas de conformidad, suscritas el 10 de febrero de 2003, en las que se redujeron las bases imponibles negativas y las inversiones en activos fijos nuevos aplicables en los ejercicios 2000 y siguientes. El 27 de mayo de 2003 dicha sociedad presentó declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, como consecuencia de los datos modificados por la Inspección, en la que se reconocía una cantidad a ingresar, por la que la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) le liquidó un recargo al amparo del artículo 61.3 LGT-63. Ante el TEAC el contribuyente alegó que el artículo 27 LGT había sido incorrectamente aplicado, que procedía la aplicación del artículo 122.2 LGT y que «[d]e la lectura conjunta de ambos preceptos... se ha de concluir que no ha existido declaración o autoliquidación extemporánea y por lo tanto no cabe liquidar recargo por este concepto».

La AN cree necesario al inicio de sus razonamientos plantearse la cuestión de la naturaleza del recargo por declaración extemporánea y en relación con ella cita el artículo 4.3 de la Ley 1/1988, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, que atribuye efectos retroactivos a las normas que los regulan cuando su aplicación sea más favorable para el afectado, precepto contenido ahora en el artículo 10.2 LGT. En opinión de la Sala, esta norma «emparenta» a los recargos con las sanciones tributarias, si bien esta semejanza es relativa y no supone una identificación plena. En todo caso permite negar la naturaleza indemnizatoria de los recargos, como lo demuestra su compatibilidad con los intereses de demora en el artículo 61.3 LGT-63. De esta relativa identificación se deduce que la finalidad del recargo exige una interpretación restrictiva de los presupuestos que determinan su exigibilidad (de acuerdo con el principio *favorabilia amplianda, odiosa restringenda*) y que la duda se resuelva a favor del contribuyente. Sin embargo, a diferencia de las sanciones los recargos no exigen para su imposición una indagación en la conducta del obligado tributario acerca de su culpabilidad, y en tal sentido entrañan una responsabilidad de carácter objetivo.

Sentados estos criterios interpretativos, la AN se refiere a los presupuestos del recargo (presentación de la declaración fuera de plazo y ausencia de requerimiento previo) y observa que una interpretación restrictiva del concepto de requerimiento previo supone una ampliación de los casos en los que el recargo sería exigible.

Expresado de otro modo, si la Inspección se abstiene de efectuar ese requerimiento o, de otro modo, exigir una deuda tributaria previamente determinada como con-

secuencia de la regularización de otros ejercicios previos, pero conexos con el ejercicio 2000, en tanto determinan efectos negativos en este, estará provocando artificialmente la aparición del recargo, forzando el concepto negativo de la ausencia de requerimiento previo para, de esa manera, crear la posibilidad imponerlo.

A juicio de la Sala esto es lo que sucedió en el caso enjuiciado: «la declaración extemporánea se produjo, solo de forma nominal, sin requerimiento previo, en el sentido de que tal declaración que condujo al establecimiento del recargo no es espontánea, en tanto que solo obediente a la libre voluntad e iniciativa del contribuyente, sino que viene causalmente determinada por la regularización llevada a cabo en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 a 1999». Esta conclusión se basa en las siguientes razones, que nos esforzamos por resumir lo más fielmente posible, siguiendo los apartados del FD 4.º de la sentencia:

- a) La Administración estaba obligada a extender la regularización de los ejercicios 1996 a 1999 también al ejercicio 2000. «No hay –afirma– ninguna razón jurídica que pueda válidamente esgrimir la Administración para [no hacerlo así]». Si de las actuaciones inspectoras resulta una deuda tributaria en relación con un ejercicio no comprendido en ellas, «debió ser la Administración la que exigiera esa deuda tributaria, de oficio, sin relegar a una pretendida iniciativa del obligado tributario la declaración y pago de la diferencia».
- b) La actividad administrativa está sujeta a los principios de legalidad, seguridad jurídica y buena fe y, «si bien no queda perfectamente configurado en la ley que en el alcance cronológico del periodo objeto de la actividad de comprobación o investigación se deba partir de una reglas apriorísticas [...], la Administración no actúa con sometimiento al principio de buena fe si, a la vista de que el resultado de una regularización llevada a cabo por ella misma determina una consecuencia fiscal en ejercicios posteriores a los abarcados por la comprobación abierta, no extiende a estos ejercicios el procedimiento y la subsiguiente regularización».
- c) En vista de la función que atribuye a la autoliquidación el artículo 120.1 LGT –por errata la sentencia cita el art. 122.1–, una declaración complementaria es innecesaria cuando la Administración tiene ya en su poder los elementos necesarios para exigir la deuda. «En otras palabras, carece de sentido que pese en exclusiva sobre el obligado tributario la carga de autoliquidar el Impuesto, de forma complementaria, precisamente para poner en conocimiento de la Administración datos que esta ya posee, necesarios para fijar una deuda tributaria cuyo importe esta ya conoce perfectamente». Frente a estos razonamientos no cabe argumentar que el contribuyente ha presentado la declaración *motu proprio*, sin que la Inspección le obligara a ello, porque lo que se discute no es la relevancia de ese acto jurídico del contribuyente, «sino las consecuencias con que se castiga a este por la pretendida extemporaneidad que se le imputa, que es otra cosa bien distinta y, precisamente, la que en este proceso se dilucida».

- d) La Sala sostiene la aplicación al caso enjuiciado del artículo 122.2 LGT, que si bien se refiere expresamente al supuesto de pérdida sobrevenida del derecho a una exención, deducción o incentivo fiscal por incumplimiento de los requisitos a los que estaba sujeto, «también permite extender su ámbito de aplicación a todos los demás casos en que la regularización tardía obedece al conocimiento sobrevenido de hechos relevantes para la determinación de la deuda tributaria, esto es, a todos los supuestos en que no se pudieron incluir, sin culpa o negligencia del interesado, en la autoliquidación originaria, presentada en tiempo y forma, todos los datos y conceptos relativos al hecho imponible y a su cuantificación, que es justamente lo que aquí sucede». La misma idea se formula diciendo que no hay motivo jurídico que impida extender el efecto favorable previsto en el citado artículo (exclusión del recargo por declaración extemporánea) «a una situación jurídica en que se conocen elementos nuevos que afectan a la regularización y que no son debidos de forma directa al contribuyente, sino que traen su causa directa en el efecto reflejo de la comprobación efectuada respecto de otros ejercicios anteriores, que necesariamente modifica los datos de los que originariamente se partió en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2000».

La conclusión a la que llega es la siguiente: «Siendo ello así, no puede hablarse en sentido propio de autoliquidación espontánea en este caso, puesto que está inducida y es consecuente a una actividad inspectora sin la cual tal autoliquidación no se hubiera podido presentar, a lo que cabe añadir que solo después de conocer el resultado de la conformidad prestada a las actas de los ejercicios 1996 a 1999 se pudo autoliquidar por la diferencia puesta de manifiesto en tales actas».

- e) La improcedencia del recargo se refuerza si se considera que su cuantía se gradúa en función de la duración del retraso, factor sobre el que en el caso enjuiciado el contribuyente no ha podido tener control alguno pues depende de la duración del procedimiento inspector.
- f) En el caso enjuiciado no se cumplen los fines institucionales para los que está prevista la imposición del recargo, cuyo fundamento «es el de estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias y, de forma equivalente, desincentivar su retraso». En este caso es improcedente el recargo, «pues la autoliquidación formulada en su día para la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al grupo consolidado se realizó dentro del plazo legal, en tanto que la que se presenta con posterioridad –frente a la que se reacciona con la imposición del recargo– no incurre en la hipótesis de la norma y, además, no lesiona o afecta al bien jurídico que se trata de proteger, lo que debería ser suficiente para excluirlo como respuesta del ordenamiento jurídico frente a la demora producida, atendida la razón determinante de esa segunda declaración, complementaria de la que se efectuó tempestivamente en su día».

Los razonamientos de la **STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011 –NFJ049563–)**, que resuelve el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado

contra la SAN de 30 de marzo de 2011, contenidos en el apartado 4 de su FD 2.º, son sumamente escuetos. Cita la definición de requerimiento previo del artículo 27.1, párrafo 2.º, de la LGT, que, afirma, aclara este concepto «en términos amplísimos». Esta definición es aplicable al caso de autos, «pues no hay razón que justifique una interpretación distinta bajo los designios del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963», y por la aplicación retroactiva en lo favorable de las normas sobre recargos dispuesta por el artículo 10.2 LGT. En lo demás se limita a afirmar tajantemente que la actuación administrativa con relación a los ejercicios comprobados había constituido requerimiento previo:

Es indudable que en relación con el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 hubo una actuación administrativa previa a la autoliquidación complementaria extemporánea presentada por BP el 27 de mayo de 2003, que fue realizada con su conocimiento formal y que era conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria por ese impuesto y ejercicio, porque suscribió actas de conformidad el 10 de febrero de 2003, en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1996 a 1999, que redujeron tanto las bases imponibles negativas como las deducciones por inversiones en activos fijos que se podían aplicar en los ejercicios 2000 y siguientes.

El TS no se pronuncia sobre el cambio radical de doctrina que había supuesto la sentencia recurrida ni sobre los argumentos de esta.

La nueva doctrina fue seguida por otras sentencias de la AN, entre las que figura la de **12 de diciembre de 2011 (rec. 601/2005 –NFJ045342–)** –Pte. Dña. María Asunción Salvo Tambo– dictada por otra Sección de la Sala. El supuesto objeto de esta sentencia es del mismo tipo: tras una inspección relativa al IVA, ejercicios 2002 y 2003, en la que se puso de manifiesto una discrepancia en la imputación temporal de las cuotas soportadas en las ejecuciones de obras, el contribuyente (Ferrocarrils de la Generalitat de Catalunya) regularizó voluntariamente los ejercicios 2004 a 2007 para ajustarse al criterio de la Inspección, lo cual dio lugar a la imposición del recargo por la DCGC. Es importante destacar que la regularización inspectora no dio lugar a sanción alguna por tratarse de una cuestión de imputación temporal, como nota el Tribunal (FJ 5.º). La Sala rechaza el automatismo de la aplicación del recargo afirmado por el TEAC y su naturaleza indemnizatoria, y sostiene una «relativa identificación de la sanción con el recargo». Por otra parte, reitera la doctrina que la exigencia del recargo «no puede prescindir de una manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente», que apoya en la cita de la SAN de 22 de octubre de 2009 –que hemos reseñado más arriba– y en la STSJ de Catalunya de 2 de octubre de 2008. Incurre así en la confusión que hemos señalado, pues esta cuestión es ajena al caso enjuiciado.

Seguidamente (FJ 6.º), la Sala se hace eco de muchos de los argumentos de la SAN de 30 de marzo de 2011, que expresamente da por reproducidos. Así, aduce que en ausencia de sanción la presentación de las autoliquidaciones era más perjudicial para el contribuyente que no haber hecho nada, diferencia de trato que pugna con los principios de justicia

material. Señala asimismo la vulneración del principio de buena fe por la Administración al no haber regularizado los ejercicios posteriores; alega que no es lógico ni proporcionado hacer recaer en exclusiva sobre el obligado tributario la carga de esta rectificación; e invoca el principio de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario, vulnerado al no haberse tenido en cuenta la finalidad del recargo.

A las SSAN de 13 y 23 de diciembre de 2018 ya hemos hecho referencia anteriormente.

Relativamente próxima en el tiempo a la SAN de 30 de marzo de 2011 es la del mismo Tribunal de **19 de diciembre de 2013 (rec. 64/2011 –NFJ052983–)**, cuyo ponente fue el mismo que el de la anterior. El análisis de esta sentencia tiene, a nuestro juicio, notable interés. Los hechos de la repetida sentencia no son del mismo tipo que los de la de 30 de marzo de 2011, sino un simple caso de autoliquidación extemporánea: el contribuyente (Banco Sabadell, SA) presentó autoliquidación correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, segundo trimestre de 2008 y cuatro días más tarde, fuera ya de plazo, una complementaria motivada por un ajuste positivo por la corrección de determinadas provisiones, por la que la DCGC le gira el correspondiente recargo. La Sala reitera las consideraciones de la sentencia de 30 de marzo de 2011 respecto a la naturaleza del recargo y al postulado de la interpretación restrictiva de sus presupuestos de hecho. Pero, en realidad, tales consideraciones no son relevantes como fundamento del fallo sino *obiter dicta*.

El fundamento del fallo es el rechazo de la infracción del principio de proporcionalidad alegada por el recurrente. En opinión de la Sala, este principio podría tener aplicación si se tratase de una prestación de naturaleza indemnizatoria, cosa que niega. No siendo así,

la proporción la establece, como efecto propio indeclinable, la norma misma con rango de Ley formal, de suerte que solo a ella, no a la Administración que la interpreta, le podría ser teóricamente imputada la vulneración de tal principio de proporcionalidad; de otra parte, que el diseño de la Ley tampoco abre la puerta a posibles medidas de suavización o equidad en atención a los casos concretos concurrentes, pues la previsión se limita a establecer el presupuesto de hecho, con los dos ingredientes de extemporaneidad y espontaneidad, y a fijar la consecuencia en función del tramo temporal afectado por la demora.

Ello significa que estamos ante el ejercicio de una potestad estricta y agotadoramente reglada, por lo que tampoco el control judicial dispensado puede atenerse de un modo directo a una pretendida proporcionalidad, en la aplicación del recargo, que no haría sino infringir abiertamente la Ley, dados los términos taxativos de esta; finalmente, no cabe tachar de inconstitucionalidad a la Ley General Tributaria en cuanto al régimen de los recargos, pues fórmulas semejantes a la vigente han superado, como hemos visto, el juicio positivo de inconstitucionalidad...

La Sala cree necesario, no obstante, mostrar que ni la doctrina plasmada en las SSAN de 22 de octubre de 2009 y 5 de diciembre de 2012, por un lado, no la de la SAN de 30 de

marzo de 2011, por otro, proporcionan una base para suavizar la anterior conclusión. Ello es obvio, pues los casos en ellas contemplados son distintos del de autos y diferentes entre sí. Ya hemos tenido ocasión de señalar que no es coherente mezclar la cuestión planteada en el caso de las dos primeras sentencias citadas con la suscitada en el caso de la tercera. Por lo demás, sorprende el rigor de la sentencia ahora comentada con la actitud flexible que la AN ha tenido en la sentencia de 30 de marzo de 2011. Una posición menos rígida hubiera posiblemente inducido a la Sala a plantear la cuestión de constitucionalidad del artículo 27 LGT, no desprovista en absoluto de fundamento.

6. Los efectos de la nueva jurisprudencia en la doctrina del TEAC

En cuanto al efecto de la nueva jurisprudencia en la doctrina del TEAC, hemos mencionado más atrás, siguiendo la narración de la RTEAC de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–), cómo el TEAC adecua su posición a la doctrina jurisprudencial, si bien esta línea se interrumpe por la RTEAC de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017 –NFJ067900–), regresando a ella con la RTEAC de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–).

Entre las resoluciones del TEAC que se hacen eco de la nueva jurisprudencia se encuentra la de **3 de noviembre de 2016 (RG 6505/2013 –NFJ082334–)**. En lo que aquí nos interesa los hechos de esta resolución eran los siguientes: a consecuencia de una inspección a un grupo fiscal por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009, se dictan actos de liquidación, el 16 de octubre de 2013 el relativo a los ejercicios 2006 a 2008 y el 3 de marzo de 2014 el correspondiente al ejercicio 2009, con resultado a ingresar y se imponen sanciones. El 6 de agosto de 2013 el contribuyente presentó autoliquidación de dicho impuesto, ejercicio 2010, por la que se le impone el recargo del artículo 27 LGT. Ante el TEAC la entidad alegó que la causa de la declaración complementaria extemporánea había sido la regularización de los ejercicios 2006 a 2008 mediante acta de conformidad. El Tribunal afirma (FD 7.º) que «el hecho de que la Administración tributaria hubiera realizado actuaciones en relación con los ejercicios 2006 a 2009 no cabe asimilarlo a un requerimiento previo en relación con los periodos siguientes»; sin embargo, distingue el supuesto enjuiciado del que fue objeto de la RTEAC de 9 de octubre de 2014 (RG 3470/2012 –NFJ056337–) (cfr. *supra* nota 9):

[E]n el presente caso, a diferencia del supuesto analizado por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo [se refiere a las SSAN de 1 de febrero de 2012 (rec. 592/2010) y 12 de diciembre de 2011 (rec. 601/2005) y a la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011)], no nos encontramos con una deuda previamente determinada en los ejercicios 2006 a 2009 que tiene efectos en el ejercicio 2010, esto es, no estamos en un supuesto de minoración de las bases imponibles negativas o de las deducciones pendientes de los ejercicios 2006 a 2009 que el obligado se apli-

ca en 2010, sino que el obligado en el presente caso sencillamente presenta una declaración complementaria en 2010 por no haber presentado correctamente la deuda tributaria que resulta de dicho ejercicio 2010, sin que dicha deuda hubiera sido previamente determinada por la Inspección en los ejercicios 2006 a 2009.

En consecuencia, el TEAC resuelve que la declaración «debe ser considerada como espontánea sin requerimiento previo» y procedente la imposición del recargo. El criterio adoptado en esta resolución es muy estricto, pues exige que la regularización practicada mediante la autoliquidación complementaria esté rigurosamente prefijada en el acuerdo de liquidación relativo a los ejercicios precedentes. No está claro, en nuestra opinión, que este criterio se deduzca de las sentencias que invoca. En cualquier caso, el referido criterio ha sido modificado por la recientísima RTEAC de 20 de abril de 2021 (RG 3281/2018 –NFJ081903–), sobre la que volveremos en el momento oportuno.

La **RTEAC de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017)** rectifica expresamente, como hemos reiterado, la de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017 –NFJ067900–) y declara (FD 8.º) que «se ha de interpretar que el concepto "requerimiento previo" está definido en la LGT en términos amplios, de modo que no ha de entenderse restringido únicamente a aquel que se hace respecto del mismo tributo y periodo por el que se presenta la declaración o autoliquidación extemporánea». Sin embargo, su criterio para determinar la existencia de requerimiento previo es tan riguroso como el de la RTEAC de 3 de noviembre de 2016. Añade, en efecto, la siguiente precisión:

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

- 1.º Que la Administración tributaria disponga de toda la información por mor de la previa comprobación (o en sentido negativo que la declaración extemporánea no aporta datos desconocidos por la Administración), y
- 2.º Como consecuencia de lo anterior, que la Administración tributaria pudiera extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.

Aplicando este criterio al supuesto enjuiciado¹⁵, el TEAC considera que la regularización no fue una consecuencia directa de la comprobación previa porque la Administración no

¹⁵ Los hechos eran los siguientes: la DCGC realizó una inspección cerca de la entidad contribuyente relativa al IVA, periodos comprendidos entre enero de 2012 y diciembre de 2014, ambos inclusive, que concluyó con la firma de un acta de conformidad el 2 de marzo de 2017 y en la cual se puso de manifiesto que la entidad había prestado servicios de mediación en nombre y por cuenta de una entidad no residente (pre-

disponía de toda la información por la previa comprobación, ya que en periodos posteriores podían no haberse prestado los servicios en cuestión y que no hubiera nada que regularizar y, por tanto, la regularización de dichos periodos hubiera exigido nuevas actuaciones administrativas. Aludiendo implícitamente a los razonamientos de la SAN de 30 de marzo de 2011, el TEAC añade que de las anteriores consideraciones se deriva que el deber de declarar se mantuviese en su plenitud, y que los recargos cumplieron la finalidad de incentivar el cumplimiento voluntario.

Por otra parte, el Tribunal estima que la entidad contribuyente pudo conocer que los servicios controvertidos se encontraban localizados en el territorio de aplicación del IVA y, por tanto, sujetos, «a diferencia de aquellos supuestos en los que la Administración minorara un crédito fiscal, [situación] en la que no se puede regularizar hasta que se conozca el importe de la minoración practicada». Nótese que el TEAC introduce de este modo un criterio adicional de gran indeterminación, a saber, si el contribuyente podía anticipar o no la regularización practicada por la Administración, de manera que –este parece ser el razonamiento del TEAC– si podía hacerlo su regularización extemporánea no es consecuencia directa de la actuación administrativa y en consecuencia es espontánea. Cabe preguntarse si el contribuyente que aplica bases impositivas negativas de ejercicios anteriores o créditos fiscales puede determinar con anterioridad a una inspección si y en qué importe tales deducciones van a ser aceptadas por la Administración.

El referido argumento está relacionado con la calificación de la conducta del contribuyente en los periodos impositivos objeto de la comprobación anterior a la presentación de la declaración complementaria desde la perspectiva del Derecho sancionador, en concreto, con la cuestión de si dicha conducta entrañaba una vulneración culpable de las normas. De existir esta culpabilidad y, por tanto, la posibilidad de una infracción sancionable, la declaración posterior sería espontánea, según este argumento del TEAC. Esto tiene sentido, porque significa que la declaración extemporánea recupera su función de excusa absoluta desde la perspectiva sancionadora y el correspondiente recargo su justificación como sustitutivo de la sanción. El problema es que la determinación de la existencia o no de una infracción no puede hacerse fuera de un procedimiento sancionador (o, en su caso, de un proceso penal), que no es el caso del procedimiento de aplicación del recargo.

La relación entre la aplicación del recargo y la existencia de una infracción está presente en la cuestión de la justicia material del tratamiento que recibe el contribuyente que regulari-

suntamente vinculada a ella, aunque esta relación no se indica en la resolución) una parte de los cuales se consideró que habían sido prestados en el territorio de aplicación del IVA por aplicación del artículo 70.Dos de la Ley reguladora de este impuesto. El 18 de mayo de 2017 la entidad presentó autoliquidaciones complementarias respecto de determinados periodos mensuales de los ejercicios 2015 y 2016 y la Administración dictó sendos acuerdos de liquidación del recargo del artículo 27 LGT, que se impugnan en la reclamación objeto de la resolución reseñada.

za frente al que no lo hace, que ya se encuentra, como hemos visto, en la resolución de 21 de septiembre de 2017 y vuelve a aparecer en la ahora reseñada en los siguientes términos:

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

La cuestión, en nuestra opinión, no es si el contribuyente podía haber sido sancionado sino si efectivamente lo fue. Si esto sucedió, es fundado el temor del contribuyente a ser sancionado en ejercicios posteriores si no regulariza, y su declaración extemporánea adquiere el mencionado sentido de excusa absolutoria. No hay en tal caso discriminación alguna respecto al que en esa situación prefiere correr el probable riesgo de una ampliación de la comprobación y una sanción. Sería como afirmar que el contribuyente que ha omitido por completo su declaración en el plazo reglamentario pero la presenta extemporáneamente, con las consabidas consecuencias, es discriminado frente al que en el mismo caso opta por correr el riesgo de ser descubierto. Pero sí tiene sentido preguntarse si no sufre una discriminación injusta quien, tras haber sido objeto de una regularización inspectora sin consecuencias sancionadoras –y por tanto poco probables en el futuro– regulariza voluntariamente ejercicios posteriores, es gravado con el recargo frente a quien en igual situación decide permanecer inactivo a la espera de una eventual actuación administrativa.

Otra resolución del TEAC que aplica la nueva jurisprudencia es la de **27 de octubre de 2020 (RG 3945/2018 –NFJ079579–)**. En el caso enjuiciado la relación jurídica básica es un contrato de *hosting* (prestación de servicios por internet)¹⁶ con una entidad residente en los Estados Unidos, en relación con la cual se plantea la cuestión de si los pagos efectuados por la parte residente en España están sujetos a retención a cuenta del Impuesto sobre la renta de no residentes. La respuesta es positiva si se trata de cánones y negativa si de rentas empresariales. El contribuyente residente había practicado retención desde 2012 hasta febrero de 2016, pero a partir de marzo de 2016 dejó de hacerlo y el 5 de mayo de 2016 solicitó la

¹⁶ El *Diccionario del Español Jurídico* de la RAE define la voz *hosting* como «servicio de la sociedad de la información que tiene como objeto facilitar de forma permanente a los usuarios, generalmente a través de una página web, información y recursos de todo tipo cuyo contenido es accesible y descargable en el ordenador por el usuario».

devolución de ingresos indebidos. Una inspección parcial para determinar la procedencia de la retención concluyó que las rentas pagadas al no residente debían ser calificadas como cánones y, por tanto, que estaban sujetas a tributación en la fuente, y terminó en noviembre de 2017 con dos actos de liquidación uno relativo a los periodos 2012 a 2015 y otro relativo a 2016. Las reclamaciones contra estos acuerdos fueron desestimadas por el TEAC. El contribuyente presentó autoliquidación complementaria por los periodos en los que había dejado de ingresar las retenciones y el 13 de junio de 2018 la DCGC dictó acuerdo de liquidación del recargo, que es el objeto de la reclamación resuelta por la resolución comentada.

En el fundamento de esta resolución expone el TEAC que la resolución desestimatoria de las reclamaciones contra las liquidaciones de la obligación tributaria principal puso de manifiesto que la calificación de las rentas como cánones o rentas empresariales dependía del carácter estándar o no de los *software* comercializados. De aquí deduce el Tribunal que el contenido de la regularización depende de las circunstancias concurrentes en cada caso y en cada ejercicio, por lo que la Inspección «no podría extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones de comprobación e investigación centradas en las circunstancias y datos concurrentes en cada ejercicio». En consecuencia, «la autoliquidación complementaria de los periodos posteriores no puede considerarse consecuencia directa e inmediata de la liquidación practicada en un periodo previo» ni «necesaria» en el sentido de la RTEAC de 17 de septiembre de 2020. La resolución amplía aún más los requisitos que según esta última son necesarios para que exista requerimiento previo, ya que al de que la liquidación posterior sea consecuencia directa de la regularización administrativa añade el de que sea también consecuencia «automática».

La **RTEAC de 24 de noviembre de 2020 (RG 1959/2019 –NFJ079924–)**¹⁷ sigue también a la de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–), cuyo FD 9.º reproduce íntegramente por todo fundamento. Añade únicamente que esta resolución reitera el criterio de las de 9 de octubre de 2014 (RG 3470/2017), «en cuanto a la no exigencia de recargo cuando la autoliquidación complementaria extemporánea es consecuencia directa de la comprobación de un ejercicio previo», y 3 de noviembre de 2016 (RG 6505/2013), «al confirmar la exigencia de recargo en supuestos en que la deuda no quedó previamente determinada en la comprobación de los ejercicios anteriores».

Como hemos indicado más atrás, el criterio de la RTEAC de 17 de septiembre de 2020 ha sido recientemente modificado por la de 20 de abril de 2021, siguiendo el criterio de la

¹⁷ Los hechos de esta resolución son en síntesis los siguientes: en virtud de la comprobación de una entidad bancaria no residente, la Inspección regularizó el importe de las deducciones pendientes de aplicación en ejercicios futuros en el Impuesto sobre la renta de no residentes (2012 a 2014) y en el Impuesto sobre Sociedades (2015), por considerar que no estaban suficientemente acreditadas. Se levantaron actas de conformidad y no se interpuso reclamación contra las liquidaciones. En 2018 la entidad presentó autoliquidación por el IRNR Establecimientos Permanentes correspondiente al ejercicio 2016, que dio lugar a la imposición del recargo.

STS de 23 de noviembre de 2020 (rec. 491/2019 –NFJ080087–). Por ello pospondremos su análisis al de esta sentencia, que efectuamos a continuación.

7. La jurisprudencia reciente y su recepción por el TEAC

Desde la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011 –NFJ049563–), que resolvió el recurso de casación contra la SAN de 30 de marzo de 2011 (rec. 141/2008 –NFJ042746–), el TS no había vuelto a examinar la cuestión del concepto de requerimiento previo a efectos del artículo 27 y concordantes de la LGT hasta la STS de 23 de noviembre de 2020 (rec. 491/2019 –NFJ080087–). La STS de 23 de mayo de 2016 (rec. 1409/2014 –NFJ062760–) no trata sobre dicho concepto y su fallo se basa en la vulneración del apartado 4 del artículo 27 LGT. Después de la sentencia de 23 de noviembre pasado, el TS se ha ocupado de cuestiones relacionadas con los recargos por declaración extemporánea, pero desde un punto de vista distinto del de la sentencia inicial de 2012. Aludimos a las SSTS de 26 de noviembre de 2020 y 2 de diciembre de 2020, que reseñaremos brevemente.

En el caso de la **STS de 26 de noviembre de 2020 (rec. 4264/2018 –NFJ079896–)** –Pte. D. Isaac Merino Jara– un contribuyente persona física recibió un requerimiento para que presentase una declaración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con unas cuentas en el banco HSBC en Suiza, en vista del cual el contribuyente presentó una autoliquidación complementaria. Frente a la imposición de una sanción invocó el artículo 27 LGT, alegando que no había existido requerimiento previo. Entre las cuestiones planteadas la que aquí principalmente nos interesa se refería a si la actuación administrativa inicial satisface el concepto de requerimiento previo definido en el artículo 27 LGT. La duda surgía porque el requerimiento inicial invocaba como fundamento los artículos 93 y 117 de esta Ley, lo cual, sostenía el recurrente, es contradictorio, pues un requerimiento no podía basarse a la vez en ambos preceptos, y un requerimiento de información (el menos gravoso) no inicia un procedimiento de gestión como exige el concepto legal de requerimiento previo. La respuesta del Tribunal es que el acto controvertido tenía un contenido mixto: un requerimiento genérico al amparo del artículo 93 de la LGT y un requerimiento específico al amparo de los artículos 117 LGT y 153 RGAT en el marco de un procedimiento de gestión, «lo que inequívocamente significa que tiene la naturaleza de acto de gestión tributaria y, por tanto, va dirigido al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria». Por otra parte, el contribuyente alegó que la autoliquidación complementaria se refería a bienes y derechos distintos de las cuentas mencionadas en el requerimiento inicial. El Tribunal *a quo* (TSJ de Madrid) sostuvo que la carga de la prueba sobre este extremo recaía sobre el contribuyente/recurrente y el TS manifiesta que no puede pronunciarse sobre la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia, por lo que su fallo, en cuanto a las pretensiones del recurrente, es declarar que no había lugar al recurso de casación y confirmar la sentencia recurrida.

Nótese que el caso objeto de la sentencia que reseñamos pertenece al tipo que podemos llamar tradicional, en el que el contribuyente presenta una declaración complementaria con el fin de evitar una sanción cuyo riesgo estima que tiene entidad suficiente como para compensar las cargas derivadas de dicha presentación. Por tanto, en este tipo de casos lo que interesa al contribuyente es que se cumplan los presupuestos del artículo 27 LGT, incluida la ausencia de requerimiento previo. El debate sobre este requisito se plantea entonces en unos términos completamente distintos de los que asume cuando se trata del nuevo tipo de casos en los que la controversia se refiere a si las actuaciones administrativas de comprobación sobre determinados periodos impositivos constituyen o no requerimiento en relación con una declaración relativa a periodos posteriores. En los casos del tipo tradicional, como el de la STS de 26 de noviembre de 2020 que estamos comentando, la interpretación del concepto de requerimiento previo se plantea en términos de exégesis de la definición de este concepto contenida en el artículo 27.1 LGT, que es también el planteamiento tradicional en la doctrina de los autores.

En el supuesto de la **STS de 2 de diciembre de 2020 (rec. 4150/2019 -NFJ075729-)** -Pte. D. Jesús Cudero Blas- la transmisión de un inmueble entre la sociedad dominante de un Grupo de entidades del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otra entidad del Grupo, inicialmente omitida por error, da lugar a la presentación de sendas declaraciones complementarias, sin efectos materiales en la tributación agregada del Grupo, pues el aumento del IGIC repercutido en la primera se compensa con el aumento del deducible en la segunda. La Administración impuso a las dos sociedades el recargo por declaración extemporánea, decisión que confirma el TSJ de Canarias (Las Palmas). La Sala advierte (FD 2.º 5) de que las sentencias invocadas en el auto de admisión (de 28 de noviembre de 2019) se refieren a un supuesto distinto del contemplado, «pues en las mismas lo que se afirma es que no cabe el recargo cuando la declaración no es espontánea sino inducida, al derivar y estar causalmente determinada por la regularización llevada a cabo en relación con el impuesto sobre sociedades de ejercicios anteriores»¹⁸, y que en el caso enjuiciado no existe

¹⁸ La cuestión definida como de interés casacional por el ATS de 28 de noviembre de 2019, que admitió el recurso resuelto por la STS de 2 de diciembre de 2020, que estamos examinando, es la siguiente:

Aclarar, matizar o precisar la doctrina contenida en las sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera de 19 de noviembre de 2012 (recurso de casación número 2526/2011) y de 23 de mayo de 2016 (recurso de casación 1409/2014) en estos términos: 1) en primer lugar, qué debe entenderse por requerimiento previo, previsto y definido en el artículo 27.1, párrafo segundo, de la LGT, como presupuesto jurídico negativo cuya aparición excluye el recargo; y 2) en segundo término, en relación con la anterior, cómo debe interpretarse la expresión legal «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria» y, en particular, si cabe entender comprendido en el concepto de «requerimiento previo» el conocimiento que la recurrente tuvo de que en un procedimiento inspector seguido ante una entidad del grupo y respecto de periodos previos, se alteraron cuotas de IVA -aquí IGIC- a compensar correspondientes a otras entidades del mismo grupo (entre ellas la ahora recurrente)».

ese problema y, por tanto, no es necesario interpretar el concepto de requerimiento previo. Por ello no es necesario que nos detengamos más en el análisis de esta sentencia, cuyo fallo es estimatorio del recurso.

Pasamos, pues, a examinar la **STS de 23 de noviembre de 2020 (rec. 491/2019 –NFJ080087–)** –Pte. D. Isaac Merino Jara– que aborda de lleno la cuestión del concepto de requerimiento previo. El recurso, interpuesto por la Administración General del Estado, se dirige contra la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de septiembre de 2018 (rec. 444/2015 –NFJ072747–). Una inspección relativa al IVA, ejercicio de 2012, concluyó con la firma de un acta de conformidad el 5 de febrero de 2014. Con fecha del 8 de agosto de 2013 el contribuyente (Holding Empresarial Hidalgós, SL) presentó cuatro autoliquidaciones modelo 353, IVA Grupo de Entidades, Modelo Agregado, relativas a los periodos 3 a 6 del ejercicio 2013, por las cuales le fueron impuestos los recargos por declaración extemporánea. El TEAR de la Comunidad Valenciana rechazó la alegación del contribuyente, obviamente encaminada a la aplicación de la nueva doctrina jurisprudencial, de que las autoliquidaciones presentadas derivaban de la regularización practicada por la Inspección, que había afirmado la no deducibilidad de las cuotas soportadas en determinadas operaciones, por lo que no habían sido espontáneas. Por el contrario, el TSJ de la Comunidad Valenciana, basándose únicamente en la formulación de dicha doctrina por la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011 –NFJ049563–), cuyos fundamentos transcribe, estimó el recurso contra la resolución del TEAR¹⁹.

El FD 3.º, en el que está contenida la doctrina de la sentencia examinada, la Sala comienza por reproducir los párrafos de la STS de 19 de noviembre de 2012 en los que se basó la STSJ de la Comunidad Valenciana objeto del recurso y señala una diferencia entre los hechos de aquella y los de esta que califica de «fundamental»: «en el supuesto de la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 se suscribió Acta de conformidad el 10 de febrero de 2003 y que la autoliquidación complementaria extemporánea se presentó después, concretamente, el 27 de mayo de 2003. Mientras que en el asunto que nos ocupa el Acta de conformidad se suscribió el 5 de febrero de 2014 y la autoliquidación complementaria extemporánea se presentó antes, concretamente el 8 de agosto de 2013».

La hemos transcrito porque esta cuestión se formula en términos prácticamente iguales en todos los autos de admisión de recursos relativos a casos del nuevo tipo. Son junto con el citado los siguientes: 23 de mayo de 2019 (rec. 491/2019 –NFJ073559–, resuelto por sentencia de 23 de noviembre de 2020 –NFJ080087–), 6 de junio de 2019 (rec. 1375/2019, desistido), 9 de julio de 2019 (rec. 1479/2019, desistido).

¹⁹ El ATS de 23 de mayo de 2019, que admitió el recurso de casación contra la STSJ de la Comunidad Valenciana resuelto por la STS que estamos analizando, comete un curioso error al reproducir en su «razonamiento jurídico» segundo, apartado 4.º, unos párrafos del FD 3.º de la STSJ en los que afirma que se contiene el criterio de esta sentencia, cuando en dichos párrafos lo que se recoge es la tesis del abogado del Estado, que naturalmente sostiene el carácter espontáneo de la autoliquidación del contribuyente y, por tanto, la procedencia del recargo.

Seguidamente la Sala enuncia la cuestión objeto del recurso en los siguientes términos:

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

Afirma luego que «el concepto de requerimiento previo está definido en la LGT en términos amplios» y añade lo que sigue:

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

Finalmente, responde de la manera siguiente a la cuestión con interés casacional:

[E]l concepto de requerimiento previo ha de entenderse en sentido amplio. Es posible excluir el recargo por presentación extemporánea previsto en el artículo 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido estricto, la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un Acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un Impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de dichas autoliquidaciones correspondientes a determinados periodos de un ejercicio anterior de mismo impuesto. En esas condiciones se puede considerar que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria. En cambio, no se excluye dicho recargo cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior.

En cuanto a las pretensiones de las partes, la Sala estima, por un lado, el recurso del Abogado del Estado y anula la sentencia del TSJ y, por otro lado, actuando como Tribunal de instancia desestima el recurso contra las resoluciones del TEAR y confirma las liquidaciones del recargo recurridas.

En conclusión, la STS de 23 de noviembre de 2020 acepta en esencia la nueva doctrina y considera que no es espontánea la autoliquidación complementaria que es consecuencia directa e inmediata de la regularización de un periodo anterior (en realidad, la sentencia emplea el término «liquidación», no por casualidad). Esto es lo que significa el concepto de requerimiento previo en sentido amplio, como se deduce de la afirmación de que tal efecto (el carácter no espontáneo de la declaración presentada en esa situación) se produce a pesar de no mediar requerimiento previo «en sentido estricto». En otro de los pasajes transcritos la expresión utilizada es «requerimiento previo en sentido propio», cuyo opuesto sería «requerimiento previo en sentido impropio». Pero, por otra parte, restringe ese sentido amplio introduciendo el requisito de carácter formal de que la declaración complementaria sea posterior al acta que pone fin al procedimiento, requisito que casa mal con una noción de requerimiento previo basada en un criterio puramente material como es que la regularización administrativa pueda extenderse a ejercicios posteriores. Ahora bien, todo formalismo produce seguridad y es posible que la introducción de este nuevo requisito se proponga justamente reducir el grado de indeterminación de la doctrina original.

Como ya hemos anticipado, con posterioridad a la STS de 23 de noviembre de 2020 el TEAC dictó la **resolución de 20 de abril de 2021 (RG 3281/2018 –NFJ081903–)**, en la que tiene presente la doctrina de dicha sentencia. El supuesto era el siguiente: el 27 de septiembre de 2016 se inicia cerca de la entidad contribuyente un procedimiento inspector en relación con el IVA de los periodos 2012 a 2015. El acta de conformidad de fecha 25 de octubre de 2017 con la que se documentaron las actuaciones incrementó las bases imponibles declaradas al tomar en consideración el importe total de la contraprestación recibida en las operaciones de arrendamiento de vehículos realizadas por el obligado tributario, que no había incluido la repercusión del gasto financiero. El 27 de diciembre de 2017 el contribuyente presentó autoliquidaciones complementarias relativas a diversos periodos mensuales del ejercicio 2016 en las que aplicó el criterio de la Inspección y la DCGC de la AEAT dictó el 3 de mayo de 2018 los acuerdos de imposición del recargo.

En el procedimiento de liquidación de los recargos, el contribuyente alegó que la presentación de las autoliquidaciones no había sido espontánea sino inducida por el procedimiento inspector, invocando la SAN de 30 de marzo de 2011 y la STS de 19 de noviembre de 2012, así como la RTEAC de 9 de octubre de 2014. En los acuerdos de liquidación de los recargos la Inspección argumentó que en los supuestos contemplados por dichas resoluciones de las regularizaciones efectuadas resultaba una minoración de bases o cuotas pendientes de compensación en ejercicios posteriores o de deducciones que igualmente afectaban a ejercicios futuros; en cambio en el presente supuesto las regularizaciones efectuadas se agotan en sí mismas sin efecto directo en otros periodos por lo que solo tras una comprobación formal de dichos periodos o por una confesión del obligado tributario se podía concluir que la actuación del obligado tributario había sido la misma. En consecuencia, las actuaciones inspectoras no habían constituido un requerimiento previo.

La RTEAC de 20 de abril de 2021 dedica la mayor parte de su larga extensión a realizar una prolija exposición histórica, contenida en el FD Quinto, de la doctrina del propio Tribunal

en interacción con la jurisprudencia. Esta exposición no añade nada relevante a la efectuada por la RTEAC de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–) que hemos tenido presente en las páginas anteriores. Lo interesante de ella es que expone su interpretación de la doctrina del TS formulada en la sentencia de 23 de noviembre de 2020 (rec. 491/2019 –NFJ080087–). Dicha interpretación está contenida en los siguientes párrafos:

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

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

Por tanto, el TEAC considera que la novedad que la sentencia de 23 de noviembre de 2020 introduce en la doctrina del TS sobre la existencia o no de requerimiento previo consiste en una relajación del condicionamiento de la regularización que el contribuyente lleva a cabo en la autoliquidación complementaria por la realizada previamente por la Administración. Así, no sería necesario que la primera sea una consecuencia directa y necesaria de la segunda sino que bastaría con que haya sido inducida por ella, expresión sobre la que el TEAC llama la atención. De ser correcta esta interpretación, algo que en nuestra opinión es discutible –obsérvese que la citada sentencia se refiere a que la autoliquidación sea «consecuencia directa e inmediata» de la previa liquidación–, se habría producido una extraordinaria ampliación del concepto de requerimiento previo y, por consiguiente, una paralela restricción de los presupuestos de aplicación del recargo por declaración extemporánea. En cambio, no despierta el interés del TEAC el requisito formal de que la autoliquidación sea posterior al acta inspectora.

En relación ya con el caso sometido a su decisión, la resolución analizada, que estimó la reclamación, apunta en el FD Sexto dos consideraciones, «además de las vertidas en anterior Fundamento de Derecho». En lo que respecta a estas últimas, cabe entender que el juicio del TEAC sobre la incidencia de la doctrina de la STS de 23 de noviembre de 2020 (en la interpretación del TEAC) sobre el caso presente es el expresado en el párrafo final de la

resolución, en el que afirma que la situación de este caso es «sustancialmente coincidente con cuanto se ha señalado en el fundamento de derecho anterior, por cuanto la actuación del reclamante se contrajo a la adecuación de sus posteriores autoliquidaciones al criterio señalado por la Administración en el seno del procedimiento inspector desarrollado frente a la misma». Implícitamente el TEAC afirma que es suficiente que la autoliquidación se ajuste al criterio de la Administración en la inspección previa para que deba ser considerada no espontánea, es decir, hecha tras un requerimiento previo. Esta tesis invalidaría el argumento de la Inspección antes expuesto, relativo a la inexistencia de una relación entre la regularización del IVA de los distintos periodos.

Las otras dos consideraciones son, por un lado, la constatación de que la Inspección había estimado que la conducta del contribuyente no era constitutiva de infracción tributaria; por otro lado, la observación de que la Ley reguladora del IVA «ya admite la posibilidad de que aplicaciones indebidas de la norma tributaria que conduzcan a liquidaciones del tributo incorrectas se regularicen sin necesidad de acudir a la presentación de autoliquidaciones complementarias extemporáneas, a condición de que lo actuado se pueda considerar como errores fundados de derecho (artículo 89.cinco en cuanto al IVA repercutido y 114.dos.2.º respecto al soportado y deducido)». Estas consideraciones del TEAC son sumamente importantes, a nuestro juicio, pues lo que en definitiva vienen a sostener es la improcedencia de la aplicación de los recargos por declaración extemporánea cuando no haya existido una infracción por parte del contribuyente. El TEAC no afirma que estos preceptos de la LIVA sean directamente aplicables al caso enjuiciado, lo cual es dudoso, sino que extrae de ellos una regla general. Nótese que la posibilidad que las normas citadas ofrecen al obligado tributario es similar a la prevista en el artículo 122.2 LGT, que, como hemos visto, la SAN de 30 de marzo de 2011 consideró aplicable en un caso análogo.

8. Comentarios críticos

La nueva jurisprudencia ha sacudido profundamente las ideas anteriores sobre los recargos por declaración extemporánea. Estas ideas eran generalmente pacíficas, si prescindimos del problema de su constitucionalidad vinculado a la cuestión de su naturaleza jurídica, no resuelto de manera definitiva pero últimamente inactivo. La piedra que ha agitado las aguas tranquilas del estanque es el caso que ha provocado la que hemos llamado nueva jurisprudencia en esta materia. Describámoslo una vez más: el contribuyente es sometido a una inspección relativa a determinados periodos impositivos que regulariza su situación fiscal sin imposición de sanciones. Advirtiendo que el criterio en el que se ha basado esta regularización obligaría a regularizar también ejercicios posteriores, el contribuyente se adelanta y presenta autoliquidaciones complementarias, naturalmente extemporáneas, con las que lleva a cabo esta regularización y la Administración le aplica los recargos correspondientes. La motivación del contribuyente para seguir esta conducta no es evitar una sanción, que es un riesgo improbable puesto que la regularización administrativa no ha tenido esta conse-

cuencia. Sin excluir esta pequeña probabilidad, es verosímil que en esa situación pese más el deseo de evitar nuevas inspecciones, con las cargas y molestias y el posible daño para la imagen pública del contribuyente que van asociados a esas actuaciones.

El caso anterior es distinto del supuesto que típicamente daba lugar a la presentación de declaraciones o autoliquidaciones complementarias: el contribuyente advierte que ha omitido presentar dentro de plazo su declaración o que en la presentada existen inexactitudes, debidas a un error o deliberadas, y deseoso de evitar el riesgo de que tales inexactitudes sean descubiertas por la Inspección y le sea impuesta la correspondiente sanción (o, en su caso, pena por delito fiscal), antes de que esta intervenga presenta la declaración complementaria. Este es el supuesto que el legislador ha tenido presente al regular las consecuencias de las declaraciones extemporáneas y el que ha contemplado la doctrina que se ha ocupado de esta materia; es también el que explica la exención de la responsabilidad por infracción tributaria o delito fiscal, generalmente calificada como excusa absolutoria.

En la situación típica tradicional el principal interés del contribuyente es lograr la exoneración de responsabilidad; soportar el recargo exigido por la Ley es una desagradable consecuencia que acepta como mal menor. Por consiguiente, en los casos de este tipo la posición natural de la Administración es sostener la aplicación de la sanción y la del contribuyente la de la excusa absolutoria. Esto último supone alegar que se han cumplido los presupuestos de esta y por tanto los del recargo, entre los que se encuentra el negativo de que no se haya producido un requerimiento administrativo previo a la presentación de la declaración complementaria.

Desde la perspectiva tradicional es desconcertante observar que en el caso que ha originado la nueva doctrina jurisprudencial las anteriores posiciones se invierten y nos encontramos al contribuyente defendiendo la no aplicación del recargo y a la Administración sosteniendo lo contrario, porque en definitiva el recargo constituye una carga sin contrapartida para el primero y un ingreso público para la segunda. Si se considera que lo esencial de la norma sobre las declaraciones extemporáneas es la excusa absolutoria que establece, hay algo anómalo en este cambio de posiciones. Como consecuencia de este cambio de posiciones, el contribuyente sostendrá que ha existido un requerimiento previo a su declaración, porque el otro requisito del recargo, es decir, la presentación fuera de plazo, normalmente es evidente que se ha cumplido. El debate gira, pues, en torno a este requisito.

Pues bien, si se estima que en el nuevo tipo de casos es injusta la imposición del recargo, una posibilidad de evitarlo es demostrar que en tales casos no se cumplen los requisitos legales de dicha imposición. Esta es la vía seguida por la nueva jurisprudencia: ampliar todo lo posible el concepto de requerimiento previo reduciendo así, en consecuencia, el ámbito de aplicación del recargo. A nuestro juicio, sin embargo, es dudoso que tal cosa sea admisible; en otras palabras, es discutible que el concepto de requerimiento previo elaborado por la nueva jurisprudencia sea jurídicamente correcto.

En primer lugar, es sumamente discutible, en nuestra opinión, la construcción jurídica en la que se apoya la sentencia fundacional de la nueva jurisprudencia, que es la SAN de 30 de marzo de 2011. La piedra angular de esta construcción es la supuesta obligación de la Administración de extender la regularización practicada a los ejercicios futuros. Es evidente, sin embargo, que esta obligación no existe, sino que, como reconoce la propia sentencia, la Inspección tiene la facultad discrecional de delimitar el ámbito temporal de su actuación. Es sencillamente insostenible la afirmación de que si la Inspección no lleva a cabo esa extensión vulnera los principios de legalidad, seguridad jurídica y buena fe, sobre todo este último. Es inexacto afirmar que en tal caso la Administración arroja indebidamente sobre el contribuyente la carga de regularizar los ejercicios posteriores: el obligado tributario tiene el deber de formular sus declaraciones con exactitud, y la buena fe en sus relaciones con la Administración le exige rectificarlas cuando se ha puesto de manifiesto que no han sido correctas, aunque esta incorrección no tenga consecuencias de carácter punitivo. Es errónea la tesis de que la declaración complementaria es innecesaria cuando la Administración ya está en posesión de los datos que motivan la regularización, porque una declaración tributaria no es una simple comunicación de datos sino que constituye además una manifestación de voluntad de que los datos declarados sean tenidos en cuenta en la liquidación administrativa o justifiquen la autoliquidación. Si esa tesis fuera cierta sería inútil e innecesaria una gran parte de las autoliquidaciones del IRPF. Es cierto, no obstante, que en el supuesto enjuiciado, como en todos los del nuevo tipo de casos, no se cumplen los fines que motivaron la imposición del recargo por el legislador, pero ello sucede porque este tipo de casos es distinto del contemplado por la norma legal.

Por otra parte, no es posible fundar una ampliación de esta naturaleza del concepto de requerimiento previo en la afirmación de que la precedente regularización hace que la autoliquidación no sea espontánea sino que esté inducida por ella. En efecto, si bien la ausencia de requerimiento previo *en cuanto condición de la exoneración de la responsabilidad por la infracción* tiene sus raíces en la idea de arrepentimiento espontáneo, que es la justificación de esta clase de medidas de levantamiento o atenuación de la pena, este fundamento no se ha plasmado en el texto de la norma. En este la noción de espontaneidad está completamente objetivada precisamente en el concepto técnico de «requerimiento previo» y en la definición de este concepto que formula el artículo 27.1 LGT.

No se opone a la anterior constatación el hecho de que el término «espontáneo» se emplee para referirse al requisito de la falta de requerimiento previo en el artículo 150.6 b) LGT. Tampoco la desvirtúa la habitual utilización por los autores del adjetivo «espontánea» aplicado a la declaración para enunciar este requisito. Declaración «espontánea» en este contexto no es otra cosa que declaración presentada sin que antes se haya emitido un requerimiento en el sentido de la definición legal. Efectivamente, hasta la aparición de la nueva jurisprudencia los análisis doctrinales del concepto de requerimiento se han planteado en los términos de la técnica jurídico-administrativa²⁰. Esto es lo que sucede también en el caso de la STS de 26 de

²⁰ Cfr. por todos Ballarín España (1997, pp. 148 y ss.).

noviembre de 2020, que pertenece al tipo tradicional de casos. Es de resaltar que la exigencia del concepto legal de requerimiento de que la actuación administrativa haya sido realizada con conocimiento formal del obligado tributario permite que muchas declaraciones cumplan este requisito cuando son todo menos espontáneas en el sentido propio de este término.

Algo semejante ocurre en el ámbito penal con la «causa de bloqueo» homóloga a la ausencia de requerimiento previo en el artículo 305.4 del Código Penal. Si bien la voluntariedad o espontaneidad de la declaración de rectificación subyace a dicho presupuesto negativo de la exoneración de la responsabilidad, esta cualidad no se incluye expresamente en el texto legal. Es más, como afirma Iglesias Río (2003, p. 303),

una interpretación literal de [los preceptos reguladores de la autodenuncia] impide a la voluntariedad alzarse como condición positiva necesaria y su ausencia tampoco bloquearía la exención de pena prevista para el delito fiscal. Sostener otra interpretación constituiría, a juicio de un amplio sector de la literatura reciente, analogía *in malam partem* y vulneraría las expectativas garantistas que se desprenden del principio de legalidad: se estaría ampliando el lado positivo del tipo con un elemento no escrito –«voluntariedad»– o, en sentido negativo, restringiendo las posibilidades de aplicar el beneficio de la impunidad allí contemplado en caso de ausencia de actuación espontánea.

Señala a continuación el autor citado que en los debates parlamentarios de la LO 6/1995, de 29 de junio, que introdujo la excusa absolutoria del delito fiscal en el Código Penal, algunas enmiendas proponían expresamente la inclusión del requisito «espontaneidad» en su regulación, pero no fueron aprobadas en la versión final del texto legal. Cita luego diversos supuestos «en los que, pese a la inexistencia de genuina voluntariedad, se concede *de lege lata* plena eficacia a la autodenuncia». No obstante, admite (*ibid.*, p. 309) que «el legislador penal español de 1995 ha recogido una descripción implícita, en sentido negativo y de forma indirecta el elemento objetivado de la “voluntariedad”, a través de las cláusulas de bloqueo...», y, en conclusión, afirma (p. 312) que mantiene el requisito de la voluntariedad como elemento imprescindible para alcanzar la plena impunidad «pero objetivado al máximo».

Las vacilaciones de la doctrina administrativa y jurisprudencial expuesta en las páginas precedentes de este trabajo ponen de manifiesto a nuestro juicio que si se abandona la definición legal de requerimiento previo se entra en un terreno de gran inseguridad. En efecto, dicha doctrina adoptó inicialmente una posición según la cual, a fin de que la regularización practicada por la Administración constituya un requerimiento en relación con la posterior autoliquidación del contribuyente, es necesario que predetermine absolutamente la regularización procedente en los ejercicios a los que se refiere la autoliquidación, de manera que esta sería automática y no requeriría nuevas actuaciones de comprobación. El ejemplo típico de este supuesto es la regularización de partidas deducibles en la base o la cuota de ejercicios posteriores. Pero si bien estas partidas son consecuencia directa de la previa regularización, no es posible afirmar que estos sean los únicos conceptos necesita-

dos de corrección en los ejercicios posteriores y, por tanto, que no son necesarias nuevas actuaciones en estos ejercicios. La consecuencia es que este criterio resulta en la práctica inaplicable y nunca podría afirmarse que la regularización administrativa constituye un previo requerimiento que excluye la aplicación del recargo. Este es en el fondo el argumento aducido en alguna de las resoluciones reseñadas por el TEAC, cuya actitud respecto al concepto de requerimiento previo ha sido en general restrictiva.

La jurisprudencia parece haber evolucionado en la reciente STS de 23 de noviembre de 2020 hacia una posición más flexible, según la cual basta para que las actuaciones inspectoras constituyan requerimiento que hayan inducido al contribuyente a presentar la autoliquidación; al menos así lo ha entendido la RTEAC de 20 de abril de 2021. Si es así, el nuevo criterio es sumamente impreciso y obliga a un análisis de los motivos del contribuyente para presentar la autoliquidación, por más que este análisis tenga que basarse necesariamente en datos objetivos, sobre todo en la comparación entre la regularización inspectora y la realizada con la declaración.

La ampliación del concepto de requerimiento previo es la solución que han hallado los Tribunales para evitar la aplicación del recargo por declaración extemporánea en el tipo de caso que ha generado la nueva jurisprudencia, porque consideran injusta tal aplicación. Esta solución no es satisfactoria: es de empleo complejo y que no siempre produce el resultado apetecido; por otra parte, violenta claramente, en nuestra opinión, el concepto legal de requerimiento previo y, en consecuencia, su legalidad es muy dudosa. No era necesario, sin embargo, este rodeo para rechazar la aplicación del recargo en el supuesto contemplado ya que se puede sostener frontalmente, a nuestro juicio, que el recargo en cuestión no es aplicable en el tipo de casos considerado y por tanto que es improcedente y superflua toda consideración acerca de si se cumplen o no los requisitos de su aplicación.

Los Tribunales intuyen esta inaplicabilidad cuando afirman en algunas de las sentencias que hemos reseñado, empezando por la fundacional SAN de 30 de marzo de 2011, que en tales casos el recargo no cumple la finalidad para la que fue creado. La razón de fondo de la inaplicabilidad radica en que el presupuesto de la aplicación del recargo es la anterior comisión de una infracción tributaria que se regulariza mediante la presentación de la declaración. El recargo pasa a ocupar el lugar de la sanción levantada y por ello se lo ha equiparado con frecuencia a una sanción atenuada; por tanto, si no ha existido una infracción el recargo es sencillamente inaplicable. En consecuencia, el hecho de que no se haya impuesto una sanción en el procedimiento inspector es un elemento esencial del supuesto. En el caso contrario, la presentación de la declaración complementaria tiene pleno sentido como causa de exoneración de la responsabilidad por la infracción y la aplicación del recargo está justificada. En otras palabras, la aplicación del recargo está vinculada a la eficacia de la declaración complementaria como excusa absoluta²¹.

²¹ La vinculación entre el recargo y la sanción fue certeramente intuida por Peña Garbín (1995, p. 170) en uno de los primeros artículos sobre este tema publicados tras la Ley 25/1995, de 20 de julio. Refiriéndose

Como agudamente puso de manifiesto Ballarín Espuña (1997, pp. 172 y ss.), la desvinculación entre la imposición del recargo por declaración fuera de plazo y la comisión de una infracción tiene su origen en la forma en que se estableció la excusa absolutoria consistente en dicha presentación por la Ley 10/1985. Según la citada autora,

es preciso reconocer que la importación del concepto de excusa absolutoria del ámbito penal en sentido estricto al ámbito sancionador tributario se había realizado de una forma muy peculiar: en el Derecho penal, las excusas absolutorias, al menos en términos generales, operan sobre comportamientos que se hallan previamente calificados como delitos, en los cuales no concurre ninguna causa de exclusión de la antijuridicidad, y que, por último, son *culpables*; siendo por ello necesaria la existencia de un proceso donde el juez pueda apreciar la concurrencia tanto de los elementos propios del delito como de los que originan la excusa absolutoria. Por el contrario, la excusa absolutoria contenida en el artículo 61.2 [de la LGT-63, redacción de la Ley 10/1985] no se realizaba en el seno de ningún procedimiento sancionador donde se hubiera apreciado que el retraso en el ingreso había sido en principio constitutivo de infracción grave, lo cual resultaba sumamente criticable porque en los supuestos en que la infracción no se hubiera llegado a producir (por ejemplo, por no concurrir en la falta de ingreso la «simple negligencia» que el art. 77.1 de la LGT exige para la existencia de cualquier infracción tributaria), dado que la sanción no resultaba aplicable, el art. 61.2 nunca podía poseer la virtualidad de excluirla.

a la Instrucción 7/95, de 25 de julio, de la Dirección de la AEAT destinada a exponer el criterio administrativo sobre algunas dudas suscitadas por la reforma, el citado autor hace el siguiente comentario: «Otra duda que ni siquiera menciona la Instrucción se refiere a la posibilidad de exigir los recargos por ingresos fuera de plazo en las actas de “rectificación” que extienda la Inspección. Es decir, cuando se descubren deudas que no han sido ingresadas ni declaradas pero que de acuerdo con el art. 77 LGT no procede imponer sanciones, por ejemplo, cuando existen dudas interpretativas razonables. Según el apartado 5 de aquel artículo en estos casos solo procede exigir intereses de demora y “los recargos que, en su caso, procedan”. Lo que no sabemos es si se refiere a los recargos por ingresos fuera de plazo del art. 61.3 y, en particular, el del 20 % si ha transcurrido más de un año». Y más adelante (p. 173) afirma que ante la duda «siempre sería mejor esperar a que las descubra y regularice la Inspección que no regularizar de forma voluntaria presentando declaraciones complementarias fuera de plazo». En vista de ello formula la siguiente propuesta, que sigue estando plena de sentido: «Desde esta perspectiva quizás hubiera sido más correcto establecer para cualquier declaración o ingreso espontáneo fuera de plazo un recargo del 5 % más los intereses de demora, tal y como existió en su momento».

Pues bien, en un comentario a la Ley 25/1995, Palao Taboada (1996, p. 58), me hice eco expresamente de esta duda de Peña Garbín y la respondí negativamente. Afirmé, en efecto, que la presentación tardía pero espontánea de una declaración complementaria «implica un reconocimiento de la infracción cometida, el arrepentimiento de ella y la reparación (o, al menos, su posibilidad) del perjuicio irrogado al erario público. El recargo es un elemento integrante de la deuda resultante de la declaración. Es evidente por ello que el artículo 61.3 LGT no resultaría aplicable en modo alguno cuando no se presente esa declaración ni se hayan cometido infracciones, y que, por consiguiente, en tales supuestos no procederá la imposición del recargo que el citado artículo establece».

En los casos anteriores, si bien se excluía la sanción por infracción grave, se estaba aplicando de forma automática un recargo único cuya cuantía se aproximaba o llegaba a identificarse con la de dicha sanción, lo que resultaba un efecto ciertamente pintoresco para una excusa absolutoria.

Podemos preguntarnos finalmente cuáles son las consecuencias de la no aplicación del régimen de recargos en el caso tipo de la nueva doctrina jurisprudencial, sea por estimar que ha tenido lugar un requerimiento previo por aplicación de esta doctrina, sea por considerar que dicho régimen no es aplicable al mencionado caso. Dado que no entra en juego la excusa absolutoria, serán aplicables las sanciones correspondientes a la infracción material (con perjuicio para la Hacienda Pública) que se haya cometido de entre las previstas en los artículos 191 a 197 de la LGT. Sin embargo, en la definición del caso tipo hemos incluido la característica de que la regularización por la Administración no ha dado lugar a la imposición de sanciones, por lo que lo mismo sucederá respecto a la realizada por el contribuyente mediante la declaración complementaria. La existencia del perjuicio económico excluye, por otro lado, la infracción por la no presentación en plazo del artículo 198 LGT. En conclusión, *de lege lata* la única consecuencia de la presentación de la declaración o autoliquidación complementaria es el devengo del interés de demora. ¿Debe corregirse este estado de cosas *de lege ferenda*? Pensamos que no: el retraso en la presentación no ha sido debido a culpa del obligado tributario sino a la actuación administrativa. En este punto hay que darle la razón a la SAN de 30 de marzo de 2011.

9. La modificación del artículo 27.2 LGT propuesta por el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

El Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal que pende actualmente en el Congreso de los Diputados²² prevé en su artículo undécimo. Tres la modificación del apartado 2 del artículo 27 LGT en dos aspectos. Primero, la actual escala de cuantificación del recargo se sustituye por la siguiente: «El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso». Se suavizan, por tanto, los saltos por el paso de un tramo al siguiente. A partir de los 12 meses la regulación no cambia, pero el recargo se reduce del 20 al 15 %.

En segundo lugar, se añade una norma encaminada a resolver el problema que hemos estudiado en el presente trabajo, del siguiente tenor:

²² BOCG, Congreso de los Diputados, de 23 de octubre de 2020, Serie A, núm. 33-1.

No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquel en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
- b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.
- c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
- d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren.

En términos generales la nueva norma y su propósito clarificador del actual estado de la cuestión merecen aplauso, especialmente porque su idea básica es la no aplicabilidad de los recargos en el caso tipo de la nueva jurisprudencia, cuyo fundamento hemos expuesto en las páginas precedentes. Son discutibles, sin embargo, algunos aspectos concretos: sin perjuicio de un análisis más detenido del precepto en otra ocasión, señalaré, por un lado, que la exigencia de que la regularización del contribuyente se refiera a «unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración» es susceptible de una interpretación restrictiva. Sería preferible por ello una expresión menos rigurosa como «sustancialmente iguales» u otra por el estilo.

Por otro lado, en relación con la letra b) la exigencia de reconocimiento de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación es superflua, pues este reconocimiento es inherente al acto de declarar. La exigencia del pago completo supone un endurecimiento respecto a los requisitos exigidos para que la regularización produzca la exoneración de las sanciones por infracción tributaria, que no incluyen el pago de la obligación declarada. Si el pago no se exige para eximir de las sanciones tampoco debería requerirse para eximir de los recargos que hacen sus veces. Según el apartado 5 del mismo artículo, al que remi-

te la letra b), el pago es un requisito para obtener la reducción del 25 % en el importe del recargo por lo que no debería exigirse cuando este no es aplicable.

Análogo sentido restrictivo tiene el requisito impuesto por la letra c) de que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración. Semejante exigencia constituye una discutible restricción al derecho de recurso del contribuyente cuyo ejercicio es independiente de su legítimo deseo de ajustar –preventivamente diríamos– su situación tributaria al criterio administrativo. Es posible que la imposición de esta exigencia se haya inspirado en que la misma restricción es condición para la reducción del 30 % de las sanciones (art. 188.3 b) LGT), pero los supuestos no son comparables: no estamos aquí ante un beneficio basado precisamente en la conformidad del contribuyente sino ante la improcedencia de la aplicación del recargo por no concurrir los presupuestos necesarios para ello.

Suscita también algún reparo el párrafo relativo a las consecuencias del incumplimiento de los requisitos de la no aplicación de los recargos y su aplicación de plano, «sin más requisito que la notificación al interesado». La aplicación de los recargos debe seguir sujeta en todo momento a un procedimiento contradictorio, como lo está actualmente.

Por último, podría aprovecharse la oportunidad de la reforma del artículo 27 LGT para consagrar legislativamente la acertada doctrina jurisprudencial encabezada por la SAN de 22 de octubre de 2009 (rec. 324/2006 –NFJ036569–), según la cual la imposición del recargo requiere que el retraso en la presentación de la declaración haya sido culpable o, en términos negativos, que no se haya debido a causas ajenas a la voluntad del contribuyente.

Referencias bibliográficas

- Ballarín Espuña, M. (1997). *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*. Marcial Pons.
- Cayón Galiardo, A. (2014). Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida. *Revista Técnica Tributaria, AEDAF*, texto electrónico.
- 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.
- Palao Taboada, C. (1996). Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (IV). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 161-162, 45-78.
- Peña Garbin, J. M. (1995). Los recargos por ingresos fuera de plazo tras la reforma de la LGT. *Gaceta Fiscal*, 137, 162-174.
- Pérez Royo, F. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.