



Roj: **STS 606/2022 - ECLI:ES:TS:2022:606**

Id Cendoj: **28079130022022100047**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/02/2022**

Nº de Recurso: **6310/2019**

Nº de Resolución: **183/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 4467/2019,**
ATS 9746/2021,
STS 606/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 183/2022

Fecha de sentencia: 15/02/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6310/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/02/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6310/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 183/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 15 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **6310/2019**, interpuesto por la procuradora doña Inmaculada Plaza Villa, en nombre y representación **DON Valentín**, contra la sentencia nº 559/2019, de 16 de mayo, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 349/2016. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 16 de mayo de 2019, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Se desestima el recurso contencioso administrativo núm. 349/2016 interpuesto por D. Valentín contra el acto objeto de esta litis; sin costas [...]".

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don Ignacio de Anzizu Pigem presentó escrito de 22 de julio de 2019, de preparación de recurso de casación contra aquella, en tanto le es desfavorable.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia identifica como infringido el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en virtud de auto de 18 de septiembre de 2019, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Plaza Villa en nombre de don Valentín, ha comparecido el 6 de noviembre de 2019; y el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, el día 11 de octubre de 2019, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 14 de julio de 2021, que aprecia que se da el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si es posible excluir el recargo por presentación extemporánea del artículo 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido propio, la presentación de la autoliquidación puede haber sido inducida o impulsada por el conocimiento de hechos relevantes dados a conocer en un procedimiento de inspección cuyo objeto es la regularización de un periodo anterior [...]".

2. La procuradora Sra. Plaza Villa, en nombre del Sr. Valentín interpuso recurso de casación en escrito de 4 de octubre de 2021, que cita como infringida la norma jurídica citada más arriba - art. 27 LGT-, solicitando:

"[...] dicte en su día Sentencia por la que, con estimación del presente Recurso de Casación, se anule la Sentencia recurrida y se dicte otra que la sustituya, por la cual se estime el Recurso Contencioso Administrativo inicialmente interpuesto y, por ende, se acuerde la nulidad del Acuerdo de liquidación del recargo por presentación voluntaria extemporánea, por importe de 13.561,24 € [...]".

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido, presentó escrito de oposición de fecha 25 de noviembre de 2021 donde solicita se desestime el recurso de casación interpuesto, confirmando la sentencia recurrida.

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 8 de febrero de 2022, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

En el proceso de instancia se impugnó la resolución de 16 de febrero de 2016, del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Cataluña, que desestimó la reclamación entablada contra el acuerdo de la Agencia Tributaria - Administración de Vía Augusta (Barcelona)- de liquidación de recargo por presentación voluntaria extemporánea de autoliquidación del IRPF, ejercicio 2011, ascendente a 13.561 euros.

El objeto, pues, de este recurso de casación, consiste en determinar si la sentencia recurrida es o no conforme a Derecho en su interpretación de la cuestión, a la postre sustancial, según el auto de admisión, consistente en determinar si es posible excluir el recargo por presentación extemporánea del artículo 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido propio, la autoliquidación intempestiva puede haber sido inducida o impulsada por el conocimiento de hechos relevantes dados a conocer en un procedimiento de inspección cuyo objeto es la regularización de un periodo anterior.

SEGUNDO.- Remisión a nuestra doctrina, establecida en la sentencia de esta Sala y Sección nº 1.579/2020, de 23 de noviembre, pronunciada en el recurso de casación nº 491/2019 .

La cuestión de interés casacional amonedada en el auto de admisión es muy similar a la establecida en el recurso de casación que nos sirve ahora de precedente. El problema jurídico que subyace en ella es el de interpretar jurídicamente el artículo 27.1 de la Ley General Tributaria, que lleva como rúbrica, expresivamente, la de "recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo", cuyo tenor literal es el siguiente:

"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".

Para la exégesis del precepto, hemos de comenzar plasmando la indicación evidente de que la propia ley extiende, en beneficio del que denomina obligado tributario -antes de serlo en una relación jurídica dada- la noción de requerimiento, vital en el entendimiento de la norma, no restringida a lo que gramatical, incluso jurídicamente, se entiende por requerimiento.

Así, según la primera entrada o acepción de la palabra en el Diccionario del Español Jurídico, con el valor de oficialidad o autenticidad que éste posee, requerimiento es tanto como "*[I]ntimación que se dirige a una persona, para que haga o deje de hacer alguna cosa o para que manifieste su voluntad con relación a un asunto*", expresión coincidente con el sentido usual del término.

Dicho esto, hemos de interpretar, con valor de doctrina jurisprudencial, si puede entenderse como requerimiento, en el sentido amplio que define la propia norma, el artículo 27.1 LGT, el hecho de que el contribuyente actúe espontáneamente al regularizar de forma extemporánea -circunstancia de la que aquí no se duda- pero inducido o estimulado por el hecho de que se sigan frente a él y con su conocimiento otras actuaciones de comprobación sobre objeto no idéntico, pero sí conexo o relacionado, sobre periodos distintos del impuesto o de figuras tributarias con fundamento los mismos o parecidos hechos.

Esto es, en otras palabras, cuando con la declaración extemporánea, aunque espontánea, aun no requerida de modo formal, se obedeciese a un designio de precaverse o anticiparse a una regularización que pudiera esperarse razonablemente a la vista de ese otro procedimiento abierto, hemos dicho que el recargo es improcedente porque hay, en sentido lato, requerimiento.

La cuestión planteada ha sido resuelta en la sentencia de este Tribunal Supremo que se cita en la rúbrica de este fundamento, en términos que se reproducen en lo sustancial:

"[...] TERCERO.- El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

La regulación de los recargos que se cuestionan en la presente ocasión se encuentra en el apartado 1 del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria , según el cual:

"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".

Como hemos dejado dicho en los antecedentes, la sentencia recurrida estimó el recurso interpuesto por Leonardo ... acogiendo la tesis de nuestra sentencia de 19 de noviembre de 2012, recaída en el recurso de casación nº 2526/2011, concretamente, añadimos ahora, haciendo suyo, textualmente, el siguiente razonamiento, contenido en su fundamento de derecho segundo:

"Fácilmente se observa que el apartado 1 del artículo 27 de la Ley General Tributaria de 2003, a diferencia del artículo 61.3 de la Ley homónima de 1963, aclara lo que debe entenderse, a estos efectos, por requerimiento previo y lo hace en términos amplísimos: "cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria".

La aplicación de esta previsión al caso de autos viene impuesta, tanto por el carácter aclaratorio que cabe otorgar a su contenido, pues no hay razón que justifique una interpretación distinta bajo los designios del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, como por la aplicación retroactiva de las normas reguladoras del régimen de los recargos, ordenada por el segundo inciso del artículo 10.2 de la Ley homónima de 2003, respecto de los actos que no sean firmes, cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

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

Debiéndose entender, por tanto, que medió requerimiento de la Administración tributaria, previo a la presentación por "BP" de autoliquidación complementaria por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000, simplemente no se cumplió el presupuesto imprescindible para que entrase en juego el recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones con resultado a ingresar y de declaraciones de las que derivan liquidaciones tributarias con ese mismo resultado".

Nótese que en el supuesto de la sentencia de 19 de noviembre de 2012 se suscribió Acta de conformidad el 10 de febrero de 2003 y que la autoliquidación complementaria extemporánea se presentó después, concretamente, el 27 de mayo de 2003. Mientras que en el asunto que nos ocupa el Acta de conformidad se suscribió el 5 de febrero de 2014 y la autoliquidación complementaria extemporánea se presentó antes, concretamente el 8 de agosto de 2013. Esa diferencia es fundamental.

De la citada sentencia de 19 de noviembre de 2019 se desprende que la expresión "sin requerimiento previo de la Administración" no se restringe a la preexistencia de comunicación o requerimiento en sentido estricto.

Ello, no obstante, sus premisas no coinciden con el asunto que nos ocupa.

Volvamos la vista atrás, concretamente a los primeros apartados de los antecedentes, para recordar que hemos dicho: ...

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

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

Del hecho de que en el Acta de conformidad firmada el 5 de febrero de 2014, relativa al ejercicio 2012, se incluya una referencia al ejercicio 2013, no se puede extraer una conclusión favorable a la interesada, puesto que, a esas



alturas, la Administración ya conocía perfectamente los datos referidos a los periodos 03, 04, 05 y 06 de 2013, dado que las autoliquidaciones extemporáneas fueron presentadas anteriormente (el 8 de agosto de 2013). Cuando H... presentó dichas autoliquidaciones complementaria, todas ellas relativas a 2013, se habían iniciado actuaciones inspectoras relativas al 2012 pero no habían concluido; concluyeron más tarde [...].

De las reflexiones expuestas, aun vinculadas estrechamente a las peculiaridades del asunto concreto que se enjuiciaba en esa ocasión, cabe extraer como corolario 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.

"[...] Pues bien, ciñéndonos al asunto debatido, debemos responder a la cuestión con interés casacional manifestando que 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 de mismo impuesto. En esas condiciones se puede considerar que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria. En cambio, no se excluye dicho recargo cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior".

En consecuencia, siguiendo el mismo criterio establecido en la sentencia parcialmente transcrita, hemos de declarar que no ha lugar al recurso de casación, toda vez que el recurso interpuesto por el Sr. Valentín adolece de gran inconcreción en lo atinente a la precisión de las fechas relevantes, determinantes del concepto que se ha de interpretar, con déficit, en detrimento de sus intereses procesales, de la exigible carga alegatoria, pues ni nos indica cuándo se adoptó el acta en el curso de la regularización de los ejercicios precedentes, ni se efectúa la menor referencia a la fecha del expresado acto-trámite de propuesta, ni por tanto la condición de posterior en el tiempo a la mencionada acta, ni tampoco al momento en que se presentó la autoliquidación original del impuesto correspondiente a 2011, lo que viene acompañado de una ausencia total de argumentación sobre la conexión entre los distintos periodos y su grado de conocimiento al tiempo de formularse la declaración tardía.

Cabe añadir que la pretensión casacional plasmada en el escrito de interposición omite toda mención a la jurisprudencia de esta Sala, establecida en el repetido recurso de casación nº 491/2019 por la sentencia a que se ha hecho referencia, la nº 1.579/2020, que dictamos el 23 de noviembre de 2020, con una antelación de once meses respecto a la formulación del escrito de interposición, en octubre de 2021. Resulta, pues, completamente extraña, no sólo la omisión de toda referencia a dicha doctrina que, como hemos visto, trae causa de otra anterior de esta misma Sala, que se menciona y glosa ampliamente en ella, sino la alusión a la llamada jurisprudencia menor de diversos tribunales de instancia que, por lo demás, no es sustancialmente distinta a la que hemos establecido.

Parece elemental recordar a la parte recurrente que, para el Tribunal Supremo, no constituye jurisprudencia, ni aun en un sentido analógico, la que emana de los tribunales de única instancia cuyas sentencias revisamos en casación, máxime cuando hay ya jurisprudencia fijada al respecto por este Tribunal Supremo, que por razón del momento en que fue dictada era conocida -o pudo serlo- por la parte recurrente. En ella se establece que la declaración extemporánea, original o complementaria, para quedar exenta del recargo del artículo 27.1 LGT, ha de formularse a la vista del acta ya levantada, como acto de progreso del procedimiento referente a ejercicios anteriores, extremo que no parece concurrir aquí, pues la parte recurrente nos lo ha ocultado.

Por lo demás, la libre absolución, confirmada en apelación, del recurrente, en un proceso penal, aun sin discutir el hecho mismo, tampoco puede exonerarle del recargo impuesto con la base de la precaria información que



nos suministra, no ya por su fecha -esta vez sí indicada, pero posterior en cuatro años a la imposición del recargo-, sino por la falta notable de observancia de la carga alegatoria que incumbe al recurrente sobre los datos precisos para considerar que el recargo, en el momento en que fue impuesto, era improcedente.

TERCERO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento segundo, por remisión al tercero de la sentencia recaída en el recurso nº 491/19.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Inmaculada Plaza Villa, en nombre y representación de **DON Valentín** , contra la sentencia nº 559/2019, de 16 de mayo, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, pronunciada en el recurso nº 349/2016.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.