

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/00034/2020/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **22/09/2021**

Asunto:

Ley General Tributaria. Nuevo régimen de recargos por declaración extemporánea introducido por la Ley 11/2021, de 9 de julio.

Criterio:

La reforma del artículo 27 LGT, de acuerdo con la Disposición Final Séptima de la Ley 11/2021, entró en vigor el 11 de julio de 2021, por lo que procede la aplicación del régimen transitorio en materia de recargos establecido en la Disposición Transitoria Primera de dicha Ley 11/2021, según el cual el nuevo sistema de recargos que se establece es de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza, señalándose que la aplicación de esta nueva normativa se debe realizar por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos dirigidos contra este tipo de recargos.

Criterio reiterado en RG 8015-2020, de 22 de septiembre de 2021

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
27

Conceptos:

Declaraciones/autoliquidaciones
Derecho/régimen transitorio
Extemporaneidad
Recargos
Retroactividad

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 22 de septiembre de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-00034-2020

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ, SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación promovida contra el acuerdo dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña relativo a la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación, con número de referencia **2018RSC...**, por **XZ, SA**, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2016.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 05/01/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 31/10/2019 contra el acuerdo de liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación relativa al IS, ejercicio 2016, dictado el 2 de octubre de 2019 por el Inspector Regional Adjunto de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña, identificado en el encabezamiento.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

SEGUNDO.- Con fecha 25 de julio de 2017, **XZ, SA**, con NIF ..., presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2016, en régimen de consolidación fiscal (modelo 220), resultando una cuota a devolver de 444.589,46 euros.

El 24 de julio de 2018 presentó autoliquidación complementaria del IS individual (modelo 200) del ejercicio 2016, a fin de integrar una quinta parte del deterioro de cartera deducido en ejercicios previos en cumplimiento de lo dispuesto en la Disposición Transitoria 16ª 3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Ello motivó, a su vez, la presentación de autoliquidación complementaria del IS en régimen de consolidación fiscal (modelo 220) correspondiente al ejercicio 2016, resultando un importe a ingresar de 3.207.223,68 euros.

También con fecha 24 de julio de 2018, presentó autoliquidación del IS individual (modelo 200) del ejercicio 2017 y autoliquidación del IS en régimen de consolidación fiscal (modelo 220), correspondientes al ejercicio 2017.

De la autoliquidación relativa al ejercicio 2017 del grupo (modelo 220) resultó un importe a ingresar de 3.049.126,16 euros, en parte como consecuencia de la integración de una quinta parte del deterioro de cartera deducido en ejercicios anteriores en cumplimiento de lo dispuesto en la ya referida Disposición Transitoria 16ª 3 de la LIS.

En concreto, en cumplimiento de lo indicado en la citada Disposición Transitoria 16ª 3 de la LIS, en las autoliquidaciones individuales (modelo 200) de los ejercicios 2016 y 2017 se incluyeron sendos ajustes positivos por importe de 25.433.096,62 euros.

TERCERO.- La entidad solicitaba la rectificación de las autoliquidaciones presentadas relativas al IS de los ejercicios 2016 y 2017 a fin de eliminar los ajustes practicados en cumplimiento de lo dispuesto en la Disposición Transitoria 16ª 3 de la LIS alegando, en síntesis, que la mencionada Disposición Transitoria es contraria a la Constitución Española (CE), tanto desde el punto de vista sustantivo como formal, por los siguientes motivos:

- Vulneración del principio de capacidad económica (artículo 31 CE).
- Vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima (artículo 9.3 CE).
- Conculcación del principio constitucional de igualdad ante la Ley (artículo 14 CE).
- Inadecuación del instrumento normativo empleado.

Con fecha 7 de enero de 2019, se dictó por el Inspector Regional Adjunto de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cataluña resolución desestimatoria de las solicitudes de rectificación presentadas, notificándose ese mismo día.

CUARTO.- Frente a dicha resolución desestimatoria, **XZ, SA** interpuso, con fecha 29 de enero de 2019, reclamación económico-administrativa ante el presente Tribunal Económico-Administrativo Central, tramitada con número de referencia 00/00729/2019, instando la rectificación de las autoliquidaciones y alegando, en síntesis, la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016 y de la Disposición Transitoria 16ª 3 de la LIS.

QUINTO.- Por su parte, en fecha 2 de octubre de 2019, se dictó por el Inspector Regional Adjunto resolución por la que se liquidaba el recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación correspondiente al ejercicio 2016 del IS (modelo 220), con

número de referencia **2018RSC...**, por un importe de 481.083,55 euros, conforme al siguiente desglose:

3.207.223,68 euros

Dicho acuerdo fue notificado el 3 de octubre de 2019.

SEXTO.- Frente a dicha liquidación de recargo, **XZ, SA**, interpuso, con fecha 31 de octubre de 2019, reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, tramitada con número de referencia 00/00034/2020, instando la anulación de la liquidación por el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), alegando, en síntesis, la procedencia de de la aplicación de la reducción del 25% sobre el recargo liquidado.

En virtud de lo establecido en el artículo 235.3 de la LGT, se procedió, por parte de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cataluña, a la revisión previa del acto administrativo impugnado, resultando dicha revisión en la estimación parcial de las pretensiones de **XZ, SA**.

En particular, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas anuló la liquidación del recargo sin aplicación de la reducción del 25% y dictó nuevo acto de liquidación aplicando la citada reducción, con arreglo al desglose que se detalla a continuación:

Importe base del recargo	3.207.223,68 euros
Porcentaje de recargo	15%
Importe del recargo	481.083,55 euros
Reducción del 25%	120.270,88 euros
Recargo reducido	360.812,67 euros

En dicho acto administrativo la Unidad de Gestión de Grandes Empresas exhortó a la entidad a manifestar, ante este Tribunal Central, su conformidad o disconformidad con la anulación acordada en el plazo de 15 días contados desde el día siguiente a la notificación del acuerdo, el 9 de diciembre de 2019.

En dicho plazo de 15 días la entidad manifestó que, a pesar de que sus alegaciones habían sido parcialmente estimadas, mostrando su conformidad con la anulación del acto originario exclusivamente en lo referido a la aplicación de la reducción del 25% por pronto pago, mantenía su disconformidad con la procedencia de la liquidación del recargo por presentación fuera de plazo de la declaración exigido, de modo que deseaba continuar con la tramitación de la reclamación económico-administrativa interpuesta con fecha 31 de octubre de 2019.

Las alegaciones formuladas por la entidad, mediante escrito dirigido a este Tribunal Central son, en síntesis, las siguientes:

- La resolución del este Tribunal Central 00/0072972019 se encuentra recurrida en vía contencioso-administrativa ante la Audiencia Nacional, con número de autos **.../2020**. Por ello, en la medida en que no procede la presentación de la autoliquidación complementaria del IS del ejercicio 2016, tampoco resulta procedente la liquidación del recargo. Ello por cuanto, en la medida que el recargo recurrido no es independiente de la conclusión que se alcance respecto del acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación del IS de 2016, la anulación de éste conllevará, necesariamente, la anulación del primero.
- La aplicación al recargo objeto de la presente reclamación del Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal que prevé modificar, con carácter retroactivo para los procedimientos que no sean firmes, el sistema actual de recargos por extemporaneidad por un sistema de recargos crecientes a razón de un 1% mensual.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La procedencia de la liquidación de recargo por presentación extemporánea de la declaración relativa al IS ejercicio 2016, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la reclamante.

TERCERO.- En su escrito de alegaciones objeto de este procedimiento, **XZ, SA**, se remite a las alegaciones formuladas en el procedimiento 00/00729/2019, en el que el objeto de la revisión era la desestimación de su solicitud de rectificación de las autoliquidaciones relativas al IS 2016 y 2017 a fin de que se minorara la base imponible en el régimen de consolidación fiscal, al considerar improcedente la modificación establecida en la Disposición Transitoria 16ª 3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), mediante la cual se introdujo la reversión mínima obligatoria de los deterioros de cartera fiscalmente deducibles, sobre la base de la posible inconstitucionalidad de la norma.

Por dicho motivo, entiende que ante la improcedencia de la modificación de la base imponible inicialmente declarada por dicho precepto, resulta la improcedencia del recargo por declaración extemporánea a ella asociado.

Como punto de partida cabe destacar que el artículo 3 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, introdujo en la LIS un nuevo apartado 3 en la Disposición Transitoria 16ª, que dispone lo siguiente:

"3. En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se interpretará como nula, con efectos jurídicos en la base imponible correspondiente a cada uno de los años

anterior a 1 de enero de 2015, se integrara, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes periodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos periodos impositivos, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión".

Este TEAC, en resolución de 21 de julio de 2020 relativa a la reclamación económico-administrativa con RG 00/00729/2019, señala, en el fundamento de derecho tercero, que:

"En base a esta modificación, la recurrente manifiesta haber efectuado en las autoliquidaciones individuales (modelo 200) correspondientes a los ejercicios 2016 y 2017, sendas correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias por importe de 25.433.096,62 euros.

Dichas correcciones han tenido reflejo en las autoliquidaciones del impuesto correspondientes al grupo fiscal (modelo 220).

Invocando que la citada norma adolece de vicios de inconstitucionalidad, solicita la rectificación de las autoliquidaciones presentadas a fin de que se minore la base imponible del impuesto en régimen de consolidación fiscal, como consecuencia de la eliminación de las correcciones practicadas en las autoliquidaciones individuales.

A este respecto, únicamente cabe poner de manifiesto que, según viene aplicando este Tribunal Económico-Administrativo Central, en aplicación de sólido criterio jurisprudencial, la competencia de los órganos económico-administrativos se reduce a la revisión de los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, como cabe deducir de los artículos 226 y 227 y la Disposición adicional undécima de la LGT, y no se extiende a la revisión de la legalidad o de la constitucionalidad de las normas, atribuida por el ordenamiento jurídico a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (artículo 107.3 de la Ley 30/1992) o, en su caso, al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

En idénticos términos, la resolución de este Tribunal Central de 16 de diciembre de 2020 relativa a la reclamación con RG 00/0972/2019, reiterando lo establecido en la resolución de 27 de octubre de 2020 con RG 00/02543/2018, recoge, en el fundamento de derecho tercero:

"Alega la interesada en su reclamación, exclusivamente, la inconstitucionalidad del artículo 3 del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se introdujo la Disposición Transitoria 16ª en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, que regula el Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

Pues bien, se trata esta de una cuestión respecto de la que nada puede decir este Tribunal Central en virtud de su doctrina reiterada recogida, entre otras, en sus

resoluciones de fechas 25/07/2013 (RG 4946/12, confirmada por SAN de 16-11-2015) y 08/05/2014 (RG 5271/12, confirmada por SAN de 01-06-2016), según la cual la vía económico-administrativa no es la apropiada para enjuiciar la adecuación de las normas reglamentarias a la Ley ya que, de conformidad con lo previsto en el artículo 226 de la LGT, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía está limitado a enjuiciar a los actos de aplicación de los tributos, mientras que la revisión de las cuestiones de legalidad de las normas reguladoras de los mismos se atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así, los Tribunales Económico-Administrativos únicamente pueden pronunciarse sobre la adecuación o no al Ordenamiento Jurídico de los actos administrativos dictados en materia de naturaleza tributaria, competencia que en ningún caso incluye la revisión de las normas dispositivas aplicadas para la producción de los actos impugnados, correspondiendo el control de la constitucionalidad de las leyes al Tribunal Constitucional, ya sea vía recurso de inconstitucionalidad o de amparo (artículo 27 de la Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional, en relación con el artículo 161 de la Constitución Española), y el enjuiciamiento de la legalidad de las disposiciones generales, gubernativas o administrativas, a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por medio de la interposición del oportuno recurso (artículo 112.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y artículos 25 y 26 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en relación todos ellos con el artículo 106 de la Constitución Española).

En consecuencia, dado que en el presente caso la entidad se limita a invocar una serie de causas para deducir la inconstitucionalidad de un precepto reglamentario, y no pudiendo este TEAC pronunciarse sobre la posible ilegalidad de las normas reglamentarias que tiene que aplicar, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales, hemos de desestimar las alegaciones de la reclamante sin entrar a dilucidar sobre esta cuestión al resultar incompetente para conocer de la misma, debiendo la mercantil, en su caso, plantear la pretendida inconstitucionalidad del artículo 3 del Real Decreto-Ley 3/2016, ante el órgano competente de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa".

Pues bien, reitera ahora este Tribunal Central que no puede pronunciarse sobre la ilegalidad de las normas que debe aplicar, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales. Es por ello, que deben rechazarse, en este punto, las pretensiones de la reclamante, siendo aplicable la disposición transitoria 16ª 3 de la LIS y procedente, en consecuencia, la presentación de la declaración complementaria relativa al ejercicio 2016 del IS.

No desconoce este TEAC el auto de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2021, mediante el cual se acuerda plantear la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación con el artículo 3 Primero del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se añade la disposición adicional 15ª y se modifica la disposición transitoria 16ª de la LIS. En concreto, recoge el Auto:

"Plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación al artículo 3 Primero del Real Decreto Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se añade una disposición adicional decimoquinta y se modifica la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre; por la posible vulneración de lo dispuesto en el artículo 86.1 en relación con el 31.1 de la Constitución española, suspendiendo hasta tanto no se tome una decisión por dicho órgano constitucional el plazo para dictar sentencia."

Sin embargo, en tanto en cuanto no se pronuncie el Tribunal Constitucional, deben rechazarse las pretensiones de la recurrente, sin perjuicio de que de ulteriores y eventuales recursos ante los órganos competentes haya de aplicarse lo que de ellos resulte y según sus pronunciamientos.

CUARTO.- Estimando este Tribunal Central improcedente la solicitud de rectificación de las declaraciones referentes al IS 2016 y 2017 debido a la necesaria reversión obligatoria de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, el artículo 27 de la LGT preceptúa la obligatoriedad del recargo por presentación extemporánea de declaraciones sin requerimiento previo, recargo que necesariamente ha de liquidarse a **XZ, SA**.

El artículo 27 de la LGT, tras la modificación introducida por el artículo 13.3 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, determina:

Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

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.

2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

1(...)

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

A estos efectos, la Disposición Transitoria 1ª. 1 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal indica que:

1. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

La nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor; siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza.

La revisión de los recargos no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos.

Es por ello, que procede, en este extremo, estimar las pretensiones de la **XZ, SA**, disponiendo la modificación del recargo por declaración extemporánea a ella exigido en los términos señalados en el nuevo apartado 2 del artículo 27 de la LGT, por ser la nueva regulación más favorable a la reclamante y no haber el recargo inicialmente liquidado adquirido firmeza.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.