



Criterio 1 de 1 de la resolución: **02442/2012/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Cuarta**

Fecha de la resolución: **17/07/2014**

Asunto:

Recargo por presentación extemporánea. Presentación de autoliquidación fuera de plazo. Exigir causa de fuerza mayor.

Criterio:

El devengo de recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo de una autoliquidación de carácter sancionador, ni la Ley prevé la necesaria concurrencia de culpabilidad o negligencia exigencia si se aprecia caso fortuito o fuerza mayor. En el presente supuesto no se justifica la con

Criterio reiterado.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
27

Conceptos:

Declaraciones/autoliquidaciones
Extemporaneidad
Infracciones y sanciones
Presentación/Interposición
Recargos
Requerimiento
Sanciones tributarias

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa, c Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad **X, S.A.**, con **NIF .** por D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en Calle ..., interpuesta contra acuerdo de liqui fuera de plazo de la autoliquidación modelo 303 IVA correspondiente al ejercicio 2011, período 1 por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes C de Administración Tributaria, en Madrid, por importe de 15.795,06 euros (recargo reducido: 11.84€

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: En fecha 13 de abril de 2012, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tribu Grandes Contribuyentes de Madrid, dicta acuerdo de liquidación por presentación fuera de plaz IVA correspondiente al ejercicio 2011, período 12, número de justificante ...

Indica el órgano gestor en su acuerdo que el plazo para la presentación de la citada autoliquidación de 2012, por lo tanto ha presentado la misma con un retraso de 1 día. La presentación fuera de plazo de la Administración de una autoliquidación con ingreso de la cuantía resultante, cuando el retraso es que se liquide un recargo del 5% de la cantidad resultante de la autoliquidación, sin que sea exigible impongase sanción alguna por dicho retraso.

Asimismo, el importe del recargo se reduce en el 25 por ciento si se cumplen estas dos condiciones:

1. Que el importe del recargo reducido, una vez practicada su liquidación, se ingrese en el plazo establecido en el artículo 27 de la LGT con la notificación de la misma.
2. Que al tiempo de la presentación de la autoliquidación el saldo de la misma se haya incluido en el grupo de entidades.

La Administración practica liquidación, siendo el importe base del recargo de 315.901,32 euros, euros, la reducción del 25% de 3.948,76 euros y el recargo reducido de 11.486,30 euros.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 16 de abril de 2012.

SEGUNDO: En fecha 10 de mayo de 2012, interpone reclamación económico administrativo ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

Tras la puesta de manifiesto del expediente, presenta escrito en fecha 24 de mayo de 2013 las siguientes alegaciones:

1. Del carácter sancionador del recargo propuesto.

El recargo establecido en el artículo 27 de la LGT es una prestación accesoria, es decir, que su finalidad es la medida en que carece de finalidad represiva o de castigo, siendo el objetivo, compensar el perjuicio económico causado al Tesoro Público como consecuencia del retraso en ingreso. En esta materia ha sido señalado en reiterada jurisprudencia (entre otras las sentencias de los recursos nº 1027/2011, 28 de mayo de 2012 y 1027/2011, 28 de mayo de 2012) de un recargo *"no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la inobservancia de una obligación administrativa sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, un incentivo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias"*.

Sin embargo, atendiendo al supuesto de hecho objeto de las presentes alegaciones, parece que la finalidad perseguida por el legislador en relación con los recargos extemporáneos sin requerimiento de pago es la de asegurar el ingreso de los tributos en la cuenta que a mi representada se le ha girado un recargo extemporáneo por importe de 15.795,00 euros en la presentación e ingreso de la auto liquidación del IVA del ejercicio 2011, período 12, no que el mencionado recargo que se pretende liquidar actúa como una sanción en sentido propio, no como un incentivo para el cumplimiento de una obligación tributaria.

Nos encontramos ante un error involuntario que en ningún caso hubiera tenido el carácter de sanción si no hubiera mediado requerimiento previo.

En este sentido interesa señalar que en reciente jurisprudencia de la Audiencia Nacional, entre otras de 12 de diciembre de 2011 (recurso nº 141/2008), 12 de diciembre de 2011 (recurso nº 601/2005) y 1 de febrero de 2012 (recurso nº 1027/2011, 28 de mayo de 2012) se ha puesto de manifiesto que el recargo por presentación extemporánea debe aplicarse analizando el caso concreto, y no automáticamente, como ha ocurrido en el presente caso.

2. Vulneración del principio de proporcionalidad.

Adicionalmente a todo lo anterior pero en directa relación con ello, interesa poner de manifiesto que el recargo por presentación extemporánea de una autoliquidación presentada e ingresada con un retraso de un día, hecho que nos ocupa, supone una clara vulneración del principio de proporcionalidad que debe aplicarse en la Administración tributaria., ya que no guarda proporción con el perjuicio causado al Tesoro Público por el retraso en el ingreso de los recargos por presentación extemporánea ha sido tratada por la Audiencia Nacional en la sentencia de 1027/2011, 28 de mayo de 2012.

3. Falta de motivación del acto administrativo.

La Administración se limita a desestimar las alegaciones presentadas sin entrar a valorar el fondo de las mismas.

mismas. En particular, en relación con el carácter sancionador del recargo impuesto, se limita vulnerado el artículo 27 de la LGT y que el recargo impuesto no actúa como sanción en sentido p La Audiencia Nacional, en reiteradas ocasiones, más concretamente, la sentencia de 12 de dic 2011 ha puesto de manifiesto la necesidad de motivar la liquidación de recargos por presentació los motivos de extemporaneidad.

La falta de motivación del acuerdo de la administración supone que, en contra de la jurisprud Nacional, cualquier presentación fuera de plazo derivaría en un recargo automático, desli voluntariedad del sujeto pasivo.

Además, al contestar la alegación relativa a que esperar al requerimiento previo por parte de la A declaración extemporánea hubiera devenido en una situación más favorable para el interesar constituido infracción tributaria por dejar de ingresar asumiendo la culpabilidad de la entidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Este Tribunal Económico Administrativo Central es competente para conoc administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitima previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributa administrativa, de aplicación a este procedimiento y que han sido acumuladas conforme al artículo La cuestión a resolver en la presente reclamación consiste en determinar si procede la exig extemporánea sin requerimiento previo.

SEGUNDO: La cuestión objeto de resolución hace referencia a la procedencia de la exig extemporánea el día 31 de enero de 2012, en relación con la autoliquidación por el Impuesto s AUTOLIQUIDACIÓN IVA, correspondiente al período 12 del ejercicio 2011 y descrita en los antec A este respecto, el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributari extemporánea sin requerimiento previo, establece:

“1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfi consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requere tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativ del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección deuda tributaria.”

De conformidad con el artículo 122 de la Ley 58/2003 General Tributaria:

“1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterior siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributa carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las prese presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación ante compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispues de esta ley.

(....)”

Es decir, de los preceptos anteriores, se desprende que la exigencia de los recargos regulados l la regularización de la situación tributaria derivada de una anterior declaración liquidación o la a se presente la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación omitida o bien una rectifique la anterior formulada en plazo. En ambos casos deberá hacerse constar expresame

refieren las bases y cuotas del Impuesto que son objeto de regularización.

Es decir, los requisitos exigidos son en síntesis los siguientes:

- o Que la declaración sea extemporánea, es decir, que su presentación se realice una vez fin normativa reguladora de los distintos tributos.
- o Que de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada resulte una deuda tributaria ;
- o Que la presentación se efectúe de manera espontánea, sin que haya mediado requeri Administración tributaria.

A estos efectos, el artículo 25 de la Ley General Tributaria dispone:

“1. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en las prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el impuesto en declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que impongan un gravamen adicional.

2. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias.”

Es decir, la Ley establece una clara distinción entre los recargos por declaración extemporánea y las primeras obligaciones tributarias accesorias, que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria, y esta consideración de obligaciones accesorias las sanciones tributarias.

El plazo de presentación y de pago de un tributo tiene carácter obligatorio para los contribuyentes y como consecuencia jurídica de su incumplimiento, ente otras posibles, el devengo del recargo de intereses requiere requerimiento previo. Concretamente, el artículo 27.1 de la Ley General Tributaria transcrito en el artículo 27.1 de la Ley General Tributaria establece este precepto no condiciona el nacimiento de la obligación de satisfacer este recargo a que exista un requerimiento previo sino que lo liga a un hecho objetivo: la presentación de la autoliquidación fuera de plazo. Por otro lado, los artículos correspondientes excluyen la imposición de sanciones, lo que implica que su exigencia no requiere requerimiento previo sino que se trata de una obligación ex lege que nace del mero hecho contemplado en la norma.

En este sentido ya se ha pronunciado este Tribunal Económico Administrativo Central entre otras resoluciones de 2008 (RG 3759/2007), cuyo fundamento de derecho TERCERO recoge:

“Tercero.

En cuanto a lo aducido por la entidad reclamante debe señalarse, en primer lugar, que de lo expuesto en el artículo 27.1 de la Ley General Tributaria se desprende que las obligaciones de declarar en declaración extemporánea sin requerimiento previo, no tienen una naturaleza sancionadora, sino que se establecen en virtud de un precepto que establece el precepto transcrito, ya que no se establecen graduaciones ni calificaciones de contribuyentes y proceden cuando la presentación de la autoliquidación se efectúe fuera del plazo establecido para su presentación.

También podemos citar la resolución de 9 de julio de 2008 de este Tribunal Económico Administrativo Central, por la cual:

“Tercero.

En cuanto a lo aducido por la entidad reclamante respecto de que la imposición del recargo es u a lo que la entidad reclamante mantiene, los recargos regulados en la Ley General Tributaria sanción, por lo que no resultan aplicables a los recargos las disposiciones contenidas en el Título General Tributaria, referente a la Potestad Sancionadora, sino el artículo 26 y siguientes de dicha califica dichos recargos como prestaciones accesorias.”

Las alegaciones de la entidad exigen recordar la doctrina que niega el carácter sancionador extemporánea de declaraciones.

Así, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de fecha 16 de noviembre de 2000, ya declaró primero del párrafo primero del artículo 61.2 de la derogada Ley 230/1963, General Tributaria de 18/1991, que establecía un recargo único del 50 % para los ingresos correspondientes a autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo. Según esta sentencia, retoma “se deduce que para poder determinar si el recargo único del 50 por 100 que establece el art. 61.2 sancionador, será preciso, como dijimos en la STC 164/1995, atender «a la función que dicho recargo cumple en el sistema tributario» (FJ 3) o, lo que es igual, habremos de precisar, según hemos reiterado anteriormente, que una función represiva -en cuyo caso, tratándose de una medida restrictiva de derechos que se infracción de la Ley, sólo podría justificarse, constitucionalmente, como sanción-, o sí, por perseguir otras finalidades justificativas de las que se encuentre ausente la idea de castigo y que necesidad de observar las garantías constitucionales que rigen la imposición de las sanciones.”

Tal como consideró el Tribunal Constitucional en relación con el recargo del 10 por 100, que se declaró en la Sentencia 164/1995, la función disuasoria del recargo se logra mediante la amenaza de sanción resultando obvio que el contenido material de esta consecuencia no difiere del que puede tener una multa.

Sin embargo, según recuerda el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 16 de noviembre de 2000 sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida sancionadora determinados comportamientos sea una sanción (STC 164/1995, FJ 4). De ahí que este Tribunal ha considerado a determinadas medidas que, aunque tenían una función disuasoria, no cumplían al mismo tiempo con la conclusión no sólo llegó en los casos en los que se ha tenido que examinar la constitucionalidad de la multa en el art. 61.2 LGT (por todas, STC 164/1995, FJ 4), sino también, como ya se ha señalado, cuando el recargo de 25 por 100 sobre el interés legal de dinero en los intereses de demora tuviera carácter sancionador.

Según el Tribunal Constitucional, “en los supuestos citados se llegó a la conclusión de que la función de las medidas empleadas para su consecución en sanciones, porque, en atención a su finalidad, justificadas por finalidades distintas de la de castigar. Y así, como hemos visto, en el recargo de 10 por 100 de la STC 164/1995, dada su moderada cuantía, apreciamos la preponderancia de una «función resarcitoria» cuyos ingredientes era «precisamente el importe de los intereses de demora» (FJ 5)- y otra de «estímulo para regularizar de manera voluntaria su situación fiscal» (FJ 5); y en la STC 76/1990, destaca que los recargos establecidos en el art. 58.2. b) LGT, en su redacción dada por la Ley 10/1985, tenían también una finalidad disuasoria pública por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para el pago de los impuestos públicos» [FJ 9 B]”

El parecer de este Tribunal resulta coincidente con el mantenido por la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, y ambos se alinean, como no podía ser de otra manera, con la reiterada jurisprudencia de la Audiencia Nacional, en sentencia de 24 de mayo de 2010 (recurso nº 8/2009), al cuestionar el retraso de dos días (del 30/06/2007 al 2/07/2007), dice en su Fundamento Octavo:

“Sin embargo, a diferencia de las sanciones tributarias, los recargos por declaración extemporánea de las obligaciones tributarias accesorias <<que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a una exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria>> [art. 25, Ley 58/2003]. Y más concretamente, los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacerse como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo [art. 27.1, idem]. Tales prestaciones accesorias se devengan, por tanto, ope legis, por el hecho de la declaración extemporánea.”

o autoliquidación fuera de plazo, Al establecer la Ley que el recargo se devenga automáticamente presentación, no exige la concurrencia de un perjuicio económico, Tampoco es de aplicación la proporcionalidad, porque como también apunta el órgano gestor en la resolución anotada, <<el art. 27 de la Ley General Tributaria el principio de proporcionalidad, al establecer tres recargos progresivos según el mayor tiempo transcurrido desde la fecha en que el sujeto pasivo debió haber presentado la declaración de la renta, el impuesto de sujeción o el impuesto de patrimonio, ... Por lo demás, la distinción entre el recargo de que se trata y las sanciones tributarias a la luz de la Constitución [Sentencias, del Pleno, núms. 164/1995, de 13 de noviembre; 198/1995, de 21 de marzo; y sentencia, Sala 2ª, núm. 141/1996, de 16 de septiembre, a las que ha venido a añadirse la sentencia de 11 de noviembre], ha sido remarcada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el 12 de diciembre de 2004 [recurso contencioso-administrativo núm. 02/647/2002] y 13 de mayo de 2008 [recurso núm. 02/354/04]. En la última de las cuales, tras exponer la doctrina expuesta en la Sentencia de 13 de noviembre de 1995, vino a indicarse que: <<El recargo no es, de suyo, una sanción, sino un complemento de contenido, por su regulación o por la entidad del gravamen que establezca, materialmente lo se debe considerar como tal por el tribunal constitucional, a la vista de los artículos 24.1 y 25.1 de la Constitución (...) Además de la diferencia entre las sanciones y los recargos, debe recordarse que ambas figuras se excluyen mutuamente por ser legal,..>>" (el subrayado es de este Tribunal).

Así las cosas, y en aplicación de lo expuesto en el artículo 1105 del Código Civil, de aplicación a las obligaciones tributarias conforme lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria y 1090 del Reglamento de desarrollo de la obligación si el incumplimiento tuviese por causa un caso fortuito o fuerza mayor, no cabe la nulidad reclamante, ya que la presentación de la autoliquidación por retraso de un día, tal como alega, se debió a un error consistente en tomar como referencia la fecha de finalización de la declaración de diciembre del ejercicio 2010.

El devengo del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento no está condicionado a la negligencia del obligado tributario, pues no lo prevé la ley ni es una norma de carácter sancionador. En este TEAC en ocasiones anteriores (00/4063/2010, de 26/04/2011; 00/4732/2011, de 28/11/2013) se ha considerado esta obligación accesoria la concurrencia de caso fortuito o causa de fuerza mayor que no exista consecuencia, tampoco es necesario, tal como alega la entidad reclamante, motivar la existencia de una presentación extemporánea de la autoliquidación.

Por otro lado, en relación con la alegación de la vulneración del principio de proporcionalidad que debe guiar al legislador en la redacción de las normas, y otra bien distinta que es la que quien interprete y aplique el Derecho. Y es que, si bien aquel retraso de un día puede ser considerado procedencia 'ope legis' de aquel recargo del 5 %, sin que exista interpretación alguna en Derecho que contradiga el artículo 27 en sentido distinto.

CUARTO: El interesado hace referencia en su escrito de alegaciones a diversas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que, atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica del recargo por declaración extemporánea (como finalidad clara servir de estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias), la existencia del incumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir de una manera absoluta de la voluntad del sujeto pasivo. De otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado tributario deben analizarse en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo. En este sentido, hay que señalar que el Impuesto sobre el Valor Añadido, recoge expresamente el sistema general de recargos previsto en el artículo 27 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de manera que, tal como se ha señalado en la citada Sentencia, no se admite este sistema de responsabilidad objetiva, excluyendo la aplicación del recargo en los casos tasados expresamente en la Ley.

En concreto, el artículo 89. Cinco de LIVA regula las relaciones del sujeto pasivo con el Tesoro Público en materia de las cuotas repercutidas, donde se reproduce el esquema general de la Ley General Tributaria en materia de autoliquidaciones, si bien con algunas especialidades:

" Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no exista un error de hecho, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria."

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas d establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el suje correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

(...)"

Así, en primer lugar se formula la regla general sobre la aplicación de lo previsto en el artículo 2º de 2003; pero inmediatamente después dispone que cuando la rectificación se fundamente en la imponible establecidas en el artículo 80 de la LIVA o se deba a un error fundado de Derecho diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la re

En consecuencia, en estos casos (modificación de la base imponible en los supuestos del artículo Derecho) el artículo 89.cinco excluye la aplicación del régimen de recargos previsto en el artículo 27, porque aunque rechazado el carácter sancionador o represivo de estos recargos, su incumplimiento de la obligación de efectuar en tiempo el ingreso, no justifica su exigencia cuando negligencia o descuido en el retraso, debido a las circunstancias sobrevenidas al momento modificación de la base imponible, o a la existencia de un error fundado de Derecho en la repercusión que esta regla especial tiene carácter prioritario sobre la prevista en la LGT.

En este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en resolución de 14 de marzo de 2013, Resolución al que examinamos en esta resolución.

En el presente supuesto, no se produce un supuesto de rectificación de las cuotas repercutida aplicación del régimen de recargos previsto en el artículo 27 por las causas previstas en el artículo 80.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en **SALA**, en la presente resolución **ACUERDA desestimarla**, confirmando la liquidación impugnada.