

Sentencia Tribunal Supremo 12/12/2022

Tribunal Supremo , 12-12-2022 , nº 1621/2022, rec.487/2020,

Pte: Toledano Cantero, Rafael

ECLI: ES:TS:2022:4488

ANTECEDENTES DE HECHO

El presente recurso de casación se interpuso por la entidad ASSI SISTEMAS E INSTRUMENTACIÓN, S.L. contra la sentencia núm. 1125, de 26 de septiembre de 2019, dictada por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso núm. 417/2017 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 31 de enero de 2017, confirmatoria de los acuerdos de la Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Badalona de imposición del recargo previsto en el art. 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria ["LGT"], por presentación extemporánea y sin previo requerimiento de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA") de los cuatro trimestres de 2011 y de los tres primeros trimestres de 2012.

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEGUNDO: [...]

Congruentemente la querella presentada por el Ministerio Fiscal por delito contra la hacienda Pública, que la interesada presentó con el recurso de reposición se refiere a la presunta defraudación del IVA de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010.

Por otra parte no aparece en las actuaciones documentación alguna referente al procedimiento penal que en la demanda se afirma que se sigue contra aquel gestor; en conclusiones no se da cuenta del estado en que pudiera hallarse tal procedimiento, y, en todo caso, había de referirse al IVA 2007-2010 a tenor de la manifestación contenida en la demanda según la cual el procedimiento se sigue "por las citadas apropiaciones indebidas", es decir las relacionadas con aquel Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona.

De todo ello resulta que refiriéndose los recargos objeto del presente recurso contencioso administrativo a la presentación extemporánea de unas cuotas de IVA de periodos distintos a los que se refieren aquellas actuaciones penales no cabe apreciar la concurrencia de la causa de fuerza mayor alegada, es decir que el gestor se apropió o hizo suyas las cantidades remitidas para el ingreso de la deuda porque, se insiste, ello está referido a otros periodos, y por lo mismo no cabe establecer que sí hubo un requerimiento previo, ni siguiera indirecto, consistente en las actuaciones inspectoras y después penales, porque se trata de periodos impositivos distintos y no se evidencia que se existiera conexibilidad con los que son objeto de este proceso.

Cuestión distinta hubiera sido si de la documentación aportada por la parte resultare acreditado que el gestor, a espaldas de la sociedad, hubiera presentado unas autoliquidaciones incorrectas relativas a los trimestres del 2011 y tres primeros de 2012.

No siendo posible establecer un nexo entre el relato que se presenta en la demanda y los periodos impositivos que aquí se trata, no puede prosperar los demás motivos de impugnación alegados porque ni cabe afirmar que la

actuación del gestor fue una circunstancia puesta de manifiesto sobrevenidamente respecto a estos periodos, ni por lo mismo los recargos impuestos son contrarios a su función disuasoria.

En consecuencia, el recurso ha de ser desestimado".

La procuradora de la mercantil preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 10 de diciembre de 2019, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 27 y 122.2 de la LGT.

La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 20 de diciembre de 2019.

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 12 de enero de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"3º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

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 su incumplimiento en un procedimiento inspector tramitado respecto de periodos previos y en un procedimiento penal subsiguiente.

4º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 27 de la Ley General Tributaria".

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de ASSI SISTEMAS E INSTRUMENTACIÓN, S.L., mediante escrito registrado el 2 de marzo de 2022, interpuso el recurso de casación en el que considera que la respuesta a la cuestión casacional planteada en el recurso debe ser la siguiente: "Que el concepto de requerimiento previo señalado en el artículo 27 LGT, ha de entenderse en sentido amplio. Es posible excluir el recargo del artículo 27 LGT por ingreso extemporáneo cuando, a pesar de no haber un requerimiento previo estricto sobre un tributo y ejercicio, la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida o impulsada por el conocimiento de hechos relevantes, en relación con el mismo tributo pero respecto de ejercicios anteriores, reflejados en un procedimiento cuyo objeto era la regularización de periodos anteriores como es la presentación de una querrela por delito contra la Hacienda Pública anterior a la presentación de las autoliquidaciones que dieron lugar a los recargos. 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 por lo que no resulta procedente la aplicación del régimen de recargos del art. 27 LGT" (pág. 9 del escrito de interposición). Finalmente solicita el dictado de sentencia que "[...] estime el recurso de casación, revocando la sentencia recurrida y anulando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 31 de enero de 2017 y los actos administrativos de los que trae causa".

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 8 de

abril de 2022, escrito de oposición en el que reitera los argumentos que ya sostuvo en el recurso de casación 491/2019, que -afirma- coinciden en lo esencial con los que llevan a la Sala de instancia a la desestimación del recurso, y respecto de la cuestión que plantea el auto de admisión propone como doctrina que: "Para que un requerimiento efectuado en un ejercicio pueda calificarse como requerimiento previo respecto de la regularización de un ejercicio posterior a efectos de excluir el recargo del art. 27 LGT se requiere que la regularización que procede en el ejercicio posterior sea consecuencia directa de la regularización establecida en el ejercicio comprobado, lo que supone, a su vez, dos cosas:

1º Que la Administración tributaria dispone de toda la información por mor de la previa comprobación (o en sentido negativo que la declaración extemporánea no aporta datos desconocidos por la Administración), y

2º Como consecuencia de lo anterior, que la Administración tributaria podría extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.

Si la regularización es consecuencia de la practicada en un ejercicio anterior, el requerimiento previo puede entenderse que abarca al ejercicio posterior (por eso el TS dice en la sentencia que la regularización previa era "conducente" a la regularización del ejercicio posterior); como la regularización en este segundo ejercicio es "necesaria" no puede recibir el calificativo de espontánea pero sin que ello dé lugar al devengo del recargo, porque no concurre negligencia del interesado y es independiente de su voluntad" (págs. 12-13 del escrito de oposición), y suplica a la Sala "[...] dicte sentencia por la que fije doctrina en el sentido propugnado en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 16 de noviembre de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Objeto del recurso.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 1125, de 26 de septiembre de 2019, de la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso núm. 417/2017 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya, de 31 de enero de 2017, que, a su vez, desestimó la reclamación 08/1532312013 presentada contra los acuerdos de la Administración de la AEAT en Badalona, de 16 y 17 de octubre de 2013, desestimatorio y estimatorio parcial de los recursos de reposición instados frente a los acuerdos de 4 y 22 de julio de 2010, por los que se impusieron a la mercantil aquí recurrente el recargo previsto en el artículo 27 de la LGT, por presentación extemporánea y sin previo requerimiento de las autoliquidaciones del impuesto sobre el Valor Añadido de los cuatro trimestres del 2011 y de los tres primeros trimestres del 2012, habiendo sido presentadas aquellas los días 2 y 8 de febrero de 2013.

Antecedentes del litigio.

Los hechos relevantes del presente litigio los siguientes:

1º) En fechas 2 y 8 de febrero de 2013, la hoy recurrente presentó autoliquidaciones complementarias por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, respectivamente, primer a cuarto trimestre de 2011 y primer, segundo y tercer trimestre de 2012.

2º) En fechas 19 de febrero y 13 de marzo de 2013, le fueron notificadas propuestas de liquidación de recargos por presentación fuera de plazo de las autoliquidaciones anteriores en virtud de lo dispuesto en el artículo 27 LGT.

3º) Formuladas alegaciones, las mismas fueron desestimadas mediante acuerdos de 4 y 22 de julio de 2013. Estas resoluciones fueron posteriormente recurridas en reposición con base en que debiera haberse considerado que hubo un requerimiento previo al haberse practicado actuaciones por la Inspección de los Tributos, que terminaron en sede penal, respecto de ejercicios anteriores. Se emitieron finalmente sendos actos desestimatorio y estimatorio parcial de este recurso.

4º) En fecha 7 de noviembre de 2013, se interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 31 de enero de 2017, con fundamento en que las autoliquidaciones fueron presentadas de forma extemporánea sin requerimiento previo, con lo que era de aplicación el recargo previsto en el artículo 27 LGT.

5º) Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección primera, recurso núm. 417/2017, fue desestimado por la sentencia que es objeto del presente recurso de casación.

La cuestión de interés casacional.

En auto de 12 de enero de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación con la siguiente cuestión de interés casacional:

"3º) [...] 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 su incumplimiento en un procedimiento inspector tramitado respecto de periodos previos y en un procedimiento penal subsiguiente.

4º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 27 de la Ley General Tributaria".

La sentencia recurrida.

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo en la sentencia de 26 de septiembre de 2019, ahora recurrida. En su fundamento de derecho segundo se expone el núcleo de la decisión, debiendo precisar el dato de que la Administración tributaria inició respecto a la obligada tributaria unas actuaciones de comprobación y regularización por el concepto IVA, ejercicios de 2007, 2008, 2009 y 2010, que fueron seguidas de una querrela presentada por el Ministerio Fiscal por presunto delito contra la Hacienda Pública. Señala la sentencia recurrida lo siguiente para rechazar la impugnación de la actora contra la liquidación por recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo:

"[...] [L]a querrela presentada por el Ministerio Fiscal por delito contra la hacienda Pública, que la interesada

presentó con el recurso de reposición se refiere a la presunta defraudación del IVA de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010.

Por otra parte no aparece en las actuaciones documentación alguna referente al procedimiento penal que en la demanda se afirma que se sigue contra aquel gestor; en concusiones no se da cuenta del estado en que pudiera hallarse tal procedimiento, y, en todo caso, había de referirse al IVA 2007-2010 a tenor de la manifestación contenida en la demanda según la cual el procedimiento se sigue "por las citadas apropiaciones indebidas", es decir las relacionadas con aquel Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona.

De todo ello resulta que refiriéndose los recargos objeto del presente recurso contencioso administrativo a la presentación extemporánea de unas cuotas de IVA de periodos distintos a los que se refieren aquellas actuaciones penales no cabe apreciar la concurrencia de la causa de fuerza mayor alegada, es decir que el gestor se apropió o hizo suyas las cantidades remitidas para el ingreso de la deuda porque, se insiste, ello está referido a otros periodos, y por lo mismo no cabe establecer que sí hubo un requerimiento previo, ni siguiera indirecto, consistente en las actuaciones inspectoras y después penales, porque se trata de periodos impositivos distintos y no se evidencia que se existiera conexidad con los que son objeto de este proceso.

Cuestión distinta hubiera sido si de la documentación aportada por la parte resultare acreditado que el gestor, a espaldas de la sociedad, hubiera presentado unas autoliquidaciones incorrectas relativas a los trimestres del 2011 y tres primeros de 2012.

No siendo posible establecer un nexo entre el relato que se presenta en la demanda y los periodos impositivos que aquí se trata, no puede prosperar los demás motivos de impugnación alegados porque ni cabe afirmar que la actuación del gestor fue una circunstancia puesta de manifiesto sobrevenidamente respecto a estos periodos, ni por lo mismo los recargos impuestos son contrarios a su función disuasoria [...]"

Alegaciones de las partes.

La parte recurrente sostiene que el concepto de requerimiento previo señalado en el artículo 27 LGT ha de entenderse en sentido amplio, y que, por ello, es posible excluir el recargo del artículo 27 LGT por ingreso extemporáneo cuando, a pesar de no haber un requerimiento previo estricto sobre un tributo y ejercicio, la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida o impulsada por el conocimiento de hechos relevantes, en relación con el mismo tributo pero respecto de ejercicios anteriores, reflejados en un procedimiento cuyo objeto era la regularización de periodos anteriores como es la presentación de una querrela por delito contra la Hacienda Pública anterior a la presentación de las autoliquidaciones que dieron lugar a los recargos.

Por su parte, la Abogacía del Estado mantiene que es necesario que en la actuación previa se encuentren los elementos que hubieran permitido a la Administración regularizar aquellos ejercicios posteriores respecto a los que se ha producido el ingreso extemporáneo. Por ello concluye que, para que un requerimiento efectuado en un ejercicio pueda calificarse como requerimiento previo respecto de la regularización de un ejercicio posterior a efectos de excluir el recargo del art. 27 LGT "[...] se requiere que la regularización que procede en el ejercicio posterior sea consecuencia directa de la regularización establecida en el ejercicio comprobado, lo que supone, a su vez, dos cosas:

1º Que la Administración tributaria dispone de toda la información por mor de la previa comprobación (o en sentido negativo que la declaración extemporánea no aporta datos desconocidos por la Administración), y

2º Como consecuencia de lo anterior, que la Administración tributaria podría extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación

extemporánea [...]".

El juicio de la Sala.

El artículo 27 LGT, en lo que aquí interesa, señala en su apartado primero:

"1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria".

Sobre este precepto y la interpretación que merece el concepto de requerimiento previo, se ha pronunciado esta Sala en la sentencia de la Sección Segunda de 19 de noviembre de 2012, pronunciada en el recurso de casación 2526/2011 (ECLI: TS:2012:7414), y en la sentencia de la misma Sección de 23 de mayo de 2016 (recurso de casación 1409/2014 - ECLI: ES:TS:2016:2211).

Con posterioridad, esta Sala ha admitido diversos recursos de casación en los que se planteaba una cuestión análoga, habiendo sido resuelto uno de ellos, el núm. 491/2019, mediante sentencia de fecha 23 de noviembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4438), en la que se fija como doctrina la siguiente:

"[...] el 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 del 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[...]".

Continúa la sentencia concluyendo lo siguiente:

"[...] [E]n 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 [...]".

Posteriormente, en la STS de 15 de febrero de 2022 (rec. cas. 6310/2019) hemos reiterado esta doctrina jurisprudencial, precisando que "[...] no es bastante con que existan actuaciones de comprobación que sirvan de elemento inductor o motivador de la regularización espontánea para quedar liberado del recargo por falta de concurrencia del elemento normativo excluyente de esa prestación, el del requerimiento. Hace falta algo más. De este modo, se hace preciso avizorar en el horizonte, con un mínimo grado de certeza jurídica, que las actuaciones seguidas en relación con periodos o conceptos tributarios precedentes, conexos o condicionantes, tengan algún grado de avance procedimental que permitiera esperar la posibilidad real de regularizar, esto es, de modificar la base imponible, con el efecto de que, dada la conexión o nexo causal con ejercicios respecto de los que no se ha abierto expediente comprobador -todo ello, obvio es, para el caso de que la Administración no hubiera limitado o cercenado artificiosamente el ámbito temporal o material de la regularización, haciendo estéril su integridad-, quepa razonablemente albergar ese temor. Para ello, se ha fijado como acto formal desencadenante de la declaración extemporánea, el acta extendida, ya fuera de conformidad o disconformidad,

porque incorpora una propuesta, al menos, de modificación de la autoliquidación y de liquidación correctora, acto motivado que, aun sin ser definitivo, ni por ende susceptible de impugnación autónoma, ya establece una voluntad administrativa, y cuantificada, que con alto grado de probabilidad, puede convertirse en liquidación y, con ello, en deuda tributaria.

[...]"

En definitiva, la aplicación de nuestra doctrina jurisprudencial sobre el concepto de requerimiento previo a los efectos del artículo 27.1 LGT requiere atender a las circunstancias singulares, para determinar si existe la conexión o nexo causal de actuaciones anteriores que se pretenden calificar como requerimiento previo. En el caso litigioso, la iniciación de actuaciones penales contra la administradora de la sociedad, que luego quedaron archivadas, se limitó al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los ejercicios de 2007, 2008, 2009 y 2010, sin que llegara a formalizarse ningún tipo de acta por parte de la Inspección. Las autoliquidaciones presentadas extemporáneamente lo fueron por IVA de los ejercicios de 2011 y 2012. En aquellas actuaciones que derivaron en el procedimiento penal no hay elemento alguno que permita aseverar que en las actuaciones iniciadas para la regularización de los ejercicios anteriores (2007 a 2010), concurra ninguna conexión o nexo que permitiera prever objetivamente la posibilidad real de que por parte de la Administración tributaria se procedería a regularizar los ejercicios de 2011 y 2012. La recurrente explica que el motivo de las actuaciones tributarias que siguieron con el posterior procedimiento penal fue el impago parcial de la deuda tributaria, debido a la retención fraudulenta de una parte del importe por un gestor externo. Como hace ver la sentencia recurrida, esta circunstancia afectaría exclusivamente a aquellos ejercicios, de 2007 a 2010, por lo que concluye que "[...] no cabe apreciar la concurrencia de la causa de fuerza mayor alegada, es decir que el gestor se apropió o hizo suyas las cantidades remitidas para el ingreso de la deuda porque, se insiste, ello está referido a otros periodos [...]" y no "[...] cabe afirmar que la actuación del gestor fue una circunstancia puesta de manifiesto sobrevenidamente respecto a estos periodos [...]" en los que se hizo el ingreso extemporáneo. Por tanto, la sentencia recurrida ha aplicado correctamente el artículo 27.1 LGT de conformidad con nuestra doctrina jurisprudencial, que ha de ser reiterada. El recurso de casación ha de ser desestimado.

Las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento sexto, por remisión al tercero de la STS de 23 de noviembre de 2020, recaída en el recurso núm. 491/2019.
- 2.- No haber lugar al recurso de casación núm. 487/2020 interpuesto por la representación procesal de la mercantil ASSI SISTEMAS E INSTRUMENTACIÓN, S.L. contra la sentencia núm. 1125, de 26 de septiembre de 2019, dictada por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso núm. 417/2017. Confirmar la sentencia recurrida.
- 3.- Hacer el pronunciamiento sobre las costas en los términos del último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.