Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1579/2020 de 23 Nov. 2020, Rec. 491/2019

Ponente: Merino Jara, Isaac.
Nº de Sentencia: 1579/2020
Nº de Recurso: 491/2019
Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA
ECLI: *ES:TS:2020:4438*

El Supremo resuelve recurso sobre si la declaración tributaria extemporánea debe ser espontánea para evitar el recargo

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Declaraciones extempóraneas sin requerimiento previo. Recargos derivados de la liquidación. 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.

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, contra sentencia del TSJ Comunidad Valenciana, en recurso relativo a recargos derivados de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, casando y anulando la resolución judicial impugnada para, en su lugar, desestimar recurso deducido contra resoluciones TEAR Comunidad Valenciana desestimatorias de reclamaciones económico administrativas lo que lleva aparejado la confirmación de los actos administrativos recurridos por estar ajustados a derecho.

> *L 35/2006 de 28 Nov. (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio)* art. 32.1

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.579/2020

Fecha de sentencia: 23/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 491/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: 491/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1579/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 491/2019, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que le es propia de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 25 de septiembre de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 444/2015 relativo a recargos derivados de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Comparece como parte recurrida HOLDING EMPRESARIAL HIDALGO'S SL, representado por la procuradora doña Isabel Soberón García de Enterría.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 25 de septiembre de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso núm. 444/2015, deducido por HOLDING EMPRESARIAL HIDALGóS, S.L. (HIDALGóS, en adelante) contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de febrero de 2015, desestimatorias de las reclamaciones económico administrativas n° 46/15.622/2013, n° 46/15.623/2013 y n° 46/15.624/2013 y la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 19 de febrero de 2015, desestimatoria de la reclamación económico administrativa n° 46/15.406/2013.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

1. El día 12 de abril de 2013 se iniciación actuaciones inspectoras. Inicialmente tenían por objeto los periodos mensuales 11 y 12 de 2012 en concepto de IVA, pero posteriormente se extendieron a todos los periodos mensuales de dicho año. Esas actuaciones concluyeron con la firma de un acta de conformidad con fecha 5 de febrero de 2014.

2. Con fecha 8 de agosto de 2013 HIDALGóS, presentó cuatro autoliquidaciones complementarias modelo 353 IVA Grupo de Entidades, Modelo Agregado correspondientes al ejercicio 2013, periodo 3, periodo 4, periodo 5 y periodo 6.

3. El 21 de agosto de 2013 se formula propuesta de liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación. La presentación fuera de plazo lleva aparejada la liquidación de un recargo (10 o 5 por 100, en este caso), si se considera, como es el caso, que se ha realizado sin requerimiento previo. Ese recargo excluye la exigencia de intereses de demora.

4. El día 22 de noviembre de 2013 fueron notificados a la ahora recurrida, cuatro acuerdos, fechados el día anterior, mediante los que se practicaban liquidaciones a su cargo, por importes de 9152,08, 1351,09, 350,47 y 5167,92 euros, en concepto de recargos en diversos porcentajes sobre las deudas resultantes de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido del tercer, cuarto, quinto y sexto periodo del año 2013, respectivamente, con fundamento en que la presentación de las autoliquidaciones y el pago de las deudas, se efectuaron con retraso (106, 78, 47 y 15 días, respectivamente).

5. El día 19 de diciembre de 2013 la interesada interpuso sendas reclamaciones contra los referidos acuerdos, en los que solicita tener por interpuesta la reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones de referencia, se solicite el expediente administrativo y se ponga de manifiesto el expediente para efectuar alegaciones.

6. Ante el TEAR, HIDALGóS en síntesis, expuso, en primer lugar, que los recargos participan de la naturaleza de una sanción tributaria, por lo que su exigencia debe tener carácter restrictivo; y, en segundo lugar, que la presentación de las autoliquidaciones desencadenantes de la exigencia del recargo deriva de la regularización tributaria, mediante procedimiento inspector, del Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos comprendidos en el año 2012, en la que se determina la no deducibilidad de las cuotas soportadas en determinado tipo de operaciones que realiza, por lo que dicha presentación carece del carácter espontáneo preciso para que se devengue el recargo que se le exige. Por todo ello solicita la anulación de los actos impugnados

El Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana dictó resolución en única instancia el 19 de febrero de 2015 por la que desestimó la reclamación referente al tercer periodo de 2013, y el 27 de febrero de 2015, dictó tres resoluciones en las que desestimó las restantes reclamaciones, expresando que la interesada alegó que las autoliquidaciones se presentaron para eliminar las deducciones, inicialmente aplicadas, de cuotas soportadas en determinada categoría de operaciones que en la comprobación administrativa de los periodos anteriores, previamente efectuada, se consideraron no deducibles, frente a lo cual el TEAR responde, textualmente, que la

eventual improcedente deducción de las cuotas que se corrige con la presentación de las autoliquidaciones es directamente atribuible y no deriva en absoluto del resultado de la comprobación administrativas de periodos anteriores, de manera que "pudiendo ser considerada espontánea o sin requerimiento previo, por lo que, concurriendo el resto de requisitos legalmente establecidos, considera procedente la exigencia de los recargos en que consisten los acuerdos impugnados".

Ambas resoluciones fueron impugnadas en vía contencioso-administrativa, sustanciándose el recurso ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, bajo el número de autos de procedimiento ordinario 444/2015. La parte actora basó su demanda en el carácter restrictivo en la aplicación del recargo y el concepto amplio de requerimientos previo de la administración.

La sentencia, de 25 de septiembre de 2018, estimó el recurso. En su fundamento jurídico cuarto, en referencia a la cuestión objeto de debate, afirma:

"En el caso de autos razona la parte actora que presentó declaraciones extemporáneas eliminando unas deducciones por cuanto no fueron aceptadas en el procedimiento inspector de ejercicios anteriores determinados gastos, por lo que dichas declaraciones no se presentan con el requisito de "sin requerimiento previo de la administración" pues tienen su razón en la referida decisión inspectora, y por ello, en el sentido en que dicho requerimiento ha sido interpretado por el TS, lo que determina que no cabe en el caso de autos la aplicación del recargo.

Efectivamente, el TS en un supuesto análogo al que se suscita en estos autos, dictó la sentencia de fecha diecinueve de noviembre de dos mil doce en el recurso de casación 2526/11, en la que concluye que mediando un previo procedimiento liquidatario de ejercicios anteriores la declaración extemporánea que deriva de los criterios establecidos por la administración no se califica como declaración sin requerimiento previo, razón por la que procedemos a estimar el recurso".

SEGUNDO.- *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de septiembre de 2018.

2. En dicho escrito identificó como infringidos por la sentencia recurrida, los siguientes preceptos: el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], en relación con la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (casación 2526/2011; ES:TS:2012:7414).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de diciembre de 2018, habiendo comparecido ambas partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

4. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 23 de mayo de 2019, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistentes en:

"Aclarar, matizar o precisar la doctrina contenida en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera, pronunciada en el recurso de casación nº 2526/2011, 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 hecho de que en un procedimiento de comprobación e investigación relativa a un periodo

determinado -aquí 2012- se ponga de manifiesto la improcedencia de una deducción fiscal que también lo sería en relación con el periodo 2013 y el contribuyente, a la vista del criterio administrativo, presente una autoliquidación complementaria extemporánea, correctora de la inicial, antes de darse inicio al procedimiento de comprobación de éste último periodo.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 27 de la Ley General Tributaria".

TERCERO.- *Interposición del recurso de casación.*

El Abogado del Estado presentó escrito de interposición del recurso de casación con fecha 10 de junio de 2019 en el que observa los requisitos legales pertinentes.

El escrito concluye concretando la pretensión casacional que se deduce, en el sentido siguiente: "se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que fije la siguiente doctrina:

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:

1° 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

2° 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".

CUARTO.- *Oposición al recurso.*

La representación procesal de HIDALGóS presentó escrito de oposición al recurso de casación el 4 de septiembre de 2019. En el mismo, sobre la cuestión que nos ocupa, dice: "No existe óbice a que el Alto Tribunal al hilo de la cuestión suscitada pueda matizar, delimitar aclarar o concretar el supuesto de hecho del artículo 27 de la Ley General Tributaria en la aplicación de los recargos. Por lo demás, es lo lógico, como ya se dijo en la oposición de la admisión, la función interpretativa del alcance y contenido de las normas jurídicas a través de la jurisprudencia, sobre todo, cuando estamos frente a expresiones jurídicas genéricas o abiertas que requieren ser delimitadas en su aplicación para evitar el ejercicio del abuso de derecho o el ejercicio antisocial del mismo.

Sí existe radical oposición a que el caso concreto que aquí se analiza no pueda ser acogido dentro de los supuestos que la norma exime para la imposición del recargo porque la labor investigadora de la Inspección, dada la peculiaridad de los hechos, reveló las irregularidades que derivan de concretas operaciones comerciales que se prolongaron más allá de los periodos objeto de comprobación y que fueron reflejadas en los hechos cuya conformidad se prestó.

En consecuencia, nos oponemos a la casación y anulación de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 25 de septiembre de 2018, dictada en el Recurso Contencioso - Administrativo número 444/2015".

QUINTO.- *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 29 de septiembre de 2020 para la votación y fallo del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación y cuestiones con interés casacional.*

El día 12 de abril de 2013 se iniciación actuaciones inspectoras. Inicialmente tenían por objeto los periodos mensuales 11 y 12 de 2012 en concepto de IVA, pero posteriormente se extendieron a todos los periodos mensuales de dicho año. Esas actuaciones concluyeron con la firma de un acta de conformidad con fecha 5 de febrero de 2014.

El día 22 de noviembre de 2013 fueron notificados a HIDALGóS cuatro liquidaciones en concepto de recargos en diversos porcentajes sobre las deudas resultantes de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido del tercer, cuarto, quinto y sexto periodo del año 2013.

El día 19 de diciembre de 2013 HIDALGóS interpuso reclamaciones económico administrativas contra las referidas liquidaciones. El Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, con fecha 19 de febrero y 27 de febrero de 2015, desestimó las cuatro reclamaciones citadas. Las dos resoluciones fueron impugnadas en vía contencioso-administrativa ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. La parte actora basó su demanda en el carácter restrictivo en la aplicación del recargo y el concepto amplio del concepto de requerimiento previo de la Administración. La sentencia, de 25 de septiembre de 2018, estimó el recurso.

La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió a trámite el presente recurso de casación en auto de 23 de mayo de 2019, en el que aprecia que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistentes en:

"Aclarar, matizar o precisar la doctrina contenida en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera, pronunciada en el recurso de casación nº 2526/2011, 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 hecho de que en un procedimiento de comprobación e investigación relativa a un periodo determinado -aquí 2012- se ponga de manifiesto la improcedencia de una deducción fiscal que también lo sería en relación con el periodo 2013 y el contribuyente, a la vista del criterio administrativo, presente una autoliquidación complementaria extemporánea, correctora de la inicial, antes de darse inicio al procedimiento de comprobación de éste último periodo".

SEGUNDO.- *Los términos de la controversia y la posición de las partes.*

La Abogacía del Estado considera 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 artículo 27 LGT, se exige que la regularización que procede en el ejercicio posterior sea consecuencia directa de la regularización establecida en el ejercicio comprobado.

Si la regularización es consecuencia de la practicada en un ejercicio anterior, el requerimiento previo puede entenderse que abarca al 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.

Sigue señalando después la Abogacía del Estado que, según resulta del Acta de conformidad y de la propuesta de acuerdo sancionador de 5 de febrero de 2014, aportados por la interesada junto al escrito de demanda ante el tribunal valenciano, las actuaciones previas de la Inspección tributaria correspondientes al IVA del ejercicio 2012 de HIDALGóS no tuvieron como resultado la modificación de importes que debieran aplicarse o reflejarse en la liquidación del impuesto de otros periodos o ejercicios, en particular en el ejercicio 2013, sino que lo que se puso en evidencia fue la existencia de cuotas de IVA soportado inexistentes (servicios no prestados o adquisición de bienes cuyo precio era muy inferior), habiendo finalizado las actuaciones de comprobación inspectora con la incoación de Acta de conformidad y acordándose la imposición de sanciones por infracciones tributarias calificadas como graves y muy graves, exclusivamente, en relación con el 2012.

Manifiesta, acto seguido, que no puede entenderse que mediara requerimiento previo en el sentido en que se alude a este requisito por la STS 19 de noviembre de 2012, rec. cas. 2526/2011 por cuanto las autoliquidaciones complementarias extemporáneas se refieren a periodos posteriores respecto a los que no se había realizado actuación administrativa alguna conducente a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria, y sin que la rectificación derive necesariamente de la regularización previa, en el sentido antes expresado.

En este caso, la regularización tardía no se debe al conocimiento sobrevenido del derecho a una deducción originada en un ejercicio anterior, sino más bien a que a través de la autoliquidación extemporánea el contribuyente ha tratado presumiblemente de regularizar cuotas que ha deducido en el ejercicio 2013 de manera improcedente.

Asegura que la Administración tributaria no ha faltado a la buena fe, pues no podía regularizar el ejercicio siguiente sin desarrollar las actuaciones propias del procedimiento inspector porque los ajustes no derivan del resultado de lo comprobado en 2012. Las declaraciones complementarias eran necesarias dado que, como se ha dicho, entonces la Administración, únicamente, estaba comprobando el ejercicio 2012, desconociendo en ese momento la existencia de cuotas indebidamente deducidas en 2013.

Particularmente significativo es -subraya la Abogacía del Estado- el hecho de que las autoliquidaciones complementarias se presentaran antes de que se tuviera por notificado el acuerdo de liquidación del ejercicio 2012.

Desde esta perspectiva, afirma, yerra el tribunal de instancia cuando considera que existe un requerimiento previo en el sentido en que lo contempla la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, porque la comprobación del ejercicio 2012 no conduce sin más a la necesidad de regularizar el ejercicio 2013. Para ello sería necesario desarrollar un procedimiento de comprobación del ejercicio 2013.

En fin, sostiene que las declaraciones extemporáneas cumplieron en este caso su finalidad propia, que es incentivar el cumplimiento voluntario antes de que se efectúe un requerimiento de los comprendidos en el párrafo 2 del artículo 27.1 LGT. En las mismas se aporta información nueva y desconocida por la Administración, rectificando aquellas cuotas que se habían deducido incorrectamente.

Por todas estas razones, concluye que en el presente caso se presentaron declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, subsumibles en el supuesto previsto en el artículo 27.1 LGT, siendo ajustada a derecho la exigencia del recargo previsto en ese precepto.

HIDALGóS presentó escrito de oposición al recurso de casación el 4 de septiembre de 2019 en el que sostiene, en síntesis, que siendo la Inspección conocedora de los hechos y circunstancias que acaecen en periodos posteriores a los que son objeto de regularización, la conducta del contribuyente

es obligada; procediendo a la presentación de las declaraciones complementarias, debido a que los hechos y circunstancias que la Inspección pone en evidencia, afectan directamente a periodos posteriores.

Asegura HIDALGóS que al tiempo en que se efectuaron las actuaciones inspectoras, estaba inscrita en el régimen de devolución mensual de IVA. El inicio de las actuaciones inspectoras tuvo su origen en la solicitud de devolución del exceso del saldo de IVA deducible al final de los periodos 11 y 12 de 2012. Por tanto, dado que existía la obligación legal de solicitar la devolución del IVA en cada uno de los periodos de liquidación en los que se incurriese en un exceso de cuotas a compensar respecto a las repercutidas, no era posible que existiese arrastre de cuotas a compensar a periodos posteriores. Este supuesto -afirma- es diferente al de compensación de las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades, que es el supuesto al que el Abogado del Estado pretende ceñir la doctrina sentada por la STS de 19 de noviembre de 2012. En el presente caso, afirma, la presentación de declaraciones complementarias en periodos posteriores está directamente relacionada con el análisis de la devolución de las cuotas de IVA objeto de Inspección.

Mantiene HIDALGóS que en los hechos reflejados en el Acta de Conformidad de fecha 5 de febrero de 2014 con número A01 78954431, que tiene por objeto el concepto impositivo Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2012, no solo se hace una referencia a las operaciones realizadas durante el ejercicio 2013 **,** sino que además se cuantifican. Es por ello que HIDALGóS concluye que los hechos constatados en el Acta son el resultado de las actuaciones inspectoras cuyo inicio se produjo el día 12 abril de 2013.

Por lo tanto, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, sí hubo un requerimiento previo de la Administración en toda regla, con lo que debe desestimarse el recurso; en particular, porque la propia Administración era perfectamente conocedora de los hechos y circunstancias con relevancia tributaria que trascendían a los periodos objeto de Inspección.

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 HIDALGóS 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:

- que el día 12 de abril de 2013 se iniciación actuaciones inspectoras en concepto de IVA, ejercicio 2012.

- que esas actuaciones concluyeron con la firma de un Acta de conformidad con fecha 5 de febrero de 2014.

- que el 8 de agosto de 2013 HIDALGóS, presentó cuatro autoliquidaciones complementarias modelo 353 IVA Grupo de Entidades Modelo Agregado correspondientes al ejercicio 2013, periodos 03, 04, 05 y 06.

- que el 21 de agosto de 2013 se formuló propuesta de liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación.

- y que el día 22 de noviembre de 2013 tuvo lugar la notificación de cuatro liquidaciones de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación, por importes de 9152,08, 1351,09, 350,47 y 5167,92 euros, resultantes de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido del tercer, cuarto, quinto y sexto periodo del año 2013; y,

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. HIDALGóS 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 concusión 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 HIDALGóS presentó dichas autoliquidaciones complementaria, todas ellas relativas a 2013, se habían iniciado actuaciones inspectoras relativas al 2012 pero no habían concluido; concluyeron más tarde.

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.

CUARTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La pretensión de la Abogacía del Estado es que se declare que la sentencia de instancia ha infringido el artículo 27 LGT y, en virtud de ello, solicita que se case la sentencia recurrida. Por el contrario , HIDALGóS solicita que se acuerde la desestimación del presente recurso y, por consiguiente, que se confirme la sentencia recurrida.

A la vista de lo manifestado en los fundamentos de derecho precedentes declaramos haber lugar al recurso de casación, interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia dictada el 25 de septiembre de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 444/2015 relativo a recargos derivados de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se casa y anula.

También declaramos, actuando como tribunal de instancia, la desestimación del recurso núm. 444/2015, deducido por HOLDING EMPRESARIAL HIDALGóS, S.L. contra las resoluciones del Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fechas 19 y 27 de febrero de 2015, lo que lleva aparejado la confirmación de los actos administrativos recurridos por estar ajustados a derecho.

QUINTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las

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 :

PRIMERO.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

SEGUNDO.- Haber lugar al recurso de casación núm. 491/2019, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que le es propia de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 25 de septiembre de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 444/2015 relativo a recargos derivados de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se casa y anula.

TERCERO.- Desestimar el recurso núm. 444/2015, deducido por HOLDING EMPRESARIAL HIDALGóS, S.L. contra las resoluciones del Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de febrero de 2015, desestimatorias de las reclamaciones económico administrativas n° 46/15.622/2013, n° 46/15.623/2013 y n° 46/15.624/2013 y la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 19 de febrero de 2015, desestimatoria de la reclamación económico administrativa n° 46/15.406/2013, lo que lleva aparejado la confirmación de los actos administrativos recurridos por estar ajustados a derecho.

CUARTO.- 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.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Dª. Esperanza Córdoba Castroverde.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.