



Roj: **STS 7414/2012** - ECLI: **ES:TS:2012:7414**

Id Cendoj: **28079130022012101293**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/11/2012**

Nº de Recurso: **2526/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1503/2011,**
STS 7414/2012

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecinueve de Noviembre de dos mil doce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 2526/11, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 30 de marzo de 2011 por la Sección Segunda de Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 141/08 , relativo a un recargo por presentación extemporánea de autoliquidación por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000. Ha intervenido como parte recurrida la compañía BP ESPAÑA, S.A.U., representada por la procuradora doña Olga Rodríguez Herranz.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- BP ESPAÑA, S.A. («BP», en adelante), presentó el 27 de mayo de 2003 una autoliquidación complementaria por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 con un resultado a ingresar de 2.004.322,65 euros.

Con fecha 15 de septiembre de 2003, el Jefe de Servicio Especial de Grandes Empresas de la Unidad Central de Grandes Empresas de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicó a esa compañía el recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación, proponiendo la liquidación de un recargo del 20 por 100 de la cantidad a ingresar resultante de la autoliquidación (400.864,53 euros) y de intereses de demora por importe de 159.275,01 euros, con sustento en el artículo 61.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre).

A la vista de las alegaciones formuladas por «BP» frente a la propuesta de liquidación, en escrito registrado el 30 de septiembre de 2003, la Jefa de Unidad de Gestión de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con fecha 27 de marzo de 2006, le giró un recargo del 20 por 100 de la cantidad a ingresar resultante de la autoliquidación (400.864,53 euros) e intereses de demora por importe de 48.323,40 euros, al amparo del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 y del artículo 27 de la homónima Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), aplicando retroactivamente este último en cuanto resultaba norma más favorable, ex artículo 10.2 de esta última ley, ascendiendo la suma total liquidada a 449.187,93 euros.

El recurso de reposición que «BP» promovió contra este último acuerdo fue estimado en parte, en resolución de 26 de mayo de 2006, reduciéndose la cantidad inicialmente liquidada a 416.025,63 euros (372.020,22 euros de recargo y 44.005,41 euros de intereses de demora).

«BP» promovió reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, a la que se dio el número R.G. 2576-06, siendo rechazada por resolución de 14 de febrero de 2008. Agotada la vía



administrativa interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, al que se otorgó el número 141/08, que fue seguido ante su Sección Segunda, resultando estimado en sentencia de 30 de marzo de 2011, que declara la nulidad de los actos administrativos impugnados por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, reconociendo el derecho de la mercantil recurrente al reintegro de los gastos ocasionados por el aval prestado. El presente recurso de casación tiene por objeto dicha sentencia.

En su fundamento jurídico segundo se describen los datos de hecho relevantes, de los que aquí interesa destacar los que siguen:

«[...] BP ESPAÑA, S.A.U., sociedad dominante del Grupo Consolidado Fiscal nº 7/85, presentó la declaración-autoliquidación del Grupo por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, el 25 de julio de 2001. En ella, y entre otros elementos que determinaban la cuota del ejercicio, se aplicaron 1.150.949.279 pesetas (6.917.344,48 euros) de bases imposables negativas de ejercicios anteriores, y deducciones por inversiones, también provenientes de ejercicios anteriores, por importe de 630.697.201 pesetas (3.790.566,52 euros). La declaración-autoliquidación arrojó una cuantía a devolver de 2.631.601.192 pesetas (15.816.241,7 euros) que le fue abonada al contribuyente el 28 de diciembre de 2001.

El 28 de junio de 2001, los órganos de inspección de la O.N.I. iniciaron actuaciones de comprobación e inspección del Grupo nº 7/85, que abarca los ejercicios 1996 a 1999 (ambos inclusive). Tales actuaciones finalizaron mediante actas de conformidad suscritas el 10 de febrero de 2003, una de cuyas declaraciones consistía en que las bases imposables negativas que el sujeto pasivo podía aplicar en el ejercicio 2000 y siguientes se redujeron en 822.252.928 pesetas (4.941.839,63 euros), quedando fijadas en 328.696.351 pesetas (1.975.504,86 euros). Igualmente las deducciones por inversiones en activos fijos que el contribuyente podía aplicar en el ejercicio 2000 y siguientes se redujeron en 22.078.099 pesetas (132.692,05 euros) quedando fijadas en 608.619.102 pesetas (3.657.874,47 euros).

El 27 de mayo de 2003, BP ESPAÑA, S.A.U., presentó declaración complementaria del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2000, como consecuencia de los datos modificados por la Inspección, en que se reconocía una cantidad a ingresar de 2.004.322,65 euros.

[...].»

En los fundamentos jurídicos tercero a quinto se halla la *ratio decidendi* de la cuestión jurídica debatida: la procedencia de aplicar al caso el recargo por la presentación voluntaria extemporánea de una autoliquidación con resultado a ingresar.

La Sala de instancia reflexiona en el tercer fundamento sobre la naturaleza jurídica de dichos recargos y sobre las consecuencias que de la misma dimanar. Interpreta que:

«[...] no puede[n] quedar desvinculado[s] de la idea que surge del art. 4.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes -el denominado Estatuto del Contribuyente- conforme al cual "3. Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado...", previsión con la que continúa el art. 10.2 de la Ley 58/2003, que en semejantes términos proclama que "...las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado".

Esa retroactividad *in bonam partem* no sólo significa [...] la previsión de la ley en relación con la norma aplicable en el tiempo a los recargos que sean procedentes, la cual sería, además, una derogación singular o excepción al principio general de irretroactividad consagrado en el mismo artículo 10.2 LGT de 2003, en su párrafo primero, que tiene el siguiente tenor: "...2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento...", sino que, además, emparenta en cierto modo relativo, que es el que hay que desentrañar, a los recargos con las sanciones tributarias, puesto que para ambos se reconoce en favor del contribuyente la aplicación de la norma más favorable, sea o no la estrictamente aplicable *ratione temporis* al asunto de que se trate.

Esta semejanza de naturaleza, como decimos, es relativa y no nos debe llevar a una identificación plena entre la sanción tributaria y los recargos previstos en el art. 27 de la LGT 2003, en el sentido de que a éstos les sea aplicable en su integridad el régimen de normas y principios propios de la potestad sancionadora de la Administración y, entre otros, el principal de ellos, que es la aplicación de los principios del Derecho penal, pero sí aproxima el recargo a la sanción en cuanto a la aplicación de otros principios que hacen ya especialmente inadecuada la afirmación, contenida en el acuerdo de imposición del recargo de 27 de marzo de 2006, aquí impugnado, de que la finalidad del recargo es compensadora a la Administración por perjuicio económico causado al Tesoro Público como consecuencia del retraso en el ingreso. Si esa fuera en rigor la esencia del



recargo, carecería de sentido la compatibilidad de éste con la simultánea exigencia de los intereses de demora (art. 61.3 LGT 1963), dirigidos a satisfacer la misma finalidad que la predicada para los recargos.

En suma, la relativa identificación de la sanción con el recargo -y entre ellos, el que surge como consecuencia de la declaración extemporánea y espontánea- nos lleva a la conclusión de que la finalidad del recargo, en armonía con la jurisprudencia constitucional, exige una interpretación restrictiva de los presupuestos de hecho que legalmente determinan su exigibilidad y, en caso de duda, que esa interpretación de las normas se produzca en favor del contribuyente, a quien siempre le serían girados los intereses de demora -estos sí con indudable naturaleza remuneratoria o compensatoria del perjuicio económico causado por el retraso en el cumplimiento de la obligación-, pero no necesariamente el recargo.

Éste, a diferencia de la sanción, no exige en modo alguno, para su imposición, una indagación en la conducta del obligado tributaria acerca de la culpabilidad que concurra en su conducta, bien dolosa, bien culposa o por negligencia. En tal sentido, el recargo entraña una responsabilidad de carácter objetivo. Ahora bien, el imperativo de interpretar la procedencia de éste de un modo restrictivo -conforme al principio general plasmado en el aforismo *favorabilia amplianda, odiosa restringenda* -, nos lleva a examinar los elementos que integran en la ley el presupuesto de hecho del que surge el gravamen del recargo y que figuran en el art. 27.1 de la LTG de 2003, que bajo la rúbrica de "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo", señala lo 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".

Dos son, pues, los elementos que integran el presupuesto de hecho habilitante del recargo: a) el primero de ellos, que se lleve a cabo por el obligado tributario una autoliquidación o declaración fuera de plazo, actividad que aquí no se pone en tela de juicio, con la salvedad de que la declaración del ejercicio 2000 que hace nacer el recargo es meramente complementaria de la que en su día se presentó, en forma tempestiva, en cumplimiento del deber de autoliquidación; b) el segundo de ellos, que se lleve a cabo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, concepto que en la ley anterior no venía definido, pero que en el reseñado art. 27 LGT puede adoptar varias formas o modalidades que a título ejemplificativo se reflejan en el precepto.

Es fácilmente constatable que si la Administración interpreta de modo restrictivo el concepto "requerimiento previo", que constituye un ámbito negativo en la definición del supuesto fáctico habilitante, estará ampliando paralelamente los casos en que el recargo sería exigible. Expresado de otro modo, si la Inspección se abstiene de efectuar ese requerimiento o, de otro modo, exigir una deuda tributaria previamente determinada como consecuencia de la regularización de otros ejercicios previos, pero conexos con el ejercicio 2000, en tanto determinan efectos negativos en éste, estará provocando artificialmente la aparición del recargo, forzando el concepto negativo de la ausencia de requerimiento previo para, de esa manera, crear la posibilidad imponerlo».

Partiendo de esas reflexiones, la Audiencia Nacional concluye en el cuarto fundamento que «la declaración extemporánea se produjo, sólo de forma nominal, sin requerimiento previo, en el sentido de que tal declaración que condujo al establecimiento del recargo no es espontánea, en tanto que sólo obediente a la libre voluntad e iniciativa del contribuyente, sino que viene causalmente determinada por la regularización llevada a cabo en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 a 1999». Las razones que aduce para llegar a esa conclusión son todas las que siguen:

«a) No hay ninguna razón jurídica que pueda válidamente esgrimir la Administración para no haber regularizado, con ocasión de la comprobación efectuada en los ejercicios 1996 a 1999, también el ejercicio 2000, habido cuenta de la conexión directa entre unos y otros, inseparables en cuanto que la disminución de las bases imponibles y de las deducciones en la cuota, por inversión en activos fijos nuevos, resultante de la comprobación de los citados ejercicios, necesariamente influía en las compensaciones o aplicaciones llevadas a cabo en el ejercicio 2000.

Es decir, si de las actas de conformidad -y sus consiguientes liquidaciones presuntas- resulta de forma cierta e indubitada una deuda tributaria nueva en relación con un ejercicio distinto de los abarcados por el procedimiento inspector, fruto de la minoración en el ejercicio 2000 de los créditos fiscales objeto en su día de una compensación o aplicación, en la autoliquidación, por importe superior al que luego se acreditó mediante una actuación inspectora como procedente -con la consiguiente necesidad del exigible ajuste-, debió ser la Administración la que exigiera esa deuda tributaria, de oficio, sin relegar a una pretendida iniciativa del obligado tributario la declaración y pago de la diferencia.



b) De lo señalado en el apartado anterior deriva que las potestades públicas no sólo entrañan el ejercicio de poderes, derechos y facultades en favor de la Administración que las ostenta por atribución legal, sino que supone el cumplimiento de correlativos deberes por parte de ésta que no puede dejar de observar. El principio de legalidad, así como el de seguridad jurídica y, también de modo singularmente relevante en el caso enjuiciado, el de buena fe, imponen a la Administración, en el ejercicio de sus potestades públicas, no dirigirse sólo a los aspectos que le favorecen, sino también aquéllos otros que eventualmente le puedan perjudicar.

Aplicado este axioma general a la potestad de inspección de los tributos, debe indicarse que, si bien no queda perfectamente configurado en la ley que en el alcance cronológico del periodo objeto de la actividad de comprobación o investigación se deba partir de una reglas apriorísticas -pues lo único que se impone es el alcance parcial o general de la actividad comprobadora, referida ésta a uno o varios periodos o ejercicios en los impuestos periódicos, en que el hecho imponible se manifiesta de forma prolongada o continua, como sucede con el Impuesto sobre Sociedades, pero no así el número de periodos o ejercicios a que alcanza el procedimiento- no es menos cierto que la Administración no actúa con sometimiento al principio de buena fe si, a la vista de que el resultado de una regularización llevada a cabo por ella misma determina una consecuencia fiscal en ejercicios posteriores a los abarcados por la comprobación abierta, no extiende a estos ejercicios el procedimiento y la subsiguiente regularización, levantando acta y ofreciendo al interesado la posibilidad de rubricar su conformidad.

c) Lo anteriormente dicho conduce a la necesaria relativización del deber de declarar a cargo del sujeto pasivo. Este tiene el la obligación legal de poner en conocimiento de la Administración el hecho imponible, así como de cuantificarlo y, si arroja una suma que deba ser ingresada, el de efectuar el oportuno ingreso. Tal obligación personal de hacer está constitucionalmente habilitada en el art. 31.3 de la CE, en relación inmediata y directa, en este caso, con el deber de contribuir (art. 31.1) y definida legalmente en el art. 122 de la LGT, cuyo apartado 1 dice lo siguiente: "1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar".

Es obligado poner de relieve la innecesariedad de una autoliquidación complementaria, cuyo régimen se encuentra en el art. 122.2 de la propia LGT, cuando ya la Administración tiene en su poder el conocimiento de los elementos necesarios para exigir la deuda a que se referiría, en principio, la autoliquidación, toda vez que no sólo sería superfluo comunicar a la Administración "...los datos necesarios para la liquidación del tributo..." en el caso aquí debatido, puesto que ésta ya los posee, en la medida en que derivan de un modo causalmente directo e inmediato de los ajustes practicados en la actividad comprobadora de los ejercicios 1996 y 1999, sino que tampoco tiene sentido acometer tarea alguna de calificación y cuantificación de esa obligación tributaria debida, pues el importe de la deuda tributaria que originó la autoliquidación complementaria es coincidente con el que la propia Inspección ya pudo conocer por razón de su actividad inspectora de 1996 a 1999, de donde surge una minoración de las bases imponibles y de las deducciones que, generadas en ese periodo temporal, tienen un reflejo necesario en el ejercicio 2000.

En otras palabras, carece de sentido que pese en exclusiva sobre el obligado tributario la carga de autoliquidar el Impuesto, de forma complementaria, precisamente para poner en conocimiento de la Administración datos que ésta ya posee, necesarios para fijar una deuda tributaria cuyo importe ésta ya conoce perfectamente.

Frente a lo anterior se podría argumentar que el obligado tributario ha efectuado esa autoliquidación *motu proprio*, de forma voluntaria, sin que la Inspección le obligara a ello, razón por la cual cuanto se ha señalado anteriormente sobre la innecesariedad de tal autoliquidación perdería su razón de ser, pero tal alegato -que no se contiene en el escrito de contestación del Abogado del Estado, que no lleva su fundamentación jurídica a reflexiones de esta índole- no priva de valor a lo que se ha señalado con anterioridad respecto al valor de la autoliquidación, que no discutimos en este proceso, puesto que lo que cabe discutir no es la relevancia de ese acto jurídico del contribuyente, sino las consecuencias con que se castiga a éste por la pretendida extemporaneidad que se le imputa, que es otra cosa bien distinta y, precisamente, la que en este proceso se dilucida.

d) Tiene pleno sentido, a los efectos que hemos manifestado, lo que regula el art. 122.2 de la LGT 2003, párrafo 2º, expresamente invocado por el recurrente, en cuanto a la posibilidad de efectuar una regularización complementaria, mediante autoliquidación, con exclusión del recargo del art. 27.1, en los casos de acaecimiento sobrevenido del deber tributario, en estos términos: "No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al



período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento de la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora".

Es cierto que la norma prevé *expressis verbis* los casos de pérdida sobrevenida del derecho a una exención, deducción o incentivo fiscal, ocasionada al incumplimiento del obligado tributario de los requisitos a que se condiciona legalmente su disfrute, pero no cabe sino considerar que dicha norma también permite extender su ámbito de aplicación a todos los demás casos en que la regularización tardía obedece al conocimiento sobrevenido de hechos relevantes para la determinación de la deuda tributaria, esto es, a todos los supuestos en que no se pudieron incluir, sin culpa o negligencia del interesado, en la autoliquidación originaria, presentada en tiempo y forma, todos los datos y conceptos relativos al hecho imponible y a su cuantificación, que es justamente lo que aquí sucede, en que la autoliquidación del ejercicio 2000 se llevó a cabo en contemplación de unas cantidades que, en concepto de bases imponibles negativas a compensar y de deducciones a aplica en la cuota, únicamente fueron alteradas en su cuantía como consecuencia de una actuación inspectora, por lo que no pudo en rigor el contribuyente conocer, al tiempo de su autoliquidación primitiva, los elementos del hecho imponible y de la base imponible necesarios para determinar de forma definitiva la deuda tributaria y proceder a su ingreso.

La razón para la aplicación al caso del invocado art. 122.2 LGT es que si la ley arbitra un mecanismo idóneo para la declaración complementaria basada en el incumplimiento de condiciones para el disfrute de exenciones, deducciones u otros beneficios fiscales, es decir, en causas que en cierto modo son imputables al obligado tributario -excluyente del recargo por declaración extemporánea- no hay motivo jurídico que impida extender ese efecto favorable a una situación jurídica en que se conocen elementos nuevos que afectan a la regularización y que no son debidos de forma directa al contribuyente, sino que traen su causa directa en el efecto reflejo de la comprobación efectuada respecto de otros ejercicios anteriores, que necesariamente modifica los datos de los que originariamente se partió en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2000.

Siendo ello así, no puede hablarse en sentido propio de autoliquidación espontánea en este caso, puesto que está inducida y es consecuente a una actividad inspectora sin la cual tal autoliquidación no se hubiera podido presentar, a lo que cabe añadir que sólo después de conocer el resultado de la conformidad prestada a las actas de los ejercicios 1996 a 1999 se pudo autoliquidar por la diferencia puesta de manifiesto en tales actas.

e) Cabe añadir a lo anterior que el recargo previsto en el art. 27 de la LGT de 2003 -como también sucedía con el art. 61.3 de la LGT de 1963 - se impone en uno u otro peldaño de la escala gradual prevista en la norma, la cual se determina en función del tiempo transcurrido desde el agotamiento del plazo establecido para la presentación e ingreso que de forma extemporánea y tardía se cumple, lo cual refuerza la improcedencia del recargo impuesto si se tiene en cuenta que la razón de ser de ese incremento progresivo del porcentaje con que es exigible el recargo -del 5, 10, 15 o 20 por ciento, respectivamente- sobre la base económica definida en el art. 27.2 LGT, es en el caso que nos ocupa un factor sobre el que el contribuyente no ha podido tener control alguno, pues la declaración complementaria desencadenante del recargo que ahora se controvierte sólo ha sido posible realizarla una vez transcurrido el plazo de un mes para entender tácitamente confirmada el acta de conformidad, fruto a su vez de una actividad inspectora cuyos plazos no le era posible al interesado alterar o precipitar.

En otras palabras, si con el sistema gradual del recargo del art. 27 LGT se trata de estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales y, por ende, aplicar un gravamen de mayor intensidad cuanto mayor también sea la tardanza en el cumplimiento de ese deber -lo que, sin duda, viene a poner en cuestión que la naturaleza jurídica de estos recargos no sea muy similar a la sancionadora, siendo de destacar que la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos humanos -TEDH- de 23 de noviembre de 2006, asunto Jussila c. Finlandia, parece partir de una asimilación del recargo fiscal con la sanción tributaria, a efectos de interpretación del artículo 6 del CEDH -, esa tardanza aquí es indiferente y puede ser perfectamente desligada de la voluntad del interesado.

Siendo ello así, no es posible aplicar en este caso el 20 por 100 previsto para los supuestos en que la declaración se produjera una vez transcurridos los 12 meses desde el momento en que debió formularse la declaración, cuando dicha demora no dependió de la voluntad del recurrente, sino que estuvo condicionada, en su existencia misma y en el momento de presentarse la declaración complementaria, por los elementos ajenos a su conducta a los que constantemente nos venimos refiriendo.

f) Por último, no se cumplen tampoco, en el caso presente, los fines institucionales para los que está prevista la imposición del recargo por declaración extemporánea, pues si el fundamento de éste es el de estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias y, de forma equivalente, desincentivar su retraso, no



cabría aquí considerar que la conducta del contribuyente debiera ser reprochada con ese gravamen, cualquiera que fuera su naturaleza jurídica, pues la autoliquidación formulada en su día para la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al grupo consolidado se realizó dentro del plazo legal, en tanto que la que se presenta con posterioridad -frente a la que se reacciona con la imposición del recargo- no incurre en la hipótesis de la norma y, además, no lesiona o afecta al bien jurídico que se trata de proteger, lo que debería ser suficiente para excluirlo como respuesta del ordenamiento jurídico frente a la demora producida, atendida la razón determinante de esa segunda declaración, complementaria de la que se efectuó tempestivamente en su día.

Quiere ello decir que, pese a que el recargo no es en sentido genuino una sanción, no por ello su imposición debe desligarse de la idea de voluntariedad -que no es aquí utilizada como elemento configurador de la responsabilidad subjetiva, sino como requisito ausente en aquellos casos en que la regularización, siendo formalmente extemporánea, no es espontánea, siendo de añadir que únicamente está justificado el recargo cuando se lesiona el bien jurídico para el que la ley lo habilita, que es el del estímulo de las obligaciones espontáneas, anteriores al requerimiento de la Administración, hipótesis para el que han de evaluarse las circunstancias que rodean esa iniciativa del interesado y, por lo que hace al presente recurso, teniendo en cuenta que la regularización espontánea efectuada no era idónea para conferir a la Administración el conocimiento de algo que necesariamente desconociera, antes bien era una actividad anodina para alcanzar ese fin de puesta en conocimiento que, por tal razón, no pone en evidencia que se haya comprometido el bien jurídico que justifica el recargo».

La Sala a *quo* argumenta en el quinto fundamento por qué las razones expuestas no contradicen, como aparentan, lo que había dicho en una previa sentencia de 29 de marzo de 2007 (recurso 367/04):

«[...] los preceptos aquí aplicados por la Administración ya no son el 61.3 y concordantes de la LGT de 1963, sino el art. 27 de la LGT de 2003, interpretado sistemática en relación con el art. 122 LGT, precisamente debido al carácter retroactivo del régimen de los recargos, que obliga a la aplicación del régimen más beneficioso y, en concreto, en lo que respecta al asunto aquí debatido, a la nueva LGT, cuyos mencionados artículos 27 y 122.2 definen y acotan un concepto del recargo por declaración extemporánea que permiten una exégesis de las normas como la que ésta Sala ha llevado a cabo, conforme a los cuales no sería exigible el recargo cuando la declaración no es espontánea en sentido propio, sino reacción directa a una regularización de la Administración que debió llevar a ésta, en un entendimiento adecuado de sus propias responsabilidades, a practicar liquidación relativa al ejercicio 2000, inconciliable de suyo con la idea misma del recargo, máxime cuando la eventualidad que se constata en aquella sentencia para respaldar la imposición del recargo, cual era la de la posible imposición de una sanción en caso de incumplimiento o cumplimiento tardío del deber fiscal, aquí habría sido completamente inviable atendidas la circunstancias del asunto».

SEGUNDO .- El defensor de la Administración General del Estado preparó el presente recurso de casación y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 27 de mayo de 2011, en el que invoca un único motivo de casación al amparo de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), por infracción de los artículos 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de dicha ley (BOE de 22 de julio), y 27 de la Ley homónima de 2003.

Comienza advirtiendo que denuncia la vulneración de estos dos preceptos legales porque ambos han sido utilizados tanto en la vía administrativa previa como en la judicial de instancia, aun cuando conducen a la misma solución, a los efectos que interesan en el presente recurso.

Sostiene que, tratándose de dilucidar si una autoliquidación presentada extemporáneamente a raíz de una actuación inspectora previa puede considerarse como una "declaración extemporánea sin requerimiento previo", a los efectos de aplicar los recargos previstos en el artículo 27 de la Ley General Tributaria de 2003, antes en el artículo 61.3 de la Ley 1963, dichos preceptos no contemplan ninguna causa por la cual los ingresos derivados de esas autoliquidaciones no den lugar a esos recargos. No estando en discusión los hechos, sino más bien la solución de *lege ferenda* que se les ha dado, le parece evidente que con la interpretación literal de aquellos preceptos el recargo que se impuso a «BP» es ajustado a derecho. Considera que aquí podría concluir, porque la aplicación pura y simple de los mencionados artículos es contraria a la tesis que se sostiene en la sentencia recurrida.

Razona, no obstante, que la inaplicación al caso del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, defendida por la Sala de instancia con fundamento en que el ingreso realizado por «BP» no fue voluntario y espontáneo, al traer causa del procedimiento inspector seguido por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1996 a 1999, no puede ser acogida, porque la regularización practicada por la Inspección de los Tributos, consistente en la minoración de las bases imponibles negativas declaradas, no tiene la consideración



del requerimiento al que se refiere el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 , en relación con el ejercicio 2000, debiendo colegirse que la autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo se hizo de forma voluntaria por la interesada.

Subraya, además, que el citado precepto de la Ley General Tributaria de 1963 no contempla ninguna causa para excluir el recargo si los ingresos realizados fuera de plazo proceden de una autoliquidación complementaria.

Crítica a continuación los razonamientos plasmados por la Audiencia Nacional en el fundamento cuarto de la sentencia impugnada:

(1º) En relación con lo sostenido en el apartado a), esto es, que «debió ser la Administración la que exigiera esa deuda tributaria, de oficio, sin relegar a una pretendida iniciativa del obligado tributario la declaración y pago de la diferencia», afirma que es una mera impresión subjetiva no apoyada en precepto alguno.

(2º) En lo tocante a lo manifestado en el apartado b), que reitera lo dicho en el apartado a) pero citando en apoyo de esa tesis el principio de buena fe, asevera que nada hay en las actuaciones que permita presumir la mala fe de la Administración tributaria por no haber extendido una actuación inspectora más allá de los períodos impositivos comprendidos en el procedimiento inspector; al contrario, se atuvo a los términos explicitados en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras.

(3º) En lo que respecta a lo dicho en el apartado c), donde se sostiene, con base en el artículo 122 de la Ley General Tributaria de 2003 , la innecesidad de una autoliquidación complementaria cuando la Administración tributaria conoce los datos necesarios para liquidar y exigir la deuda, asegura que no hay precepto alguno y, desde luego, no el citado artículo 122, que exima a los obligados tributarios de presentar sus autoliquidaciones cuando los datos fiscales obren ya en poder de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en todo caso, la autoliquidación presentada lo fue voluntariamente por la entidad ahora recurrida, sin requerimiento previo de la Administración.

(4º) En lo que concierne a lo defendido en el apartado d), es decir, la aplicación al caso de autos del artículo 122 de la Ley General Tributaria de 2003 , se olvida, a su juicio, que aquí no estamos ante una "exención, deducción o incentivo fiscal", y que la entidad ahora recurrida tampoco acudió a la «inclu[sión] en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal», no cabiendo hacer una interpretación extensiva de este precepto para incluir el supuesto enjuiciado.

(5º) En lo atinente a lo afirmado en el apartado e), relativo a que la entidad ahora recurrida no tuvo control alguno sobre el plazo transcurrido desde la finalización del previsto para la presentación e ingreso de la autoliquidación, cuando ese es el factor que determina cuál es el recargo de los contemplados en el artículo 27 de la Ley General Tributaria de 2003 procedente en cada caso, no puede desconocerse, dice, que la eliminación de los créditos fiscales aplicados en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 fue la consecuencia derivada de la comisión de una infracción legal, de donde se desprende que la causa de la presentación de la autoliquidación extemporánea por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 no se encontraba en el ejercicio de una actividad inspectora, como entiende la Audiencia Nacional, sino en la vulneración por el sujeto pasivo de las normas reguladoras del impuesto sobre sociedades durante los ejercicios precedentes, que motivó las actas incoadas por la Inspección de los Tributos. Asegura que se llega a insinuar además, dentro del mismo apartado e), la naturaleza sancionadora de estos recargos, lo que no tiene, en su opinión, mucho sentido después de las sentencias del Tribunal Constitucional, cuya doctrina ha inspirado la regulación de los recargos vigentes.

(6º) En lo que atañe a lo argumentado en el apartado f), consistente en que la imposición en este caso del recargo no respeta la finalidad de estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, el abogado del Estado afirma no advertir el por qué de tal afirmación, dado que la entidad recurrida presentó en su momento autoliquidación por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000, pero como era incorrecta formalizó y presentó otra ajustada a derecho, que por ser espontánea evitaba las sanciones que hubieran podido imponérsele, devengando eso sí el recargo del artículo 27 de la Ley General Tributaria de 2003 . Sostiene que carece de efecto la proclamación que hace la Sala a *quo* de que tales sanciones hubieran sido aquí completamente inviables, porque es una impresión del juzgador sobre una cuestión no planteada en el proceso.

Termina pidiendo la casación de la sentencia recurrida y su sustitución por otra que desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo y confirme la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

TERCERO .- «BP» se opuso al recurso mediante escrito registrado el 30 de septiembre de 2011, en el que pide su desestimación.



Para empezar da por reproducidos la totalidad de los fundamentos de derecho de su demanda ante la Audiencia Nacional y, en particular, el segundo y el tercero, donde dice haber razonado y justificado de forma exhaustiva por qué en el asunto enjuiciado no resulta operativo el artículo 27 de la Ley General Tributaria de 2003, procediendo aplicar el artículo 122.2, párrafo segundo, de dicha ley, que obliga a satisfacer intereses de demora pero que excluye los recargos del artículo 27.

Recuerda que, a la luz de las circunstancias del caso:

(a) Entendió que ni el espíritu subyacente en los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria de 2003, ni la finalidad que persiguen, se daban en el supuesto de autos, concurriendo además la circunstancia de que uno de los requisitos exigidos para su aplicación (que la declaración complementaria extemporánea se hubiera presentado sin requerimiento previo de la Administración) no se había cumplido, porque dicho requerimiento existió, pues no puede quedar circunscrito a un acto expreso en ese sentido, pudiéndose serlo un amplio elenco de actos de la Administración tributaria, entre los que se encuentra el acaecido en el presente caso, que ha de reputarse como requerimiento, aun no siendo expreso;

(b) Consideró que el artículo 122.2, párrafo segundo, daba respuesta correcta al caso de autos, tanto si se atiende a su literalidad como a su espíritu y finalidad, y su aplicación excluye el recargo por presentación extemporánea de la declaración-liquidación.

(c) Alegó haber suplido con su actuación la realización de una actividad que debió realizar la Administración tributaria, al observar la inactividad de ésta, no siendo razonable que esa circunstancia se volviese en su contra y fuera aprovechada para girarle un recargo por presentación extemporánea.

Sostiene que la sentencia impugnada recepciona todos esos argumentos, sustentándolos de forma jurídicamente más perfecta, a los que adiciona otros que, como es lógico, también hace suyos.

Afirma que el único argumento esgrimido de contrario por el abogado del Estado en el presente recurso es que la presentación de una declaración por el obligado tributario fuera de plazo con resultado a ingresar sin requerimiento previo de la Administración tributaria genera automáticamente los recargos del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963. No hace falta, en su opinión, indagar en las circunstancias del caso ni en las actuaciones o inactividades de la Administración tributaria que pudieran dar lugar al comportamiento seguido por el obligado tributario, así como tampoco en el espíritu y finalidad de la norma ni en si hay otras normas dentro la Ley General Tributaria perfectamente aplicables y que producen un resultado mucho más acorde con las circunstancias del mismo, etc. En definitiva, se limita simple y llanamente a sostener la aplicación del tenor literal de la norma, sin interpretarla, ni aplicarla al supuesto de autos, porque si lo hubiera hecho habría llegado a las mismas conclusiones que la Audiencia Nacional.

CUARTO .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 4 de octubre de 2011, fijándose al efecto el día 14 de noviembre de 2012, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La Administración General del Estado invoca un único motivo de casación contra la sentencia dictada el 30 de marzo de 2011 por la Sección Segunda de Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 141/08, al entender que vulnera los artículos 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, en su redacción por la Ley 25/1995, así como el 27 de la Ley homónima de 2003, cuando decide la inaplicación del recargo que correspondía por haber presentado «BP» de forma voluntaria y extemporánea una autoliquidación complementaria por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 con resultado a ingresar.

Son circunstancias fácticas a considerar las siguientes (mencionadas todas ellas en el fundamento segundo de la sentencia impugnada):

(a) El 25 de julio de 2001, «BP», sociedad dominante fiscal 7/85, presentó autoliquidación por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000, en la que aplicó 1.150.949.279 de pesetas (6.917.344,48 euros) de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y deducciones por inversiones, provenientes también de ejercicios anteriores, por importe de 630.697.201 pesetas (3.790.566,52 euros). El resultado de la autoliquidación arrojó una cuantía a devolver de 2.631.601.192 pesetas (15.816.241,7 euros), que fue abonada el 28 de diciembre de 2001.

(b) El 28 de junio de 2001 la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria había iniciado actuaciones de comprobación e inspección del grupo fiscal 7/85, que abarcaron los ejercicios



1996 a 1999 de ese mismo impuesto sobre sociedades. Dichas actuaciones finalizaron mediante actas de conformidad suscritas el 10 de febrero de 2003, que redujeron las bases imponibles negativas que se podían aplicar en el ejercicio 2000 y siguientes en 822.252.928 pesetas (4.941.839,63 euros), fijándolas en 328.696.351 pesetas (1.975.504,86 euros), e, igualmente, minoraron las deducciones por inversiones en activos fijos que cabía aplicar en el ejercicio 2000 y siguientes en 22.078.099 pesetas (132.692,05 euros), fijándolas en 608.619.102 pesetas (3.657.874,47 euros).

(c) El 27 de mayo de 2003, «BP» presentó autoliquidación complementaria por el impuesto de sociedades del ejercicio 2000, como consecuencia de los datos modificados por la Inspección de los Tributos, con un resultado a ingresar de 2.004.322,65 euros.

(d) El 15 de septiembre de 2003, el Jefe de Servicio Especial de Grandes Empresas de la Unidad Central de Grandes Empresas de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicó a esa compañía el recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación, proponiendo la liquidación de un recargo del 20 por 100 de la cantidad a ingresar resultante de la autoliquidación (400.864,53 euros) y de intereses de demora por importe de 159.275,01 euros.

(e) El 27 de marzo de 2006, a la vista de las alegaciones que «BP» había formulado por escrito registrado el 30 de septiembre de 2003 contra la propuesta de liquidación, la Jefa de Unidad de Gestión de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria le giró un recargo del 20 por 100 de la cantidad a ingresar resultante de la autoliquidación (400.864,53 euros) e intereses de demora por importe de 48.323,40 euros, liquidación que fue notificada el 12 de abril de 2006.

SEGUNDO .- Es menester comenzar recordando el tenor del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, vigente cuando «BP» presentó la autoliquidación complementaria por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000, y el texto del artículo 27.1 de la Ley homónima de 2003, aplicable al tiempo en el que se le giró el recargo sobre la cantidad a ingresar resultante de esa autoliquidación y los intereses de demora correspondientes.

Artículo 61.3:

«Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20% con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 5, 10 ó 15% respectivamente con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.

Estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley».

Artículo 27:

«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. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 o 15 por ciento, respectivamente. 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 20 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.



En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período».

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.

Las razones expuestas nos conducen a rechazar el único motivo de casación del presente recurso.

TERCERO .- La desestimación del recurso comporta, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 139 de la Ley reguladora de esta jurisdicción, la obligación de imponer las costas a la Administración General del Estado, parte recurrente, lo que hacemos, en uso de la facultad conferida por el apartado 3 del antedicho precepto legal, con el límite de seis mil euros.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación 2526/11, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 30 de marzo de 2011 por la Sección Segunda de Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 141/08, imponiendo las costas a la Administración recurrente, con el límite fijado en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon **PUBLICACIÓN**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.