

RECARGO POR INGRESOS EXTEMPORÁNEOS: APLICACIÓN A UN SUPUESTO DE DIFERIMIENTO DE INGRESOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

(Comentario a la STSJ de Madrid de 26 de octubre de 2006, Sala de lo
Contencioso-Administrativo, rec. núm. 991/2003) *

MIGUEL WERT ORTEGA

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Criterios de imputación distintos del devengo. Criterio del cobro. Una empresa inmobiliaria que siguiendo el plan contable inmobiliario contabiliza la venta de pisos antes de que se produzca la entrega y el cobro, realizó ajustes extracontables para minorar el resultado contable por las ventas que no fueron entregadas ni cobradas en ese ejercicio. No se admiten los ajustes extracontables porque la entidad no solicitó ni justificó la aplicación de criterios de imputación distintos, porque los ingresos no pueden computarse en ejercicio posterior al de su contabilización y porque las operaciones no pueden calificarse como operaciones a plazo.

Recargos por ingresos extemporáneos. En el caso de que se regularicen liquidaciones del IS de varios ejercicios como consecuencia de la aplicación de criterios de imputación temporal, de manera que la cuota que se exige en un período procede de ingresos declarados por la entidad en otro posterior, procede la aplicación del recargo del 15 por 100 y no las sanciones ni los intereses de demora, pues para la exigencia de tal recargo no se requiere que se presente declaración complementaria y el ingreso extemporáneo se produjo antes de los 12 meses del vencimiento.

Palabras clave: imputación temporal, diferimiento de ingresos y recargos extemporáneos.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 290, mayo 2007 o en *Normacef Fiscal* (NFJ025275).

Sumario

1. Vicisitudes del recargo por ingreso extemporáneo.
2. Requisitos del recargo: declaración complementaria.
3. Posturas de los Tribunales sobre la cuestión.
4. Caso planteado en la sentencia.
5. Justificación de la sentencia para aplicar el recargo.
6. Consecuencias de la aplicación del recargo a los supuestos de la sentencia.
7. Cuestiones suscitadas por la sentencia.
8. Conclusiones.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Madrid de 26 de octubre de 2006 representa una muestra más del criterio que defienden ciertos Tribunales sobre la aplicación del recargo por ingreso extemporáneo del artículo 61.3 de la Ley 230/1963, anterior Ley General Tributaria (LGT), cuando tal ingreso se efectúa a través de una declaración referida a un período posterior, lo que se conoce como «falsas complementarias», pero con la novedad de que atañe a un supuesto sobre el que hasta ahora no se había planteado tal posibilidad, referido al Impuesto sobre Sociedades (IS) por diferimiento de los ingresos en aplicación de un criterio de imputación temporal.

Lo que llama la atención de la sentencia no es tanto que se considere de aplicación el recargo a las declaraciones o ingresos referidos a un período posterior a aquel en que se produjo la falta de ingreso, lo cual como luego veremos es mantenido con cierta insistencia por diversos Tribunales, sino el concepto impositivo sobre el que se estima aplicable y la cuestión que motiva el desplazamiento del ingreso. Hasta ahora, los casos típicos que se enjuiciaban eran los de pagos a cuenta (Retenciones a cuenta del IRPF o del IS) o pagos periódicos (IVA) que se dejaban de ingresar total o parcialmente en unos períodos para efectuar el ingreso del saldo acumulado en otros períodos, de manera que lo que se dejaba de ingresar en los períodos anteriores se compensaba con el exceso ingresado en los posteriores. La cuestión que surgía era si procedía imponer sanciones por la falta de ingreso en los primeros períodos o, en su lugar, cabía exigir el recargo por ingreso extemporáneo. En el caso planteado en la sentencia, el Tribunal considera que también es aplicable el recargo a un ingreso del IS de un ejercicio que se corresponde con la falta de ingreso de la cuota del ejercicio precedente, porque la entidad difirió a ese ejercicio un ingreso que en virtud de la correcta imputación temporal correspondía aplicar en el anterior.

Que se considere aplicable dicho recargo a estos supuestos es una extensión novedosa, cuyo examen plantea no solo el tema de la aplicabilidad o no de esa medida al caso concreto, sino que introduce nuevos elementos de análisis que enriquecen la reflexión sobre las cuestiones de la naturaleza del recargo y su relación con otras medidas, como las sanciones, que han estado y siguen estando en el centro del debate.

1. VICISITUDES DEL RECARGO POR INGRESO EXTEMPORÁNEO

Para situar el tema conviene iniciar la exposición haciendo un recordatorio general de qué es el recargo y cuáles son las cuestiones sobre las que se discute.

El recargo fue introducido por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, que modificó el apartado 2 del artículo 61 de la LGT con la siguiente redacción: «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% de la deuda tributaria».

Así pues, el recargo, que algunos consideran heredero del antiguo recargo de prórroga, nació como un interés de demora especial, mínimo del 10%, cualquiera que fuera el tiempo que transcurriera entre la fecha establecida para el pago y la del ingreso efectuado.

El aspecto más sobresaliente del recargo es que la circunstancia que motiva su exigencia es una conducta (falta de ingreso en período voluntario) que en sí misma constituye una infracción tributaria, a la que correspondería imponer una sanción. Sin embargo, con la doble finalidad de penalizar el retraso en el pago y de facilitar el cumplimiento voluntario aunque tardío de la obligación, se establece que en estos supuestos no se apreciará la existencia de una infracción, ni por tanto se exigen sanciones, a cambio de una cantidad superior a los intereses de demora que corresponderían. La presentación de la declaración o el ingreso fuera de plazo sin requerimiento de la Administración sería una excusa absolutoria que impide que exista una infracción tributaria.

Sin embargo, pese a esa calificación que le dio la norma de interés de demora, la doctrina y los Tribunales plantearon la posibilidad de que el recargo tuviera realmente, aunque la norma dijera lo contrario, naturaleza sancionadora, cuestionamiento que desembocó en cuestiones de inconstitucionalidad que fueron resueltas por la sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 164/1995, de 13 de noviembre.

No nos vamos a detener en el comentario de esa sentencia, pues ha sido suficientemente glosada por muchos autores, pero sí puede ser oportuno destacar de manera resumida las conclusiones principales del pronunciamiento, por cuanto las mismas han de ser tenidas en cuenta forzosamente al analizar cualquier cuestión sobre su naturaleza. Estas conclusiones son:

- a) El recargo cumple una finalidad mixta: indemnizatoria y disuasoria ¹.
- b) No tiene sentido sancionatorio porque carece de la finalidad represiva, retributiva o de castigo ².
- c) La calificación como sanción depende del importe o cuantía del recargo.

¹ En relación a esta finalidad mixta en el Fundamento Jurídico 3.º se dice: «... (recargo) cuya finalidad sea no solo la de «compensar o resarcir al Erario Público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos», sino también la de «salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse».

² Fundamento Jurídico 4.º «... cabe pensar que la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva, especialmente cuando se trata de una cifra descendente a medida que el tiempo transcurre y que en último término llega a desaparecer cuando el interés de demora alcanza el 10% de la deuda tributaria. Por otro lado, el hecho de que el recargo impugnado pueda tener una finalidad disuasoria del pago impuntual de las deudas tributarias no lo convierte en una sanción».

- d) Se acude a una figura nueva que explicaría el carácter del recargo: la cláusula penal, que permite la imposición de una cuantía de manera automática, sin tener en cuenta lo más mínimo las circunstancias del contribuyente.

En definitiva, la sentencia estima que la calificación como sanción depende de la cuantía del recargo: si como ocurría en el momento de su creación el recargo era del 10%, estaba alejado del porcentaje mínimo de las sanciones por infracciones graves por lo que, a juicio del TC, era claro que no tenía naturaleza sancionadora.

Ahora bien, *a sensu contrario*, si el recargo alcanzase un valor comparable al de la sanción, habría que atribuirle tal carácter, lo que ocurrió con la reforma de la Ley 18/1991, por la que se elevó el recargo al 50%, pudiendo llegar en ciertos casos al 100%. Este aumento, que tuvo su razón de ser en la necesidad de estimular la aplicación de la regularización establecida por las disposiciones adicionales 13 y 14 de dicha Ley, situó el recargo al mismo nivel que la sanción mínima por infracción grave, por lo que siguiendo el criterio de la STC 164/1995, fue declarado inconstitucional por la STC 276/2000, de 16 de noviembre ³.

Pero ya antes de que esa sentencia declarase inconstitucional el recargo en la redacción de la Ley 18/1991, se había reformado nuevamente el artículo 61 de la LGT, rebajando significativamente su cuantía. La Ley 25/1995 estableció así un recargo diferente según el tiempo que hubiera transcurrido desde la finalización del plazo voluntario de presentación e ingreso, cuyos valores eran los siguientes:

- a) El 5, 10 ó 15% según que el tiempo transcurrido fuese inferior a 3, 6 ó 12 meses, incompatible con la sanción pero también con los intereses de demora.
- b) El 20% cuando el tiempo transcurrido excediese de 12 meses, incompatible también con la sanción, pero no con los intereses de demora, que se exigen simultáneamente.

La nueva LGT de la Ley 58/2003 reproduce básicamente lo anterior, si bien introduce ciertas mejoras que comentaremos más adelante.

En consecuencia, con la redacción vigente desde 1995, como los recargos se sitúan en un máximo del 20%, aplicando la doctrina del TC, habría que concluir que, en principio, son inferior-

³ En la fundamentación jurídica de este pronunciamiento se señala: «... De manera que, no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores... En definitiva, el recargo del 50% de la deuda tributaria establecido en el artículo 61.2 de la LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991, en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción... En suma, la previsión de un recargo del 50%, con exclusión del interés de demora, establecida por el artículo 61.2 de la LGT, en aquellos casos en los que los contribuyentes ingresen la deuda tributaria fuera de plazo, tiene consecuencias punitivas que, al aplicarse sin posibilidad de que el afectado alegue lo que a su defensa considere conveniente y al obviar la declaración de culpabilidad en un procedimiento sancionador, que la imposición de toda sanción exige, conduce derechamente a la declaración de inconstitucionalidad del mandato normativo impugnado por vulneración del artículo 24.2 de la CE, con los efectos previstos en el inciso final del artículo 40.1 de la LOTC».

res al importe de la sanción y que, por tanto, son constitucionales. No obstante, esta afirmación debe matizarse con el nuevo régimen sancionador de la Ley 58/2003 en el que se parte para las infracciones consistentes en dejar de ingresar, ya sean graves o leves, del 50% de la cuantía no ingresada, porcentaje al que se aplican las reducciones del 30% si hay conformidad a la propuesta de regularización y del 25% de la cantidad resultante si se ingresa la sanción y se renuncia a la interposición de recursos, con lo que la sanción neta queda en el 26,25%. Si se compara este porcentaje con el recargo por ingreso extemporáneo, que llega al 20% cuando el retraso excede de 12 meses, se advierte que la diferencia entre uno y otro no es tan apreciable como lo era antes. Con todo, la diferencia podría ser suficiente para considerar que el criterio del TC se cumpliría, por lo que no se calificaría de sanción.

Pero, ¿cierra esto el debate sobre la naturaleza del recargo? Ciertamente no. Son varios los autores y comentaristas que se resisten a dejar de considerarlo una sanción ⁴. En síntesis, estos autores opinan que la finalidad perseguida por la exigencia del recargo, disuadir del incumplimiento de la obligación de ingreso tempestivo, es más propia de lo punitivo que de lo indemnizatorio. Algún autor (GARCÍA NOVOA) apunta que se trata de sanciones de cuantía inferior, por lo que más que excusa absoluta sería un caso de atenuación de la responsabilidad por arrepentimiento activo.

2. REQUISITOS DEL RECARGO: DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA

Aparcando por un momento el tema de la naturaleza, sobre el que volveremos más tarde, nos centraremos ahora en el examen de las condiciones exigidas por la norma para la puesta en acción del recargo. Estos son básicamente dos: la realización de un ingreso o presentación de una declaración extemporánea, transcurrido el plazo establecido en la respectiva norma, y el carácter voluntario o espontáneo de tal ingreso o declaración, lo que implica falta de requerimiento de la Administración.

De este último requisito hay que destacar que la aplicación del recargo depende de que la declaración sea espontánea, es decir, que no sea debida a un requerimiento previo de la Administración, con lo que la cuestión gira en torno a lo que se entienda por tal requerimiento previo. Bajo la vigencia de la LGT anterior, en la que no se delimitaba en la norma tal concepto, la doctrina había propuesto tres posibles formas de reconocimiento de este requerimiento: a) sentido estricto: requerimiento expreso de pago; b) notificación que despache la ejecución del patrimonio del deudor; c) sentido amplio: comunicación de la Administración que directa o indirectamente indique la falta de

⁴ Podemos citar, entre otros, a HURTADO GONZÁLEZ, F. [«La regularización tributaria mediante el cumplimiento voluntario fuera de plazo». *Impuestos* (Compendio). Año 1997. Tomo 1. Págs. 1.391 a 1.418]; BOKOBO MOICHE, S. [«La naturaleza jurídica de los recargos tributarios del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria». *Impuestos* (Compendio). Año 2000. Tomo 1. Págs. 703 a 713]; GARCÍA NOVOA, C. [«Las consecuencias del impago del tributo tras la reforma de la Ley General Tributaria. Régimen de compatibilidades de sanciones, intereses y recargos». *Impuestos* (Compendio). Año 1996. Tomo 2. Págs. 241 a 274]; LÓPEZ MARTÍNEZ, J. [«Análisis constitucional de las reacciones del Ordenamiento ante el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias. Al hilo del comentario de la sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995». *Impuestos* (Compendio). Año 1999. Tomo 1. Págs. 408 a 442].

pago de una deuda ⁵, aunque mayoritariamente se habían inclinado por el sentido amplio, comprensivo de cualquier comunicación de la Administración. En la actual regulación se concreta cuándo se considera que existe este requerimiento en el apartado 1 del artículo 27 de la Ley 58/2003, disponiendo que se considera requerimiento previo de la Administración «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria», coincidente, por tanto, con el criterio amplio antes indicado.

El otro requisito consiste en la presentación de una declaración extemporánea, seguida o no de ingreso. Si se produce el ingreso se exige el recargo del 5, 10, 15 ó 20% según el tiempo de retraso y, además, si fuera de aplicación el recargo del 20%, por exceder el retraso de 12 meses, se exigirán intereses de demora, pero no la sanción. Si no se ingresa al presentar la declaración se liquida el mismo recargo anterior y, en su caso, los intereses de demora y, además, se abre la vía ejecutiva, por lo que se añaden los recargos e intereses propios de esta vía.

Como señalamos al principio de este trabajo, lo que se discute, y esto es lo que centra el debate en torno a esta sentencia, es si es preciso que se trate de lo que se conoce como «complementarias expresas» o caben también las llamadas «falsas complementarias», es decir, si se requiere que la declaración extemporánea se refiera precisamente al mismo período que la declaración o ingreso omitidos o puede efectuarse la regularización incrementando la cuota de otro período posterior.

Es un tema que ha dado bastantes quebraderos de cabeza a la Administración, porque algunos Tribunales han seguido una interpretación antiformalista de la norma, admitiendo que el ingreso se pueda realizar a través de falsas complementarias. Algunos sujetos pasivos, con el fin de retrasar sus pagos de los impuestos periódicos y pagos a cuenta (IVA y retenciones, sobre todo) y obtener así un ahorro financiero, dejaban de ingresar todo o parte de las cuotas que les correspondían a lo largo del año, acumulando al último período del año las que no habían declarado en los períodos anteriores. Para ciertos Tribunales, siguiendo esa postura antiformalista que mencionábamos antes, en esos casos cabe exigir el recargo por ingreso extemporáneo, pero no las sanciones tributarias.

La posición de la Administración, en cambio, siempre ha sido tajante: aunque el artículo 61.3 de la LGT no lo señalase con esas palabras, la aplicación del recargo requiere que la declaración extemporánea se refiera al mismo período. Así se manifiesta en el Informe de 26 de enero de 1998, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, sobre el tratamiento fiscal de las cantidades correspondientes al IVA que no fueron declaradas ni ingresadas en plazo y que se ingresan en una autoliquidación posterior presentada en plazo. En este Informe se concluye que «cuando en el curso de comprobaciones inspectoras se descubra que un sujeto pasivo, en vez de presentar la correspondiente declaración rectificativa extemporánea, está incluyendo e ingresando en autoliquidaciones presentadas formalmente en plazo cuotas devengadas en períodos anteriores, de forma que no ponga en conocimiento de la Administración Tributaria la existencia de ingresos efectuados fuera de plazo, no procederá aplicar el régimen de recargos previsto en el artículo 61.3 de la

⁵ CARRASCO PARRILLA, P.J. «Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio». *Carta Tributaria (Monografías)*. N.º 297. 1998. Págs. 1 a 12.

LGT. Si se aprecia culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo, procederá la aplicación de las sanciones correspondientes por infracción grave del artículo 79 a) de la citada Ley».

3. POSTURAS DE LOS TRIBUNALES SOBRE LA CUESTIÓN

El Informe fue emitido como reacción a que para ciertos Tribunales esto no era así. Entre ellos, el TSJ de Madrid⁶, que en repetidas ocasiones ha declarado que no altera la previsión legal del artículo 61.3 de la LGT «el hecho de que el sujeto pasivo efectuase los aludidos ingresos extemporáneos con las declaraciones de trimestres posteriores y sin rectificar sus previas autoliquidaciones, pues ese defecto formal no puede determinar sin más la existencia de infracción tributaria ya que el elemento fundamental de la no aplicación de sanciones es la realización del ingreso fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración». Aunque tampoco podemos dejar de hacer notar que en algunas ocasiones el mismo Tribunal ha resuelto en sentido opuesto, como en la sentencia de 15 de octubre de 2003 –*Normacef Fiscal*–⁷.

Pero el TSJ de Madrid no es el único, otros Tribunales sostienen la misma postura, como el TSJ de la Comunidad Valenciana (sentencias de 30 de junio y 24 de noviembre de 2004 –*Normacef Fiscal*–)⁸, el TSJ de Aragón (sentencias de 24 de julio y 15 de septiembre de 2003 y 30 de junio de 2004 –*Normacef Fiscal*–)⁹.

Incluso dentro de la Administración también se han producido algunas resoluciones aisladas que amparan la tesis de la aplicación del recargo, como la del TEAR de Cataluña de 15 de octubre de 1998¹⁰.

⁶ Entre otras sentencias en las que este Tribunal ha mantenido la postura de que el recargo del artículo 61.3 de la LGT se aplica a los ingresos producidos a través de declaraciones posteriores, citamos las de 11 y 19 de julio de 2005 –*Normacef Fiscal*–.

⁷ En esta sentencia se dice: «... la aplicación no solo viene condicionada por la realización de un pago fuera de plazo sin requerimiento previo, sino que exige igualmente que dicho pago vaya acompañado de la presentación de la correspondiente declaración que ponga de manifiesto la existencia de un ingreso extemporáneo, requisito indispensable para que la Agencia Tributaria tenga conocimiento del incumplimiento del contribuyente y pueda cobrar el pertinente recargo. Y tal circunstancia no concurre en el presente caso, toda vez que la entidad actora no presentó las necesarias declaraciones extemporáneas, sino que incluyó en las declaraciones correspondientes al cuarto trimestre de 1996 y al segundo de 1997 cuotas devengadas en períodos anteriores, impidiendo de tal forma que la Administración conociese la realidad de lo ocurrido y pudiese actuar en consecuencia, situación que fue descubierta con posterioridad en virtud de las actuaciones de comprobación realizadas por la Inspección de los Tributos».

⁸ En la sentencia de 30 de junio de 2004 se señala que: «La tesis de la Administración de que procede la sanción porque la demandante no hizo constar en las declaraciones presentadas, que eran «Complementarias», cualquiera que sea el fin de dicha exigencia, es contraria a este precepto».

⁹ En la de 15 de septiembre de 2003 el Tribunal estima, ante la falta de exigencia expresa de las normas anteriormente transcritas –a pesar de lo que afirman las resoluciones citadas–, por estimar bastante la regularización material para excluir la infracción y determinar la aplicación del artículo 61.3 de la LGT, con independencia de que la misma formalmente no se ajuste exactamente a las exigencias legales y que la presentación de una declaración complementaria que rectifique la anterior formulada en plazo, pueda facilitar en mayor medida la gestión del impuesto.

¹⁰ En la resolución se afirmaba: «La conducta del obligado tributario no cabe encuadrarla como infracción tributaria grave tipificada en el artículo 79 a) de la LGT, puesto que el obligado tributado regularizó el importe debido, sin requerimiento previo,

Una línea intermedia mantiene el TSJ del Principado de Asturias, que para el caso de los ingresos que se realicen en el mismo ejercicio considera aplicable el recargo del artículo 61.3 de la LGT (sentencia de 11 de septiembre de 2006 –*Normacef Fiscal*–), y en cambio no lo admite cuando se trata de un ejercicio a otro (sentencia de 5 de mayo de 2006 –*Normacef Fiscal*– referida al traspaso de las cuotas de IVA de un trimestre de un año a trimestres de otros años, o la de 20 de abril de 2006 –*Normacef Fiscal*– referida específicamente al IS).

Por el contrario, otros Tribunales entienden que el recargo no es de aplicación a esos supuestos. Los TSJ de Castilla-La Mancha (sentencias de 1 de septiembre de 2004 y 20 de enero de 2005 –*Normacef Fiscal*–) y de Cantabria (sentencia de 9 de enero de 2004 –*Normacef Fiscal*–) son ejemplos de este planteamiento.

La Audiencia Nacional en su sentencia de 1 de julio de 2005 –*Normacef Fiscal*– se alinea decididamente con los partidarios de excluir la aplicación del recargo. En ella afirma que: «Para la Sala es claro que el régimen de recargo aplicable a los ingresos extemporáneos exige su identificación ante la Administración. Así resulta del artículo 27.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (nueva LGT), que para la aplicación del régimen de recargos, exige que las autoliquidaciones extemporáneas identifiquen expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren. Igualmente, el artículo 61.2 de la LGT vigente en el momento de los hechos exigía, para la aplicación de los recargos, la presentación de la declaración, liquidación o autoliquidación correspondiente al ingreso efectuado extemporáneamente».

Por último, como no podía ser menos, y pese a algún pronunciamiento discrepante como el que hemos mencionado antes, los Tribunales administrativos avalan la interpretación estricta de la norma, por la cual la exigencia del recargo exige que se presente una declaración referida al mismo período en el que se dejó de ingresar (TEAC de 9 de mayo de 2001 y 12 de marzo de 2004 –*Normacef Fiscal*–).

Pues bien, la polémica ha sido tenida en cuenta por el legislador, que para atajar cualquier duda ha incluido en el precepto, artículo 27 de la nueva LGT, que regula en la actualidad el recargo un apartado en el que se establece que: «Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período».

4. CASO PLANTEADO EN LA SENTENCIA

Una vez situados en la controversia que afecta al caso planteado en la sentencia, pasaremos a describir brevemente en qué consiste y por qué nos parece de interés.

regularizando su situación tributaria y excluyendo con ello la aplicación de sanción, aun cuando utilizara un medio formal, la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre de 1994, distinto de la declaración complementaria».

El caso planteado es el de una empresa dedicada a la promoción inmobiliaria que en sus declaraciones de los ejercicios 1993, 1994 y 1995 practicó determinados ajustes extracontables con el fin de restar del beneficio contabilizado el que correspondía a las ventas de viviendas que aún no habían sido terminadas y cobradas. Es decir, aunque no se dice expresamente en la resolución, es de suponer que la entidad seguía el criterio de imputación contable de los ingresos establecido en la norma de valoración 18.ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las empresas inmobiliarias, conforme a la cual las ventas de inmuebles se deben registrar por el importe de los contratos y si se encuentran en fase de construcción se entenderá producida la venta en el momento en el que estén sustancialmente terminados por haber superado el 80% de los costes de construcción. Pues bien, la entidad consideró que la aplicación de esa norma de valoración podía implicar un adelanto de los beneficios reales, pues se declararían como obtenidos los resultados de la venta de bienes que aún no se habían entregado ni cobrado, por lo cual entendía que debería corregirse el beneficio contable detrayendo el que correspondiese a la venta de bienes pendientes de cobro.

El Tribunal rechaza las pretensiones de la entidad y confirma el criterio de la Administración, por lo que no se aceptan los ajustes extracontables efectuados por la sociedad, basándose para ello en tres razones:

- a) El contribuyente está proponiendo la aplicación de criterios de imputación temporal de los ingresos distintos de la regla general del devengo, lo que requiere una petición formal al respecto y, sobre todo, que se justifique, lo que en ninguna medida llevó a cabo la entidad.
- b) Conforme a lo dispuesto en el artículo 88.9.4.ª del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, del Reglamento del IS, el cómputo fiscal de los ingresos no puede ser posterior a su registro contable.
- c) No cabe la aplicación de la regla de imputación de las operaciones a plazo porque entre la entrega y el vencimiento del último plazo no había transcurrido más de un año.

En definitiva, se trataba de un caso en el que el obligado tributario pretende aplicar un criterio de imputación temporal especial, distinto del devengo, que no se acepta porque la entidad no cumplió los requisitos formales para solicitar y obtener la aprobación del criterio especial y además porque lo impedía la norma de imputación temporal al tenerlo ya contabilizado.

Bajo nuestro punto de vista, no hay nada que comentar en este sentido. No consideramos discutible la resolución adoptada en este punto.

Sin embargo, una vez rechazado el criterio de imputación adoptado por la entidad, el Tribunal, al enjuiciar la procedencia de la sanción, analiza el planteamiento de la entidad de que si su criterio de imputación fuese incorrecto, lo que se habría producido es un ingreso extemporáneo de la cuota del ejercicio 1993 en la declaración del ejercicio 1994, ingreso que solo puede ser objeto de un recar-

go del 15% sin sanción y sin intereses de demora, aplicando de forma retroactiva el artículo 27 de la Ley 58/2003.

5. JUSTIFICACIÓN DE LA SENTENCIA PARA APLICAR EL RECARGO

En primer lugar, el Tribunal entiende que no es posible la aplicación retroactiva del artículo 27 de la actual LGT, aprobada por Ley 58/2003, por no formar parte tal precepto del régimen sancionador, por lo que hay que remitirse a lo establecido en el artículo 61.3 de la LGT entonces en vigor. A continuación señala que «siguiendo el criterio que sigue la Sala en materia de ingresos extemporáneos cuando se efectúan de manera voluntaria con ocasión de la presentación de la autoliquidación de otro período impositivo anterior y no han transcurrido todavía los plazos máximos para efectuar los ingresos que establece la ley, el recurso debe tener acogida parcial para que se imponga a la actora exclusivamente un recargo del 15% sobre la cuota del ejercicio 1993 ingresada con la liquidación del ejercicio siguiente, sin sanción y sin intereses de demora, en consideración a que la norma no exige la presentación de una declaración complementaria como pretende la Administración y la cuota correspondiente al ejercicio de 1993 fue ingresada antes del transcurso de doce meses desde el vencimiento del período voluntario de presentación de la correspondiente declaración-liquidación, dato este que la Administración viene a reconocer al ordenar la devolución con intereses de demora del exceso de ingreso que tuvo lugar en los ejercicios posteriores».

Del párrafo transcrito surgen dos cuestiones interesantes que comentar:

- 1) El Tribunal dice que la norma, el artículo 61.3 de la anterior LGT, no exige la presentación de una declaración complementaria. Esto, obviamente, no puede ser mantenido con la nueva Ley 58/2003, porque como hemos destacado anteriormente se incluye en el artículo 27 de esa Ley un nuevo apartado que previene expresamente que las declaraciones a las que se aplica el recargo deben «identificar expresamente el período impositivo de liquidación y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período», palabras con las que se quiere exigir que se trate de una complementaria del período. Antes, la redacción del artículo 61.3 de la Ley 230/1963 disponía únicamente que «los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo...». Conforme a esta delimitación del hecho generador del recargo, ¿cabría entender admisible un ingreso incluido en una liquidación referida a un período posterior? La respuesta no estaba del todo clara y de ahí los criterios enfrentados que hemos mencionado anteriormente. Nuestra opinión, sin perjuicio de que hubiese sido deseable una mayor concreción de la norma, coincide con los argumentos utilizados por los Tribunales que no admiten la aplicación del recargo a estos supuestos, pues para que mediante este se evite la imposición de una sanción se requiere que se presente «una declaración veraz, en la que se pongan en relación las cuotas ingresadas extemporáneamente con los períodos a los que corresponden. Ya que lo contrario supone la ocultación de información

con trascendencia a la Administración, al presentarse declaraciones inexactas, con las que el contribuyente pasando por alto las reglas del devengo del Impuesto, evita la aplicación del régimen de recargos y también la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación» (TEAC de 12 de marzo de 2004).

- 2) La segunda afirmación de la sentencia que fundamenta el fallo es que «la cuota del primer ejercicio fue ingresada en la liquidación del ejercicio siguiente, lo cual la Administración reconoce al ordenar la devolución con intereses de demora del exceso de ingresos en ejercicios posteriores». No creemos que el reconocimiento que, a juicio del Tribunal, realiza la Administración de que el ingreso del segundo ejercicio sea indebido por corresponder a la cuota omitida en el primero quepa inferir que eso equivale al reconocimiento de la procedencia del recargo. La liquidación de intereses de demora a favor de la entidad por el exceso ingresado en el segundo ejercicio obedece a que se reconoce un ingreso indebido en ese ejercicio, que puede tener su origen en el ingreso omitido en el primero o no, pero esto no significa que se cumplan los requisitos para que se aplique el recargo, porque la entidad efectuó el ingreso del segundo ejercicio como correspondiente a ese ejercicio, no al primero.

En definitiva, las conclusiones que extrae el TSJ de Madrid en esta sentencia son reiteración de la concepción antiformalista con la que ha interpretado en ocasiones precedentes el precepto que regula el recargo. Lo novedoso es que el campo de aplicación, hasta ahora limitado a los pagos a cuenta (retenciones a cuenta del IRPF o el IS) o periódicos (IVA), que implican la existencia de la obligación de declarar e ingresar en plazos o períodos inferiores al año, trimestral o mensual, ahora se extiende a las declaraciones anuales.

6. CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL RECARGO A LOS SUPUESTOS DE LA SENTENCIA

¿Qué consecuencias o efectos cabe atribuir a esta extensión? En principio, no habría cuestión, no tendría ningún efecto lo postulado en la sentencia si, como hemos indicado anteriormente, el criterio mantenido por el TSJ de Madrid se queda en eso, en un mero criterio aislado de un Tribunal y no prospera, bien porque se consolida la interpretación de que también bajo la vigencia de la Ley 230/1963 la aplicación del recargo requería una declaración complementaria, o bien porque con la nueva Ley 58/2003 esa posibilidad está vedada por preverlo así el propio precepto. En cambio, si la línea defendida por este Tribunal se mantiene, y no termina de imponerse la contraria, es evidente que los supuestos en que sería aplicable se verían sustancialmente incrementados.

En efecto, se producen con cierta frecuencia traslados de bases imponibles de un ejercicio a otro, motivados por la aplicación de criterios de imputación temporal que no cumplen las condiciones establecidas en el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, Texto Refun-

dido de la Ley del IS, ya sea como consecuencia de la aplicación de la regla general del devengo o de cualquiera de los otros criterios de imputación alternativos previstos en la norma o que pudiera proponer el obligado tributario. El efecto que provoca ese traslado es que lo que se ingresa o liquida en un ejercicio se regulariza en el siguiente, en el que la cuota liquidada incluye la no liquidada en el anterior.

Pero, además, esos traslados de bases o cantidades de unos ejercicios a otros pueden ser debidos a otras causas como, por ejemplo, la valoración de existencias. Si la entidad en un ejercicio utiliza un método de valoración incorrecto y valora sus existencias por cuantía inferior a la procedente, y la Administración corrige esa valoración, liquidando la diferencia, el incremento de cuota que se liquidaría en el período puede considerarse ya liquidado por la entidad en el ejercicio siguiente en el que se han vendido las existencias. Y otros casos similares podrían darse con el tratamiento de las provisiones. Si una provisión dotada en un ejercicio y deducida por la sociedad se considera no deducible por la Administración y se liquida la diferencia de cuota, en el supuesto de que en el siguiente ejercicio la entidad hubiese anulado la provisión por aplicarse a su finalidad y hubiese registrado un ingreso, es evidente que consecuentemente debería considerarse no computable el ingreso, con lo que se verificaría el mismo efecto: el ingreso que se exigiría en el primer ejercicio se compensa con la devolución a reconocer en el siguiente, con lo que como en el caso de la sentencia habría que entender que se produce un ingreso extemporáneo en el segundo ejercicio de la cuota dejada de ingresar en el primero.

Por consiguiente, de considerar procedente el criterio del TSJ de Madrid, el ámbito de aplicación del recargo experimentaría una ampliación considerable, pues se extendería a muchos casos hasta ahora no contemplados como tales.

7. CUESTIONES SUSCITADAS POR LA SENTENCIA

Pero, aparte de las posibilidades de que triunfe la interpretación que realiza el Tribunal que, como indicábamos antes, consideramos remotas y más desde la introducción en el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 58/2003 de la exigencia de la identificación del período, las conclusiones de la sentencia suscitan otras reflexiones relacionadas con la naturaleza del recargo que pueden contribuir a avivar el debate sobre esta figura.

Nos referimos, en primer lugar, a la paradoja de que como consecuencia de la aplicación del recargo, en lugar de la sanción, se pudiera perjudicar o agravar la situación del obligado. En efecto, que al recargo no se lo considere una sanción sino una institución distinta, que persigue una finalidad disuasoria y resarcitoria del perjuicio ocasionado pero no represiva, implica que se establece con carácter automático, con independencia de las circunstancias que concurran en la conducta del sujeto, si se dan las condiciones de punibilidad o si cabe apreciar la existencia de alguna de las causas de justificación, de la responsabilidad. En el supuesto de que la conducta del sujeto estuviese amparada por una causa de justificación, le resulta más gravoso realizar el ingreso extemporáneo que esperar

a ser comprobado por la Administración, porque en este último caso no se apreciará infracción tributaria y no se liquidaría la sanción, sino solamente los intereses de demora. Así, si realiza el ingreso extemporáneo pasado el plazo de un año, el coste para el sujeto equivale al recargo del 20% más los intereses de demora por el tiempo que medie entre el vencimiento del año y el momento del ingreso, mientras que si espera a ser comprobado, el coste sería únicamente el interés de demora.

Por consiguiente, en los casos de que la conducta no se estime merecedora de sanción, y los Tribunales con frecuencia así lo estiman, aparte de los casos en que la propia Administración tampoco la considera procedente, por concurrir alguna circunstancia justificativa, principalmente el de la interpretación razonable de la norma, aplicar el recargo por ingreso extemporáneo puede significar un perjuicio para el sujeto.

En los casos de regularización de pagos a cuenta o tributos periódicos (retenciones e IVA) que se dejan de ingresar en unos períodos para ingresarlos en otros posteriores, la culpabilidad es por regla general patente, la falta de ingreso obedece a una intención clara de diferir el pago del tributo y, en consecuencia, la existencia de una infracción no admitiría discusión. Por ello, la actual LGT ha previsto este supuesto específico de infracción al que atenúa su calificación al considerarla leve (art. 191.6) ¹¹.

En cambio, respecto al traslado de bases imponibles de un ejercicio a otro debido a causas como la de los criterios de imputación temporal, supuesto contemplado en la sentencia, la apreciación de la infracción es más dudosa. De las resoluciones de los Tribunales acerca de la imputación temporal en el IS no cabe inferir ninguna regla fija o criterio consolidado sobre las circunstancias que justifican o no el reconocimiento de la infracción tributaria. El punto del que pende la controversia es la consideración de que exista o no una interpretación razonable de la norma que ampare la ausencia de culpabilidad del obligado tributario. Unos Tribunales, en asuntos similares al que se dilucida en la sentencia, han estimado que la conducta del sujeto estaba amparada por una interpretación razonable, lo que acredita empleo de la diligencia debida y buena fe y, en consecuencia, no se impone sanción. Por citar las más recientes podemos mencionar en este sentido las de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2006, de 22 de diciembre, 24 de noviembre, 26 de julio, 17 de junio y 7 de abril de 2005 y la del TSJ de Madrid de 13 de enero de 2006 (todas ellas en *Normacef Fiscal*). Pero, quizás, la afirmación más categórica es la que se contiene en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2004 –*Normacef Fiscal*– en la que pese a no plantearse la imposición de la sanción porque el Tribunal estimó la pretensión de la recurrente sobre el criterio de imputación temporal, advierte la «carencia absoluta de juridicidad en la tipificación de la infracción y de la debida sensibilidad en una materia tan delicada como es la sancionadora en vía administrativa, pues cuando se trata de controversias razonables por parte de los sujetos pasivos relativas a la pura y simple imputación temporal, la réplica de la Hacienda Pública deben ser los intereses de demora y no las multas». En otras decisiones referentes también a supuestos de imputación temporal, los Tribunales han considerado que procedía la aplicación de sancio-

¹¹ «No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo».

nes, como las de la Audiencia Nacional de 12 de septiembre de 2005 y de 21 de octubre de 1998, de los TSJ de Castilla y León de 31 de octubre de 2005 y de Extremadura de 24 de marzo de 2003 y la del TEAC de 20 de diciembre de 2004 –*Normacef Fiscal*–.

En definitiva, ante esta situación, parece que los obligados tributarios, cuando estimen que la falta de ingreso pudiera ser debida a una diferencia de criterio, a una razonable interpretación de la norma aplicable, pudieran no tener interés en regularizar voluntariamente la falta de ingreso y les podría resultar más ventajoso esperar a la notificación de la Administración para su comprobación. Esto, obviamente, chocaría con los intereses de la Hacienda Pública. La solución, a nuestro modo de ver, consistiría en reconocer la posibilidad de regularizar sin exigencia del recargo cuando la causa se halle en una cuestión interpretativa, no sancionable. Esto, como apunta CARRASCO PARRILLA¹² se reconoce en la Ley del IVA, cuyos artículos 89 y 114 prevén que se pueda rectificar una autoliquidación, sin presentar una declaración complementaria y sin exigencia del recargo, cuando la modificación se deba a un «error fundado en derecho»¹³. El problema es que está limitado a ese concepto. Para los demás, como el IS, no existe esa previsión general, aunque algunos casos, como los incumplimientos de las condiciones para disfrutar de ciertas deducciones o beneficios fiscales, la norma establece la regularización de las condiciones incumplidas con el pago de la cuota adicional más los intereses de demora, sin liquidar el recargo por ingreso extemporáneo (por ejemplo arts. 43, 44, 101, 121, etc., del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, del TRLIS).

8. CONCLUSIONES

- 1) La STSJ de Madrid representa una continuación de la línea seguida por ese Tribunal, que comparten algunos otros, de considerar aplicable el recargo a las que son conocidas como «falsas complementarias» en las que la declaración o ingreso fuera de plazo no se produce a través de una declaración complementaria del mismo período en el que se dejó de ingresar, sino integrando la cuota omitida en la liquidación de otro período. Pero lo novedoso es que lo aplica a un supuesto de imputación temporal de ingresos en el IS.
- 2) La hipótesis de aplicación a las liquidaciones de períodos distintos a aquel al que se refiere el ingreso omitido ha sido desestimada por varios Tribunales, entre ellos la Audiencia Nacio-

¹² *Op. cit.*

¹³ El apartado cinco del artículo 89 de la Ley señala: «Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61, número 3 de la LGT. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de Derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación».

El artículo 114, último párrafo: «No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de Derecho o en las causas del artículo 80 de esta Ley, este deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas».

nal, remitiéndose a lo dispuesto en el artículo 61.3 de la LGT anterior. En la actualidad la negación de esa posibilidad ha sido incluida en la propia norma, pues el artículo 27.4 de la Ley 58/2003 establece que para poder aplicar el recargo las declaraciones que se presenten «deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período».

- 3) El caso al que el TSJ de Madrid considera extensible el recargo, el de la imputación temporal de ingresos en el IS, puede comportar la paradoja de que su exigencia sea más gravosa para el obligado que si no se pudiera exigir y fuese aplicable el régimen sancionador. En la medida en que la conducta del sujeto pudiera estar justificada por una interpretación razonable de la norma u otra excusa de la responsabilidad y, en consecuencia, no fuese aplicable la sanción, la exigencia del recargo perjudicaría al obligado.
- 4) En los supuestos en los que el traslado de bases imponibles se deba al empleo de criterios de imputación o valoración incorrectos, cuya aplicación responda a una razonable interpretación de la norma, por lo que no sería sancionable, para regularizar la situación puede ser preferible esperar a que sea notificada una comprobación, en lugar de presentar una declaración complementaria.

No obstante, en la Ley del IVA está admitida la regularización sin recargo cuando la rectificación obedezca a un «error fundado en derecho». Quizás fuese oportuno plantear la generalización al resto de conceptos y supuestos en los que pudiera apreciarse una causa justificativa de la responsabilidad en materia sancionadora.