



Roj: **ATS 5694/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:5694A**

Id Cendoj: **28079130012019200859**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **23/05/2019**

Nº de Recurso: **491/2019**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 4750/2018,**  
**ATS 5694/2019**

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Fecha del auto: 23/05/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **491/2019**

Materia: IVA

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCF

Nota:

R. CASACION núm.: **491/2019**

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Luis Maria Díez-Picazo Gimenez, presidente



D. Rafael Fernandez Valverde  
D<sup>a</sup>. Maria del Pilar Teso Gamella  
D. Wenceslao Francisco Olea Godoy  
D. Francisco Jose Navarro Sanchis  
D. Fernando Roman Garcia  
En Madrid, a 23 de mayo de 2019.

## HECHOS

**PRIMERO.- 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 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 444/2015, relativo a recargos derivados de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA").

**2.** Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la parte recurrente identifica como normas infringidas el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["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.** Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que "si la Sala a quo hubiera aplicado el artículo 27.1 LGT siguiendo la interpretación que propone la Administración tributaria y que sostenemos en el presente escrito de preparación, la conclusión hubiera sido radicalmente contraria y habría conducido a la desestimación del recurso confirmando la procedencia del recargo." (sic).

**4.** Señala que la norma invocada forma parte del Derecho estatal.

**5.** Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"].

**5.1.** Concurre el supuesto del artículo 88.2.a) LJCA, porque la resolución impugnada fija ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo que contradice la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido, invocando como resolución de contraste la ya citada sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012.

**5.2.** Concurre también el supuesto del apartado b) del artículo 88.2 LJCA, porque la doctrina que se establece sienta una doctrina sobre las normas invocadas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales, teniendo en cuenta que, si el artículo 27 LGT tiene como finalidad incentivar la presentación de declaraciones extemporáneas complementarias siempre que sean espontáneas, sobre la base de que quedan excluidas las sanciones aunque se imponga un recargo "La extensión de la doctrina contenida en la STS 19-11-2012, rec. cas. 2526/2011, a supuestos como el que es objeto del presente recurso, deja vacío de contenido el precepto porque se lleva a cabo una verdadera regularización sin sanción y sin devengo del recargo" (sic).

**5.3.** Concurre, finalmente, el supuesto del apartado c) del artículo 88.2 LJCA porque la doctrina fijada afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso, puesto que "(e)l supuesto puede reproducirse en la práctica en todos aquellos casos en los que con motivo de la iniciación de un procedimiento de comprobación e investigación se presenta una declaración complementaria extemporánea que afecta a ejercicios posteriores, por lo que resulta de todo punto necesario determinar los supuestos en los que no procede exigir el recargo previsto en el art. 27 LGT" (sic).

**6.** Por tales razones, considera conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije jurisprudencia sobre la cuestión planteada "por presentar la nota de generalidad exigible a los efectos de formar doctrina y también con objeto de garantizar la seguridad jurídica mediante una interpretación uniforme que aclare y precise su jurisprudencia, en relación con el devengo del recargo del artículo 27 LGT y la consideración de la existencia de requerimiento previo. El presente caso, a nuestro modo de ver, constituye una oportunidad para que el Tribunal Supremo aclare la doctrina contenida en la tan citada sentencia de 19 de noviembre de 2011" (sic).

**SEGUNDO.-** La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de diciembre de 2018, habiendo comparecido ambas partes, el abogado del Estado, recurrente, y la mercantil Holding Empresarial



Hidalgo's, S.L., recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

**TERCERO.**- En su escrito de personación, la parte recurrida se opuso a la admisión del recurso de casación preparado, al amparo del artículo 89.6 LJCA , argumentando, en síntesis, lo que sigue:

Ausencia de interés casacional de la sentencia impugnada, porque, **(i)** en relación a la letra a) del apartado 2 del artículo 88 LJCA , "ni se aparta ni contradice la doctrina del Tribunal Supremo en materia de aplicación de los recargos" (sic). En cuanto **(ii)** a la letra b) del apartado 2 del artículo 88 LJCA , al no considerar que "que el fallo cause un grave perjuicio a los intereses generales pues, en modo alguno, como manifiesta exageradamente la Administración en su escrito de admisión, permite dejar sin contenido la materia de los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria ." (sic). Por lo que respecta a la última circunstancia, **(iii)** la contemplada en el artículo 88.2.c) LJCA , "tampoco se ve que la doctrina aplicada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana pueda tener general trascendencia y que pueda afectar a una variedad indefinida de situaciones, circunstancia que pueda generar inseguridad jurídica. Cabe incidir aquí que en el expediente se trata una serie de antecedentes muy peculiares y específicos, con difícil encaje en otras situaciones, lo que impide que pueda tener esa trascendencia general." (sic).

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis, Magistrado de la Sala.

### RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO. - 1.** El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89 LJCA , apartado 1), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y el abogado del Estado se encuentra legitimado para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89 LJCA , apartado 1).

**2.** En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifica con precisión la norma del ordenamiento jurídico estatal que se considera infringida, oportunamente alegada en la demanda y considerada por la sentencia de instancia, y se justifica que la infracción que se le imputa ha sido relevante para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)], por lo que no asiste la razón a la parte recurrida cuando se opone a la admisión del presente recurso preparado.

**3.** El repetido escrito argumenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la resolución que se impugna fija ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido [ artículo 88.2.a) LJCA ]; la doctrina fijada por la sentencia impugnada afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA ] y además, sienta una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA ].

**4.** De todos los razonamientos de la parte recurrente se infiere la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA ].

**SEGUNDO.**- La sentencia impugnada para para su decisión de los siguientes hechos, expuestos en síntesis:

**1º)** El 22 de noviembre de 2013 fue notificada a la entidad aquí recurrida, Holding Empresarial Hidalgo's, S.L. liquidación por importe de 350,47 euros, en concepto de recargo del 5 por ciento sobre la deuda resultante de la autoliquidación del IVA del cuarto periodo del año 2013, con fundamento en que la presentación de esa autoliquidación y el pago de la deuda autoliquidada se efectuó con retraso de setenta y ocho días.

**2º)** El 19 de diciembre de 2013 la mercantil interesada interpuso ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana reclamación contra el recargo, alegando en primer lugar que el recargo participa de la naturaleza de una sanción tributaria, por lo que su exigencia debe tener carácter restrictivo; y, en segundo término, que la presentación de la autoliquidación desencadenante de la exigencia del recargo deriva de la regularización tributaria, mediante procedimiento inspector, del IVA 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.

**3º)** El TEAR, mediante resolución de 27 de febrero de 2015, desestimó la reclamación deducida, arguyendo que "según se desprende de las alegaciones de la interesada, la autoliquidación se presentó 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. De manera que la eventual impropcedente deducción de las cuotas que se corrige con la



presentación de la autoliquidación extemporánea es directamente atribuible al contribuyente y no deriva en absoluto del resultado de la comprobación administrativa de periodos anteriores. Así pues, pudiendo ser considerada espontánea o sin requerimiento previo la presentación de la autoliquidación de que se trata, debe concluirse reconociendo que, concurriendo el resto de requisitos legalmente establecidos, es procedente la exigencia del recargo en que consiste el acuerdo impugnado. Por ello, no constando la concurrencia de ningún defecto susceptible de invalidar dicho acuerdo, no es posible acceder a la pretensión de anulación del mismo". (F.D. 2º)

**4º)** Frente a la citada resolución del TEAR, la mercantil interpuesto recurso ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que por sentencia de 25 de septiembre de 2018 , aquí impugnada, lo estimó, con fundamento en la jurisprudencia de esta Sala - sentencia de 19 de noviembre de 2012 -, haciendo suyo el criterio de que "mediando un previo procedimiento liquidatorio de ejercicios anteriores la declaración extemporánea que deriva de los criterios establecidos por la administración no se califica como declaración sin requerimiento previo".

El criterio de la sentencia de instancia, que se distancia del sostenido en la vía económico-administrativa, se contiene en lo sustancial en este pasaje de su fundamento tercero:

"[...] Tal interpretación restrictiva es la que ha inducido a ampliar el concepto de "requerimiento previo" - reduciendo así los casos en los que el recargo sería exigible- a los supuestos en que exista una situación jurídica en que se conocen elementos nuevos que afectan a los periodos a los que corresponden las autoliquidaciones presentadas y que no son debidos de forma directa al contribuyente, sino a la comprobación efectuada respecto de otros periodos anteriores. Se entiende así que en estos casos no puede hablarse en sentido propio de presentación espontánea de autoliquidación, puesto que está inducida y es consecuyente con una actividad de comprobación administrativa sin la cual dicha presentación no se hubiera producido.

En el caso presente, la autoliquidación se presentó 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. De manera que la eventual improcedente deducción de las cuotas que se corrige con la presentación de la autoliquidación extemporánea es directamente atribuible al contribuyente y no deriva en absoluto del resultado de la comprobación administrativa de periodos anteriores. Así pues, pudiendo ser considerada espontánea o sin requerimiento previo la presentación de la autoliquidación de que se trata, debe concluirse reconociendo que, concurriendo el resto de requisitos legalmente establecidos, es procedente la exigencia del recargo en que consiste el acuerdo impugnado [...]"

**5º)** El artículo 27 LGT , en lo que aquí interesa, señala en su apartado primero: "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".

**6º)** En la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala de 19 de noviembre de 2012, pronunciada en el recurso de casación nº 2526/2011 , citada tanto por la resolución impugnada, como por el abogado del Estado, como sentencia de contraste, se declara lo siguiente (F.D. 2º):

"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", que había sido sostenido por el abogado del Estado.

**TERCERO.-1.** Tanto el TEAR, como el abogado del Estado, en contra del criterio que declara la Sala de instancia, promueven una interpretación restrictiva de los presupuestos de hecho que legalmente determinan la concurrencia del requerimiento previo. En el caso que ahora nos ocupa, el recurso postula que las actuaciones previas de la Inspección tributaria seguidas en relación con el IVA del ejercicio 2012 no tuvieron como resultado la modificación de importes que debieran aplicarse o reflejarse en la liquidación del impuesto de otros periodos o ejercicios ulteriores, 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.

Consecuentemente, añade el abogado del Estado recurrente "no puede entenderse que medie requerimiento previo en el sentido en que se alude a este requisito por la sentencia de 19 de noviembre de 2012, por cuanto las autoliquidaciones complementarias extemporáneas se refieren a periodos distintos 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."(sic).

**2.** La Administración recurrente considera conveniente que el Tribunal Supremo fije jurisprudencia sobre esta cuestión por presentar la nota de generalidad exigible a los efectos de formar doctrina y también con objeto de garantizar la seguridad jurídica mediante una interpretación uniforme que aclare y precise su jurisprudencia, en relación con el devengo del recargo del artículo 27 LGT y la consideración de la existencia de requerimiento previo, constituyendo "una oportunidad para que el Tribunal Supremo aclare la doctrina contenida en la tan citada sentencia de 19 de noviembre de 2012 " (sic).

**CUARTO.-** A la vista de cuanto antecede, el recurso de casación preparado plantea la siguiente cuestión jurídica que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia:

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 conocimiento del inspeccionado que deriva de que en un procedimiento para comprobar 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 sustentado, presente una autoliquidación complementaria extemporánea, correctora de la inicial, en el sentido de eliminar las deducciones que ha llegado a advertir como improcedentes, antes de darse inicio al procedimiento de comprobación de éste último periodo.

En suma, es preciso esclarecer si la declaración extemporánea a que se refiere el artículo 27.1 LGT ha de ser rigurosamente espontánea para evitar la imposición del recargo o puede haber sido inducida -sin menoscabo de ese carácter-, o impulsada por el conocimiento de datos relevantes para el establecimiento de la deuda tributaria dados a conocer en un procedimiento cuyo objeto era la regularización de un periodo anterior, pero con igualdad de hechos.

**2.** La cuestión jurídica enunciada presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, resultando conveniente aclarar, matizar o precisar la doctrina jurisprudencial para estos supuestos, pudiendo, además, este escenario litigioso, afectar a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA ].





**QUINTO.- 1.** En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la cuestión enunciada en el anterior razonamiento jurídico.

**2.** La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 27 de la Ley General Tributaria .

**SEXTO.-** Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**SÉPTIMO.-** Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### **La Sección de Admisión acuerda:**

**1º)** Admitir el recurso de casación RCA/**491/2019**, preparado por el abogado del Estado, en la representación que le es propia, 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 444/2015 .

**2º)** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia debe esclarecer las siguientes cuestiones:

*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 .

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente Rafael Fernandez Valverde

Maria del Pilar Teso Gamella Wenceslao Francisco Olea Godoy

Francisco Jose Navarro Sanchis Fernando Roman Garcia