

# COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

## AUTOLIQUIDACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVILO Y POSTERIOR COMPROBACIÓN ADMINISTRATIVA: ¿UN NUEVO SUPUESTO PROBLEMÁTICO?

(COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 27 DE FEBRERO DE 2007)

**VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ**

Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

### SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los hechos.
- III. Delimitación de la problemática suscitada.
- IV. Los argumentos empleados para defender la aplicación del recargo sobre la cuota adicional liquidada por la Administración tributaria; crítica.
  - A) Planteamiento
  - B) La discriminación frente a los tributos con el sistema de declaración simple
    1. La necesaria liquidación de la Administración tributaria
    2. La necesaria parcelación de la liquidación de la Administración tributaria en los casos de comprobación administrativa determinante de una cuota tributaria adicional
    3. Conclusión: rechazo del argumento de la discriminación
  - C) La discriminación del sujeto que presenta una autoliquidación correcta
  - D) La imposibilidad de imponer sanciones por la cuota descubierta adicional derivada de la comprobación de valores
- V. A modo de conclusión.

## I. INTRODUCCIÓN

Ya desde hace algunos años nuestro ordenamiento jurídico ha ido recogiendo un peculiar régimen jurídico, si bien con un contenido no siempre idéntico, para las autoliquidaciones o declaraciones extemporáneas presentadas sin requerimiento administrativo previo<sup>1</sup>. Con este régimen se da un trato más favorable que el de la imposición de sanciones a aquellos supuestos en los que se presentan autoliquidaciones o declaraciones una vez finalizado el correspondiente plazo voluntario para su presentación, pero antes de que la Administración tributaria hubiera realizado

formal y externamente actuación alguna con el sujeto pasivo dirigida a regularizar el incumplimiento producido, bien por la ausencia de la autoliquidación o de la declaración, bien por la incorrección de la autoliquidación o declaración que hubiera sido presentada con anterioridad. Y este trato más favorable consiste, por lo que respecta al Derecho positivo hoy vigente, en la exclusión de sanciones y en la simple exigencia de un recargo único de entre el 5 y el 20 % -según el período de retraso al presentarse la declaración o la autoliquidación-, que en el caso de retrasos superiores a doce meses, se ve acompañada adicionalmente de la exigencia de intereses de demora.

<sup>1</sup> El apartado 2º de la LGT de 1963 fue redactado nuevamente por la disposición adicional decimocuarta. 2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 1992. En él se dispuso lo siguiente: “Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso / Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de pago, se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100”. Debe tenerse en cuenta que el inciso “Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles” fue declarado inconstitucional y nulo por la Sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de noviembre (BOE de 14 de diciembre de 2000).

<sup>2</sup> Bajo el encabezamiento de “Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo”, el art. 27 de la Ley es el que regula esta materia. Debe tenerse en cuenta que el apartado 5º de este precepto ha sido introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre:

- “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 ó 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 declara-

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 27 de febrero de 2007 (Sala de Santa Cruz de Tenerife, ponente D. Rafael Alonso Dorronsoro) incide en un determinado aspecto de este peculiar régimen jurídico, que en la actualidad se encuentra recogido en el art. 27 de la LGT de finales de 2003<sup>2</sup> y que en el momento en el que se produjeron los hechos enjuiciados en ella estaba previsto en el art. 61. 3 de la anterior LGT, tras la reforma del año 1995<sup>3</sup>. En concreto, en lo relativo a cuál es el importe sobre el que aplicar el recargo por autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo cuando dicha autoliquidación es comprobada posterior-

mente por la Administración tributaria descubriéndose una cuota tributaria adicional a la autoliquidada.

Constituye ésta una cuestión que no había suscitado hasta ahora importantes problemas en la práctica o, al menos, si tales problemas se habían planteado, no habían llegado a nuestro conocimiento. También esta problemática está ausente de la amplia jurisprudencia y doctrina administrativa que existe sobre esta materia y que hemos podido consultar. Tampoco es esta una cuestión de las que haya sido objeto de mayor atención en los numerosos trabajos publicados

---

raciones 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.
5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea / El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento”.

<sup>3</sup> El artículo 61 de la LGT fue nuevamente redactado con la Ley 25/1995, de 20 de julio. El sucesor del anterior apartado 2º de este precepto se insertó en el apartado 3º de este artículo 61: “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 por 100 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 por 100 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”.

sobre este tema, si bien sí que existen algunos tratamientos al respecto<sup>4</sup>.

La cierta novedad de esta problemática, la solución a la que llega el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia y el que fuera la Comunidad Autónoma de Canarias la implicada, puesto que se situaba en el marco de la aplicación de uno de los impuestos cedidos, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), nos llevan a dedicar a ella nuestro comentario.

## II. LOS HECHOS

Una entidad jurídica presentó una autoliquidación por el ITPAJD (modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas) con un determinado resultado a ingresar en relación con cierta operación de compraventa después de que hubiera presentado con anterioridad otra autoliquidación por el mismo concepto si bien considerando dicha operación como exenta. Aquella segunda autoliquidación se presentó cuando ya había finalizado el plazo voluntario previsto para su presentación y siete días antes de una diligencia de 25 de enero de 2002 con la que se amplió a aquella operación gravada una actuación inspectora de comprobación e investigación que se había iniciado el 11 de diciembre de 2001 en relación con el mismo sujeto pasivo.

Las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas se documentaron en dos actas de Inspección, una de conformidad y otra de disconformidad, debido a la conformidad parcial que dio el sujeto pasivo a la propuesta de regularización [art. 50. 2 a) del RGI de 1986]. En la primera de estas actas, la entidad mostró su conformidad a la propuesta de liquidación del recargo y los intereses de demora derivados del art. 61. 3 de la anterior LGT, calculados sobre la cuota autoliquidada. En la segunda, se manifestaba la disconformidad sobre la propuesta de liquidación que alcanzaba a la cuota derivada de la comprobación de valores practicada por la Administración tributaria que incrementó el valor declarado por el sujeto pasivo en su autoliquidación, y al recargo por declaración extemporánea aplicado sobre aquella cuota tributaria adicional a la que se había autoliquidado.

Es precisamente el que el recargo se aplique sobre aquella cuota derivada de la comprobación de valores realizada por la Administración tributaria una de las cuestiones que es objeto de discusión por el sujeto pasivo. Por este motivo, se interpone inicialmente contra la liquidación derivada del acta de disconformidad una reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias. Éste, en su Resolución de 29 de abril de 2003, da la razón en esta cuestión al

---

<sup>4</sup> Por mencionar ahora únicamente las monografías que analizan esta materia de modo exclusivo o junto con otras cuestiones relacionadas como es la relativa a los intereses de demora, J. López Martínez, *Régimen jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria. Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria*, Civitas, Madrid, 1994; M. Ballarín Espuña, *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Marcial Pons, Madrid, 1997; R.M. Alfonso Galán, *Los intereses por retraso o demora a favor de la Hacienda Pública*, Dykinson, Madrid, 1998; j. Rodríguez Márquez, *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999; S. Sartorio Albalat, *Ley General Tributaria e interés de demora. Naturaleza y régimen jurídico*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999; J. I. Gorospe Oviedo, *Consecuencias del impago de los tributos. Intereses, recargos y sanciones*, La Ley, Madrid, 2001.

sujeto pasivo, por lo que anula la liquidación del recargo. Al no estar de acuerdo con ello, la Comunidad Autónoma interpone recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que es resuelto en la sentencia objeto de nuestro comentario.

### III. DELIMITACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA SUSCITADA

Debe precisarse desde el principio cuál es exactamente la problemática que se suscita en esta sentencia. Esto adquiere una importancia decisiva teniendo en cuenta que la lectura de algunas afirmaciones aisladas del Tribunal en ella podría hacernos creer que el problema estaba en algo distinto a aquello en lo que realmente está. En concreto, pura y simplemente, en la aplicación o no al caso objeto de enjuiciamiento del régimen de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

En este sentido, el Tribunal comienza la fundamentación jurídica de la sentencia afirmando que "La cuestión que se plantea en este recurso es estrictamente jurídica y se centra en la aplicación o no a este caso concreto de lo dispuesto en el art. 61. 3 de la Ley General Tributaria" (FJ. 1º), que es el precepto que entonces regulaba los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo previstos hoy en el art. 27 de la actual LGT.

Sin embargo, una mirada atenta a las posiciones defendidas por las distintas partes en el proceso contencioso o a la conclusión a la que llega finalmente el Tribunal pone de relieve que en realidad el problema no esta-

ba en la aplicación o no de aquel régimen favorable, que evita la imposición de sanciones. Por el contrario, el problema estaba, ante todo y sobre todo, en cuál era el ámbito objetivo sobre el que dicho régimen de recargos habría de aplicarse. En concreto: si este régimen de recargos o, dicho más simplemente, si el recargo que se entiende como procedente, se habría de aplicar únicamente a la cuota autoliquidada por el sujeto pasivo; o si dicho recargo se habría de aplicar no sólo a dicha cuota autoliquidada sino también a la cuota liquidada por la Administración tributaria derivada de una comprobación que regulariza incrementando el valor declarado por el sujeto pasivo en su autoliquidación.

La primera posición es la defendida por la Comunidad Autónoma, que "entiende que el recargo es aplicable también a la diferencia de valor" (en realidad, a la cuota derivada de "la diferencia de valor"). También es ésta la conclusión a la que llega finalmente el Tribunal puesto que "ha de estimarse que en un caso como el presente la aplicación del recargo contenido en el art. 61. 3 de la anterior Ley General Tributaria debe alcanzar también al valor comprobado por la Administración" (realmente, a la cuota derivada del "valor comprobado por la Administración").

La segunda posición, por su parte, es la que defienden el TEAR de Canarias, el Abogado del Estado y la entidad mercantil, que "estiman que ese recargo no es aplicable, sin perjuicio de que pudieran imponerse las sanciones que correspondieran". Debiendo entenderse esta inaplicación del recargo no con carácter general, sino sólo a aquella "dife-

rencia de valor” o a aquel “valor comprobado por la Administración”. Puesto que como se señala en otro lugar “el contribuyente manifestó su conformidad con el abono del recargo sobre el ingreso realizado”, tal como hemos indicado en la exposición fáctica del caso objeto de enjuiciamiento.

Por tanto, y tal como señalábamos al principio de nuestro comentario, la problemática suscitada se refiere a cuál es el importe sobre el que aplicar el recargo por la autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo en un caso como el enjuiciado en el que dicha autoliquidación es comprobada posteriormente por la Administración tributaria descubriéndose una cuota adicional a la autoliquidada por el sujeto pasivo.

#### **IV. LOS ARGUMENTOS EMPLEADOS PARA DEFENDER LA APLICACIÓN DEL RECARGO SOBRE LA CUOTA ADICIONAL LIQUIDADADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA; CRÍTICA**

##### **A) PLANTEAMIENTO**

En la sentencia se mencionan diversos argumentos para defender la aplicación del recargo sobre la cuota adicional liquidada por la Administración tributaria. Se trata de unos argumentos que se emplean por la Comunidad Autónoma, demandante en el proceso contencioso, y que el Tribunal normalmente acoge, si bien existe alguno que utilizan sólo una u otro.

En cualquier caso, más allá de las pequeñas diferencias de matiz entre la argu-

mentación utilizada por la Comunidad Autónoma en el proceso contencioso y la que emplea aquí el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, a éste le convence aquélla claramente. Puesto que según indica de forma expresa, aunque “Ambas argumentaciones [las de la Comunidad Autónoma, de una parte, y las del TEAR, Abogado del Estado y entidad mercantil, de otra] tienen una base lógica y razonable”, “El punto de apoyo argumental más consistente y que contempla, en principio, mejor en conjunto la situación a que da lugar la aplicación de uno u otro criterio, ha de estimarse que es el de la Administración” (se refiere a la Comunidad Autónoma).

Veamos aquellos argumentos separadamente, si bien de modo crítico pues no compartimos los mismos.

##### **B) LA DISCRIMINACIÓN RESPECTO A LOS TRIBUTOS CON EL SISTEMA DE LA DECLARACIÓN SIMPLE**

###### **1. La necesaria liquidación de la Administración tributaria**

La Comunidad Autónoma emplea un primer argumento para sostener la aplicación del recargo sobre la cuota adicional liquidada por la Administración tributaria: “la discriminación respecto a otros impuestos como el de Sucesiones”.

El Tribunal acoge este argumento puesto que en su opinión “es cierto que se discriminaría (...) a aquellos declarantes de un impuesto cuya liquidación es ulterior, en cuyo caso el recargo será aplicable al total de la

deuda que se fije por la administración (impuesto sobre sucesiones en declaraciones espontáneas pero extemporáneas) (...)."

Con lo anterior se recoge una idea que, en principio, es totalmente correcta y cierta, por lo que, consiguientemente, no ponemos en duda: la de que en los tributos regidos por el sistema de la declaración simple seguida de la correspondiente liquidación de la Administración tributaria, como es normalmente el caso de las sucesiones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es esta última la que a través del correspondiente acto liquidatorio determina la cuota tributaria sobre la que practicar el recargo por declaración extemporánea. Esto encuentra su justificación en la propia dinámica de este sistema procedimental en el que lo que hace el sujeto pasivo inicialmente es sólo "la presentación de una declaración (...) en la que manifiest(a) la realización del hecho imponible y comuni(ca) los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional" (art. 128. 1 de la LGT). Por consiguiente, al no cuantificar el sujeto pasivo la deuda tributaria en estos impuestos, sino la Administración tributaria, es la cuantía de deuda tributaria fijada en la liquidación administrativa la que tiene que tomarse como base sobre la que aplicar el recargo por declaración extemporánea<sup>5</sup>.

A ello nos lleva igualmente el tenor literal de los preceptos que regulan, o han regulado, estos recargos por declaración extempo-

ránea. En este sentido, de acuerdo a lo previsto en el art. 61. 3 de la anterior LGT, aplicable a los hechos enjuiciados en la sentencia, son "las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo" las que "sufrirán un recargo del 20 por 100", o de un "5, 10 ó 15 por 100", en función del retraso. O, como dispone de forma más concreta y específica el actual art. 27. 2 de la LGT, el "recargo se calculará (...) sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas".

## **2. La necesaria parcelación de la liquidación de la Administración tributaria en los casos de comprobación administrativa determinante de una cuota tributaria adicional**

De todos modos, parece que el Tribunal va más allá de lo anterior. Porque lo que parece decir el Tribunal y es lo que motivará la situación discriminatoria que intenta poner de relieve es que el recargo se aplicará "al total de la deuda que se fije por la administración", incluyendo en ella los incrementos que pudieran producirse respecto a lo declarado por el sujeto pasivo. Esto es, también alcanzaría, por ejemplo, a la deuda liquidada adicional que pudiera derivarse de una comprobación de valores que incrementa el valor declarado por el sujeto pasivo o aquella deuda tributaria adicional que se dedujera de la toma en consideración de unos bienes o derechos no declarados inicialmente por el sujeto pasivo.

<sup>5</sup> F. Clavijo Hernández, "Las obligaciones tributarias accesorias", en *Hacienda Canaria*, nº 10 (especial), pág. 47.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, y más allá de lo que pudiera llevar a cabo la Administración tributaria en la práctica, aquella actuación administrativa debe rechazarse por incorrecta. Puesto que en nuestra opinión la liquidación de la Administración tributaria cuya deuda tributaria será aquella sobre la que se aplique el recargo por declaración extemporánea en estos tributos regidos por el sistema de la declaración simple es la liquidación dictada única y exclusivamente a partir de los datos declarados, sin variación alguna de los mismos. En definitiva, son únicamente estos datos declarados por el sujeto pasivo, en su realidad, calificación jurídica y cuantía o valoración, los que aquél ha regularizado voluntariamente con su declaración. De ahí que sea sólo la cuota derivada directamente de los mismos aquella sobre la que se aplique el recargo que establece un peculiar régimen jurídico para los supuestos de regularización voluntaria.

A esta misma conclusión nos lleva la literalidad de los preceptos que regulan, o han regulado, los recargos por declaración extemporánea. Puesto que como dispone expresamente el actual art. 27 de la LGT, en el caso de los tributos regidos por el sistema de la declaración simple, el "recargo se calculará (...) sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas (...)". En un sentido similar, el art. 61. 3 de la anterior LGT preveía que sufrirán el recargo "las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo".

Pues bien, "el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas"

o "las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo" deben entenderse como el importe o las liquidaciones que se derivan directa e inmediatamente de los datos contenidos en la declaración extemporánea, en cuanto a su realidad, calificación jurídica y cuantía o valoración. Sin tener en cuenta, por tanto, una eventual regularización por la Administración tributaria, que es lo que se produciría cuando en su actividad comprobadora, en base a las facultades y posibilidades de actuación previstas en el art. 129 de la LGT, modificara los datos declarados en cuanto a su realidad (incluye, por ejemplo, un bien o derecho no declarado), calificación jurídica y cuantía o valoración (comprobación de valores sobre el valor declarado, por ejemplo).

Desde esta perspectiva, en aquellos casos en que se está en presencia de una declaración extemporánea sin requerimiento previo, generadora del correspondiente recargo del actual art. 27 de la LGT o del art. 61. 3 de la anterior LGT, se hace necesaria la práctica de una liquidación por parte de la Administración derivada exclusivamente de los datos declarados. Se trata de una exigencia implícita en aquellos preceptos. De todos modos, debido a las anteriormente mencionadas facultades y posibilidades de actuación comprobadoras en manos de la Administración en el procedimiento iniciado mediante declaración, tampoco puede negarse a la Administración la posible utilización de las mismas ni la práctica de la consiguiente liquidación.

Aunque no lo ha previsto el Derecho positivo, podría ser este un caso en el que

sería idónea la práctica de dos liquidaciones relativas a una misma obligación tributaria, semejante a los previstos para el procedimiento de inspección en el art. 101. 4 b) de la LGT y 190. 4 del Reglamento de Aplicación de los Tributos<sup>6</sup>, cuya justificación se encuentra en razones procedimentales<sup>7</sup>.

De este modo, sin perjuicio de que la Administración realizara las comprobaciones oportunas rectificando los datos declarados, en su realidad, calificación jurídica, cuantía o valoración y todo ello se reflejara en la liquidación correspondiente, debería parcelarse dicha liquidación motivada en razones procedimentales. En este caso, porque al tratarse de un procedimiento iniciado mediante declaración en el que ésta se ha presentado fuera de plazo sin requerimiento previo, se hace necesario dictar una liquidación que recoja el importe derivado estrictamente de los datos declarados y otra que sea el resultado de las

comprobaciones de la declaración que la han regularizado.

Así, la liquidación del recargo por declaración extemporánea se realizaría sobre el importe de la primera de aquellas liquidaciones. Y el importe de la segunda de dichas liquidaciones, derivada de las regularizaciones practicadas por la Administración tributaria sobre los datos declarados, comparada con la primera de ellas, podría ser relevante para imponer ulteriormente, en su caso, la sanción derivada de la comisión de la infracción del art. 192 de la LGT “por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos para practicar liquidaciones”. Téngase en cuenta que la base de la sanción en esta infracción para los supuestos de declaración presentada pero incorrecta es, de acuerdo a lo previsto en el párrafo 3º del apartado 1º de aquel precepto, “la diferencia entre la cuantía que

<sup>6</sup> Según lo dispuesto en el art. 101. 4 b) de la LGT: “Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos: b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente”. Por su parte, el art. 190. 4 del Reglamento de Aplicación de los Tributos dispone lo siguiente: “De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes: a) Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria. b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria. c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictará una liquidación provisional como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. d) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias”.

<sup>7</sup> Como hemos señalado en otro lugar –V. M. Sánchez Blázquez, “Las liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección: los supuestos para su práctica en la nueva LGT”, en *CaT Monografías*, n.º 20, 2004, pág. 23-, en estos supuestos “la formulación de varias propuestas de liquidación se lleva a cabo para que la diferente tramitación procedimental y, en algún caso, las adicionales especificidades de régimen jurídico, tengan su aplicación únicamente a aquellos ámbitos de la comprobación y regularización inspectora que así lo exijan, y no al resto. Lo que se logrará formulando una propuesta de liquidación sobre el ámbito comprobado y regularizado al que corresponde aplicar aquellas especificidades y otra propuesta distinta sobre aquel ámbito en el que no procede aplicarlas”.

resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados<sup>8</sup>.

También la individualización de esta segunda liquidación sería necesaria desde la perspectiva de ser ella la que delimitaría realmente el ámbito al que alcanzan los efectos preclusivos de la liquidación provisional previstos por el art. 133. 3 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, de modo semejante a lo recogido en el art. 140. 1 de la LGT para el procedimiento de comprobación limitada. Puesto que “en relación con el objeto comprobado”, que es aquel que se ha regularizado y se ha plasmado en la liquidación provisional adicional, la “Administración no podrá efectuar una nueva regularización”, aunque esto sea así “salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución”.

Lo que sí ha recogido el Derecho positivo, en relación con esta cuestión conectada con que se esté o no ante un supuesto de modificación de los datos declarados, es otra consecuencia: en el caso de que se produzca tal modificación, en el procedimiento iniciado mediante declaración no será suficiente practicar y notificar directamente la liquidación, sino que con carácter previo habrá que notificar una propuesta de liquidación.

Así lo dispone el párrafo 2º del apartado 3º del art. 129 de la LGT: “Cuando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo<sup>9</sup> y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho”.

<sup>8</sup> Cervantes Sánchez-Rodrigo, *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, Ciss, Bilbao, 2005, pág. 162. De todos modos, desde nuestro punto de vista, aquella previsión legal adolece de un defecto importante en el que no se ha incurrido al regular la base de la sanción en la infracción por dejar de ingresar del art. 191 de la LGT. Porque en este último caso, la base de la sanción es “la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción”. “Según esto –Señalan Mestre García y Cervantes Sánchez-Rodrigo, *Guía de infracciones...*, pág. 127-, la base de la sanción no coincidirá en todos los casos con la deuda tributaria resultante de una comprobación administrativa sino que sólo formará la base de sanción la parte de dicha deuda que esté ocasionada por ajustes que se consideren sancionables, quedando excluidos aquellos importes sobre los que se exija la cuota y los intereses de demora pero en los que se aprecie una interpretación razonable de la norma y, en consecuencia, se consideren no sancionables”. La misma idea debería haberse reflejado a la hora de fijar la base de la sanción en la infracción del art. 192. En definitiva, la magnitud relevante para determinar la base de la sanción no debe ser, en los casos de declaraciones presentadas incorrectamente, “la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo”, a la que se debe restar “la que hubiera procedido de acuerdo a los datos declarados”. Tampoco debe serlo “la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración”. Sino que únicamente puede ser relevante para determinar la base de la sanción “la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo” como consecuencia de la comisión de la infracción, a la que se debe restar “la que hubiera procedido de acuerdo a los datos declarados”, en los casos de declaraciones presentadas incorrectamente. Lo mismo ocurre con “la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración”, que sólo podrá ser aquella derivada de la comisión de la infracción. Téngase en cuenta que también en el caso del sistema de gestión mediante declaración seguida por liquidación administrativa algunas incorrecciones o incluso omisiones en la obligada declaración a presentar pueden no ser sancionables, en base a las razones que con carácter general determinan la falta de comisión de la infracción (interpretación razonable, fuerza mayor, etc.).

<sup>9</sup> “A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores”.

También lo recoge el art. 133. 2 del Reglamento de Aplicación de los Tributos: "Cuando la Administración tributaria vaya a tener en cuenta datos distintos a los declarados por el obligado tributario, deberá notificar previamente la propuesta de liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Pues bien, desde nuestro punto de vista, y con las finalidades antes indicadas, en el caso de que se hubiera presentado la declaración fuera de plazo sin requerimiento previo, y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración no se correspondieran con los consignados por el obligado tributario en su declaración, a partir del ejercicio de las correspondientes facultades comprobadoras, habrían de formularse dos propuestas de liquidación: aquella derivada exclusivamente de los datos declarados; y, la resultante de las comprobación administrativa que modifica los datos declarados. Se llegaría así a la práctica de dos liquidaciones separadas, aunque derivadas de un mismo procedimiento iniciado mediante declaración relativo a una única obligación tributaria.

### **3. Conclusión: rechazo del argumento de la discriminación**

En conclusión, también en los impuestos regidos por el sistema de la declaración simple, el recargo por declaración extemporánea ha de recaer sobre el importe al que ha alcanzado la regularización voluntaria del sujeto pasivo. Aunque en este caso, al tratarse de una declaración simple que no incluye cuota autoliquidada alguna por el propio sujeto

pasivo, dicho importe deba ser fijado por la Administración tributaria en la correspondiente liquidación. Pero dicha liquidación será aquella derivada directa e inmediatamente de la declaración presentada, de los datos declarados, sin poder realizar variación alguna en su realidad, calificación jurídica y cuantía o valoración.

No se produce, en consecuencia, la discriminación a que hace mención Tribunal Superior de Justicia de Canarias, acogiendo el argumento empleado por la Comunidad Autónoma recurrente.

### **C) LA DISCRIMINACIÓN DEL SUJETO QUE PRESENTA UNA AUTO-LIQUIDACIÓN CORRECTA**

También la Comunidad Autónoma de Canarias ponía de relieve en su argumentación que si no se aplicara el recargo sobre el importe de la cuota adicional liquidada por la Administración derivada de la comprobación de valores "se favorece a quien declara un valor muy inferior al real".

Igualmente el Tribunal acoge este argumento señalando que "se discriminaría (...) a quienes hacen la declaración-autoliquidación del impuesto con el valor correcto, en cuyo caso abona el total del recargo, mientras que si no declaran el valor correcto luego no tienen que abonar el recargo respecto a la diferencia". Así "sucedería –continúa el Tribunal en el caso del impuesto a que se refieren estas actuaciones, pero es que, es más, si llevamos el argumento a un punto un tanto exagerado, si sólo se declara una parte ínfima del valor real, la situación llega a ser muy sangrante

(no es este el caso puesto que la diferencia no es tan grande, aunque el valor estaba previamente determinado por jurisprudencia del Tribunal Supremo, para las viviendas de protección oficial el valor real es el precio máximo de venta establecido)”.

Tienen razón la Comunidad Autónoma y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias cuando recogen la idea de que si se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación con el valor declarado correcto, el recargo por autoliquidación extemporánea que habría de exigirse se aplicaría sobre toda la cuota autoliquidada. Mientras que si la autoliquidación presentada fuera de plazo sin requerimiento previo incluyera un valor inferior al correcto, como ocurría en el caso enjuiciado, desde la posición que rechazan habría que girar el recargo sobre un importe inferior.

Sin embargo, la situación anterior no constituye una discriminación inadmisibles o arbitraria, que trata peor al que declara correctamente frente al que lo hace de forma incorrecta. Simplemente es la consecuencia de un régimen que sólo se aplica al ámbito u objeto al que alcanza la regularización voluntaria del sujeto pasivo: si la regularización

voluntaria del sujeto pasivo a través de su autoliquidación presentada fuera de plazo sin requerimiento previo alcanza a una cuota, por ejemplo, de 3.000, que es la derivada del valor correcto a declarar, el recargo correspondiente que forma parte de este régimen especial deberá aplicarse sobre toda aquella cuota; si, por el contrario, la regularización voluntaria del sujeto pasivo mediante la presentación de su autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo alcanza sólo a una cuota, por ejemplo, de 1.000, que es la derivada de un valor declarado incorrecto, el recargo habrá de aplicarse igualmente aquella cuota de 1.000; puesto que es dicha cuota, aquella a la que alcanza la regularización voluntaria del sujeto pasivo.

Además, esto es lo que se deduce del tenor literal de los preceptos afectados. De este modo, según el art. 27. 2 de la actual LGT el recargo por autoliquidación extemporánea “se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones”. Y son los “ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo”, de acuerdo a lo previsto en el art. 61. 3 de la anterior LGT, los que “sufrirán un recargo” del 5, 10, 15 ó 20 por 100<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Aunque se trata de una posición no generalizada en la doctrina, debe señalarse que en alguna ocasión se ha defendido la aplicación de este tipo de recargos por autoliquidación extemporánea a la cuota liquidada por la Administración tras una actuación comprobadora ulterior a que se presentara la autoliquidación. Es el caso de E. de Miguel Canuto, “Presentación de autoliquidaciones extemporánea y espontáneamente (II)”, en *RDFHP*, nº 251, 1999, págs. 20-25. En su opinión, cuando iniciado un procedimiento inspector con posterioridad a la presentación de la autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo se determina una cuota más alta que el importe autoliquidado y no se hubiera impuesto una sanción tributaria por la cuota descubierta, “la Administración deberá girar el recargo sobre la totalidad de la cuota tributaria ahora fijada a cargo del obligado tributario, aun cuando su importe sea más alto que el ingresado en su día”. Y fundamenta tal posición, pese a reconocer que no es lo que se deduce de la literalidad del art. 61. 2 de la LGT, según la redacción dada al mismo en 1991 (esta es la norma objeto de su estudio), al moverse “en una orientación hermenéutica que del “ingreso correspondiente a una autoliquidación” se remonta hacia la deuda tributaria por la Administración como posición metodológica que personalmente consideramos la más idónea para el conocimiento y comprensión del Estado de Derecho constitucionalmente configurado”. “Nos parece ésta –señala más adelante para los casos en que la mayor cuota haya sido determinada a través de una liquidación provisional o paralela- la solución que más favorece la armonía de las normas sustantivas y procedimentales a las que por imperativo del principio de legalidad está sometida la Administración”.

De todos modos, no puede olvidarse que para el sujeto que presenta fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación con un valor declarado incorrecto, además del mencionado régimen de los recargos por autoliquidación extemporánea, sería de aplicación el régimen de las infracciones y sanciones. Lo que no sucedería al sujeto que presentó extemporáneamente sin requerimiento previo una autoliquidación correcta, al que se aplicaría únicamente el primero de los regímenes jurídicos mencionados. Y serían, respectivamente, el ámbito al que alcanzó la regularización voluntaria del sujeto pasivo concretado en la cuota autoliquidada y el ámbito de la corrección en la autoliquidación que se presentó, aquellos a los que se aplicaría uno u otro régimen: el de los recargos y el de las infracciones y sanciones.

#### **D) LA IMPOSIBILIDAD DE IMPONER SANCIONES POR LA CUOTA DESCUBIERTA ADICIONAL DERIVADA DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES**

Por este motivo, en nuestra opinión, debe matizarse la afirmación de la Comunidad Autónoma, que emplea como tercer argumento, acerca de la "imposibilidad de aplicar sanciones por el exceso de valor comprobado por la Administración". Puesto que no puede admitirse que simplemente por la aplicación del régimen del actual art. 27 de la LGT quede excluida de forma total y automática la posibilidad "de aplicar sanciones por el exceso de valor comprobado por la Administración" como, sin embargo, parece afirmar la Comunidad Autónoma.

En este sentido, es cierto que el régimen del art. 27 de la actual LGT y el del art. 61. 3 de la anterior LGT conlleva que se excluyan "las sanciones que hubieran podido exigirse". Pero esta exclusión del régimen sancionador afecta únicamente al ámbito al que alcanza este régimen especial, es decir, al ámbito sobre el que se ha extendido la regularización voluntaria del sujeto pasivo. Por este motivo, si la autoliquidación presentada extemporáneamente sin requerimiento previo fuera incorrecta, por dicha incorrección sí cabría, en su caso, aplicar el régimen de las infracciones y sanciones.

Nos encontraríamos así con un supuesto, como antes indicábamos, en el que se aplicarían dos regímenes jurídicos diferenciados, pero en relación con dos ámbitos distintos, aunque se refieran ambos a una misma obligación tributaria material: aquel al que alcanza la regularización voluntaria y aquel al que afecta la corrección de la autoliquidación.

Así lo ha puesto de relieve en ocasiones la doctrina, cuando se destacaba que "si el contenido de dicha autoliquidación [la presentada fuera de plazo sin requerimiento previo] (...) no es el adecuado, por incorrecciones, inexactitudes o falta de elementos y datos incluíbles necesariamente; estas otras conductas ilícitas sí consideramos son sancionables, por supuesto si así concluyera el oportuno procedimiento sancionador". No obstante, en estos supuestos "claro está que las sanciones a imponer en su caso (...) girarían sólo y exclusivamente, y por tanto serían calculadas atendiendo únicamente a ese mayor importe desvelado"<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> M. J. Fernández Pavés, *La autoliquidación tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 231.

Además, si se produjera un supuesto como el indicado a modo de hipótesis por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en el que “sólo se declara una parte ínfima del valor real”, sin perjuicio de la debida apreciación de las circunstancias del caso, posiblemente sí que se estaría ante una situación sancionable. Y es que en este caso parece claro que se estaría lejos de una actuación del sujeto pasivo “amparándose en una interpretación razonable de la norma”, que es uno de los supuestos en los que las “acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria” [art. 179. 2 d) de la LGT]. De ahí que no pueda decirse, como por el contrario señala el Tribunal, que en estos casos en los que “sólo se declara una parte ínfima del valor real” “la situación llega a ser muy sangrante”: en estos supuestos, junto con el recargo por autoliquidación extemporánea sobre la cantidad autoliquidada, se aplicaría una sanción por cometer la infracción tributaria del art. 191 de la LGT, consistente en una multa pecuniaria proporcional de entre el 50 y el 150 %

de la “cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción”, a concretar a partir de la calificación de la misma como leve, grave o muy grave y de los criterios de graduación previstos por la Ley<sup>12</sup>.

De todos modos, también es cierto que podría suceder que tras un análisis de las circunstancias del caso se concluyera que pese a realizarse la conducta típica del art. 191 de la LGT [“dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo (...) parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo”], no concurren los requisitos para poder entenderse cometida la infracción. Esto, además, podría producirse fácilmente en estos supuestos al tratarse de un ámbito, como es el de la valoración, en el que suelen existir ciertos márgenes de indeterminación, tal como ha entendido ampliamente la jurisprudencia<sup>13</sup>. Puesto que estaríamos, ahora sí, ante una actuación del sujeto pasivo “amparándose en una interpretación razonable de la norma”, que excluye la responsabilidad deri-

<sup>12</sup> También en la jurisprudencia puede encontrarse algún ejemplo de imposición de sanciones ante incumplimientos regularizados a través de comprobaciones de valores. Esto es lo que ocurre en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2006 (Ponente D<sup>a</sup> Ana Isabel Martín Valero, NFJ025465).

<sup>13</sup> Podemos mencionar, a modo de ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de diciembre de 2003 (Ponente D. Francisco José Navarro Sanchís, NFJ016751) y las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 5 de diciembre de 2003 (Ponente D<sup>a</sup> Raquel Iranzo Prades, NFJ016954), del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 5 de septiembre de 2001 (Ponente D. José María Lago Montero, NFJ01146) y del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 17 de febrero de 2003 (Ponente D. Francisco Javier D’ Amorin Vieitez, NFJ016470). Por destacar lo señalado en alguna de ellas, podemos mencionar lo que se señalaba en el FJ. 3<sup>o</sup> de la mencionada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León: “De cuanto ya va expuesto se deduce que el pleito versa sobre cuestiones de valoración y calificación jurídica, que el sujeto pasivo nada ha ocultado en sus declaraciones de los Impuestos Sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y que, consecuentemente, no procedía, pues, ni plantearse la posible imposición de sanciones. Es manifiestamente incorrecta la conducta del Jefe de la Inspección Tributaria, empeñado en la imposición de una sanción aun cuando habían mediado tres valoraciones absolutamente dispares de los tres peritos intervinientes, demostrativas de que la existencia o no de la plusvalía y, consecuentemente, de la deuda tributaria, distaba mucho de ser tema pacífico e incontestado. Afirmar, como se afirma por el Jefe de la Inspección, que se aprecia de forma inequívoca la existencia de infracción tributaria, tratándose como se trata de un problema valorativo, es errar profundamente en la calificación de los hechos, pues si algo se aprecia inequívocamente en este expediente es la diversidad de criterios valorativos que se han ofrecido, y la imposibilidad, por ende, de imponer sanciones, cuando se están ventilando discusiones de calificación jurídica. No hay rastro de la culpabilidad necesaria para sancionar, que es esencial y no accidental en todas las infracciones, también en las tributarias, como sabe muy bien la defensa de la Administración demandada”.

vada de la comisión de la infracción [art. 179. 2 d) de la LGT].

Curiosamente, en estos supuestos de interpretación razonable de la norma o en cualesquiera otros en los que existen circunstancias que determinan la inexistencia de responsabilidad por infracción tributaria, el régimen de las infracciones y sanciones es más benévolo que el de los recargos del art. 27 de la actual LGT. Al menos, si se entiende que dichos recargos se aplican automáticamente por la simple presentación de una autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo, con independencia de las circunstancias que hubieran podido concurrir en el caso concreto<sup>14</sup>. De ahí que en estos supuestos el sujeto pasivo que no ha presentado su autoliquidación en plazo o la ha presentado con incorrecciones pueda tener más interés en ser descubierto por la Administración tributaria que en regularizar él voluntariamente a través de una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo.

Sin embargo, el que en los casos de interpretación razonable de la norma en materia de valoración, como el enjuiciado en la sentencia objeto de nuestro comentario, tenga lugar una exclusión de sanciones, no permite aplicar el régimen previsto para las

regularizaciones voluntarias de los sujetos pasivos. Porque entonces se aplicaría dicho régimen a un ámbito en el que no se ha producido regularización voluntaria alguna: la cuota tributaria adicional descubierta por la Administración tributaria derivada de la comprobación de valores.

Por otra parte, debe precisarse también que el que estemos ante una autoliquidación incorrecta, generadora, en su caso, de consecuencias sancionadoras, no puede evitar tampoco la aplicación del régimen de recargos por autoliquidación extemporánea, aunque esto parecía sugerirse por el Abogado del Estado en el proceso contencioso si bien de forma no excesivamente clara<sup>15</sup>. Porque entendemos, con el profesor CLAVIJO, que los requisitos para la aplicación de este régimen, centrándonos en los tributos autoliquidados son únicamente tres: que la autoliquidación se haya presentado fuera de plazo; que la autoliquidación haya sido presentada voluntariamente, es decir, "sin requerimiento previo de la Administración tributaria"; y, que de la autoliquidación presentada resulte una cantidad a ingresar<sup>16</sup>.

El que la autoliquidación presentada sea correcta, sin embargo, en nuestra opinión, no

<sup>14</sup> En relación con la automaticidad o no de los recargos por autoliquidación extemporánea pueden mencionarse a modo de ejemplo dos recientes pronunciamientos de jurisprudencia y de doctrina administrativa, totalmente divergentes entre sí. Excluye la exigencia del recargo atendiendo a las circunstancias del caso concreto (presentación de una autoliquidación complementaria del IGIC el día siguiente a aquel en el que finalizaba el plazo voluntario en el que se había presentado otra autoliquidación en la que se incurrió en un error) la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 27 de febrero de 2006 (Ponente D. Javier Varona Gómez-Acedo, NFJ022776). Sin embargo, entiende aplicable el recargo, pese a las especiales circunstancias concurrentes (ausencia de modelos de declaración en la Delegación de la Agencia Tributaria) la Resolución del TEAC de 17 de enero de 2006 (NFJ022631).

<sup>15</sup> Así, señalaba el Tribunal que "de la argumentación del Abogado del Estado no se desprende muy claramente si entiende que al hacerse la comprobación de valores, se da por hecha una nueva declaración no espontánea o si al haber realizado en este caso el deudor dos declaraciones, la segunda ya no sería espontánea por lo que sí cabrían sanciones y no sería aplicable el recargo ni al ingreso efectuado junto con esa declaración-autoliquidación, ni al valor comprobado posteriormente por la Administración".

<sup>16</sup> Clavijo Hernández, "Las obligaciones...", pág. 47. En un sentido semejante, C. Palao Taboada, "Los presupuestos de la aplicación del artículo 61.3 LGT (Comentario a la Resolución del TEAC de 6-10-1999)", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 202, 2000, págs. 376 y ss.

es un requisito necesario para la aplicación del régimen del actual art. 27 de la LGT, pese a que esto se ha sostenido recientemente en la doctrina<sup>17</sup>. La corrección o incorrección de la autoliquidación presentada fuera de plazo sin requerimiento previo, desde nuestro punto de vista, únicamente será determinante de que pueda o no ser de aplicación de modo adicional el régimen sancionador: si la autoliquidación es correcta, únicamente será aplicable el régimen de recargos; si la autoliquidación es incorrecta, se aplicará de modo adicional el régimen de infracciones y sanciones.

Cuestión distinta sería, que no se produce de ningún modo en el supuesto problemático resuelto en esta sentencia, que la autoli-

quidación utilizada para regularizar una determinada obligación tributaria y período fuera la correspondiente a otro período distinto, por lo que se oculta a la Administración tributaria el que se está procediendo a regularizar de forma voluntaria aquélla. En este caso, efectivamente, no sería de aplicación el régimen de recargos del art. 27 de la LGT actual. Así lo ha dejado claro el apartado 4º de dicho precepto, resolviendo las numerosas dudas que habían surgido bajo la normativa precedente: "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"<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> M. J. Fernández Pavés y A. Jabalera Rodríguez, "Los recargos por declaración extemporánea en la nueva Ley General Tributaria", en *RTT*, nº 77, 2007, págs. 110-112, entienden que los recargos por declaración extemporánea se devengan "por presentar las declaraciones o autoliquidaciones con resultado a ingresar extemporánea y espontáneamente, además habiéndolas realizado de forma correcta, en cuanto a la información y datos que deben contener en ambos casos sobre el hecho imponible realizado, el sujeto pasivo obligado tributario, y los demás elementos determinantes de la cuantía de la obligación tributaria; dado que en caso contrario, si se ocultan, falsean o ignoran datos relevantes a estos efectos, formulando por tanto una declaración incompleta, incorrecta o inexacta, ya sea ésta simple o debiendo autoliquidarse (...) entonces habrá de excluirse la aplicación de este régimen jurídico de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, para acudir al régimen infractor que corresponda según los casos / Y es que, efectivamente –añaden–, si analizamos la definición de las conductas infractoras contenidas respectivamente en el art. 191. 1 LGT respecto de la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, y en el art. 192. 1 LGT relativo a la infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones; observamos cómo en el primero de ambos artículos, se dice que constituye dicha infracción dejar de ingresar, dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, la totalidad o parte de la deuda tributaria que "debiera resultar de la correcta autoliquidación" del tributo, con la salvedad de que se regularice de acuerdo al art. 27 LGT (...); y de la misma manera, en el segundo precepto citado, se recoge el incumplimiento con la obligación de "presentar de forma completa y correcta las declaraciones" o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación adecuada, de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, con la misma exclusión, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 LGT que venimos estudiando / Luego evidentemente, en ambos casos, la conducta infractora implica el no haber presentado en el plazo correspondiente, bien sea la declaración simple o bien sea autoliquidada, correcta y completamente realizada. Por lo que, la razón de discernimiento entre la aplicación del régimen de los recargos por declaración extemporánea o, por el contrario, de este régimen sancionador en la modalidad que proceda, es que se haya regularizado espontáneamente o no conforme al art. 27 LGT, la falta inicial de presentación de la declaración o autoliquidación correctamente formulada, o lo que es lo mismo, sin que haya mediado ningún requerimiento por parte de la Administración tributaria para la subsanación de la conducta inicialmente ilícita; la cual se entiende "convalidada" con esa espontaneidad en su regularización, para evitar el inicio del procedimiento sancionador correspondiente, a cambio del pago del recargo que proceda. Razón por la cual, el contenido del art. 27 LGT excluye expresamente en todos los supuestos de aplicación que regula, las sanciones que hubieran podido exigirse, en otro caso, para ser congruente con ello".

<sup>18</sup> Sobre esta problemática, es básico el estudio de A. Blázquez Lidoy, "Ingresos fuera de plazo realizados sin identificar su carácter extemporáneo: un nuevo supuesto de hecho en las relaciones de los artículos 61.3 y 79 a) de la LGT", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 197-198, 1999, págs. 3 y ss. También fue objeto de nuestro análisis en esta revista: V. M. Sánchez Blázquez, "Ingresos fuera de plazo sin indicación de su carácter extemporáneo (Comentario parcial a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de febrero de 2002)", en *Hacienda Canaria*, nº 4, 2003, págs. 177 y ss. Recientemente, en relación con un ámbito distinto a aquellos en los que tradicionalmente se ha planteado esta problemática, M. Wert Ortega, "Recargo por ingresos extemporáneos: aplicación a un supuesto de diferimiento de ingresos en el Impuesto sobre Sociedades", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 292, 2007, págs. 121 y ss.

## V. A MODO DE CONCLUSIÓN

En los supuestos de autoliquidación presentada fuera de plazo sin requerimiento previo, el recargo correspondiente debe aplicarse a la cantidad autoliquidada por el sujeto pasivo. Esto es lo que se deduce claramente del tenor literal de los preceptos que han regulado esta materia. De este modo, según el art. 27. 2 de la actual LGT el recargo por autoliquidación extemporánea "se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones". Y son los "ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo", de acuerdo a lo previsto en el art. 61. 3 de la anterior LGT, los que "sufrirán un recargo" del 5, 10, 15 ó 20 por 100.

En el caso de que tras la presentación de la autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo la Administración tributaria realizara alguna actuación comprobadora que desembocara en la liquidación de una cuota adicional a la autoliquidada, lo anterior debe seguir manteniéndose. En ningún caso, el recargo por autoliquidación extemporánea debe girarse sobre la cuota tributaria adicional que pudiera derivarse de la comprobación administrativa. Sobre ella se aplicará, en principio, el régimen de infracciones y sanciones. De este modo, si concurren todos los

requisitos necesarios para entender cometida la infracción, ésta deberá ser sancionada. Y si se entiende no cometida la infracción por estarse ante un supuesto de interpretación razonable de la norma, lo que puede ocurrir en estos supuestos de discrepancias en el valor real de un bien o derecho, la ausencia de sanción no puede hacer aparecer para el ámbito regularizado por la Administración tributaria el régimen de los recargos por autoliquidación extemporánea.

No ha sido ésta la opinión del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en la Sentencia de 27 de febrero de 2007, que confirma el criterio seguido por la Administración tributaria actuante de aplicar el recargo también sobre la cuota regularizada derivada de la comprobación de valores. Se ha dejado cautivar así el Tribunal canario por hábiles argumentos empleados por la Comunidad Autónoma recurrente. En particular, por aquellos relativos a unas supuestas discriminaciones arbitrarias de otros sujetos (el sujeto pasivo del ISD y el sujeto pasivo del ITPAJD que presenta extemporáneamente su autoliquidación incluyendo el valor correcto) frente al sujeto pasivo del ITPAJD que presenta una autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento declarando el valor incorrecto. Cuando, sin embargo, desde nuestro punto de vista, no se está en presencia realmente de tales discriminaciones arbitrarias.



# ANEXO

## FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 27 DE FEBRERO DE 2007

(SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE SANTA CRUZ DE TENERIFE)

Ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. Rafael Alonso Dorronsoro

### **PRIMERO: Objeto del recurso**

La cuestión que se plantea en este recurso es estrictamente jurídica y se centra en la aplicación o no a este caso concreto de lo dispuesto en el art. 61.3 de la anterior Ley General Tributaria precepto conforme al cual: "3. *Los ingresos correspondientes a declaraciones autoliquidaciones 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 por 100 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 aplicara un recargo único del 5, 10 o 15 por 100 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 art. 127 de esta Ley."*

No puede dejar de señalarse que cabe estimar en este caso que la falta de requerimiento previo se ha entendido en este supuesto de una forma estricta puesto que se iniciaron las actuaciones de la inspección el 11-12-01 y fue el 25 de enero de 2002 cuando se ampliaron las comprobaciones a la escritura a que se refiere este proceso, respecto a la cual se presentaron dos autoliquidaciones una declarada inicialmente como exenta y la otra justo 7 días antes de la diligencia de ampliación de la inspección

Lo cierto es que la entidad mercantil presentó la autoliquidación e ingreso la parte correspondiente al impuesto según la valoración de los dos inmuebles de la compraventa

a que se refería la citada escritura notarial. Se hizo un acta de disconformidad en la que el contribuyente manifestó su conformidad en el abono del recargo sobre el ingreso realizado, pero no con el nuevo valor comprobado por la administración así como con la aplicación del recargo correspondiente a la diferencia de valor; esta última cuestión, resuelto por el TEARC el tema de las valoraciones es la única que se discute en este proceso.

La Comunidad Autónoma entiende que el recargo es aplicable también a la diferencia de valor, así como la exclusión de posibles sanciones relacionadas con esa diferencia de valor, mientras que el TEARC, el Abogado del Estado y la entidad mercantil, estiman que ese recargo no es aplicable, sin perjuicio de que pudieran imponerse las sanciones que correspondieran.

Ambas argumentaciones tienen una base lógica y razonable, la de La Comunidad Autónoma en cuanto a la aplicación del recargo sobre la cuota adeudada a la Administración Tributaria, en cuanto a la discriminación respecto a otros impuestos como el de Sucesiones, el hecho de que se favorece a quien declara un valor muy inferior al real y a la imposibilidad de aplicar sanciones por el exceso de valor comprobado por la Administración la del TEARC es parca y la del Abogado del Estado viene a decir que, al realizarse la comprobación de valores la nueva declaración presentada ya no es espontánea, sino que ha quedado excluida la calificación de la presentación como espontánea y ha de entenderse que existe el requerimiento previo que excluye la aplicabilidad del recargo pero permite la imposición de sanciones; la

mercantil codemandada nada especial alega al respecto; lo cierto es que, de la argumentación del Abogado del Estado no se desprende muy claramente si entiende que, al hacerse la comprobación de valores, se da por hecha una nueva declaración no espontánea o si al haber realizado en este caso el deudor dos declaraciones, la segunda ya no sería espontánea por lo que si cabrían sanciones y no sería aplicable el recargo ni al ingreso efectuado junto con esa declaración-autoliquidación, ni al valor comprobado posteriormente por la Administración.

El punto de apoyo argumental más consistente y que contempla, en principio, mejor en conjunto la situación a que da lugar la aplicación de uno u otro criterio, ha de estimarse que es el de la Administración, por un lado, es cierto que se discriminaría tanto a aquellos declarantes de un impuesto cuya liquidación es ulterior, en cuyo caso el recargo será aplicable al total de la deuda que se fije por la administración (impuesto de sucesiones en declaraciones espontáneas pero extemporáneas), como a quienes hacen la declaración-autoliquidación del impuesto con el valor correcto, en cuyo caso abonan el total del recargo, mientras que si no declaran el valor correcto, luego no tienen que abonar el recargo respecto a la diferencia (así sucedería en el caso del impuesto a que se refieren estas actuaciones, pero es que, es más, si llevamos el argumento a un punto un tanto exagerado, si sólo se declara una parte ínfima del valor real, la situación llega a ser muy sangrante (no es este el caso puesto que la diferencia no es tan grande, aunque el valor estaba previamente determinado por jurisprudencia del Tribunal Supremo, para las viviendas de pro-

tección oficial el valor real es el precio máximo de venta establecido); pero incluso, es que la situación del deudor e infractor, por no presentar a tiempo la declaración, se ve equiparada a la de quién la presentó en tiempo e ingresó en su momento, salvo en cuanto a los intereses de demora, la situación no resulta justa.

En definitiva ha de estimarse que en un caso como el presente la aplicación del recargo contenido en el art. 61.3 de la anterior Ley General Tributaria debe alcanzar también el valor comprobado por la Administración, por lo que debe estimarse la demanda anulando la resolución del TEARC en la parte que hace referencia a la aplicación del recargo y declarando conforme a derecho la liquidación practicada incluyendo el recargo.

**SEGUNDO.-** Sobre las costas procesales. No se aprecian circunstancias que, de conformidad con lo previsto en el art. 139 de

La Ley Reguladora de La Jurisdicción Contencioso-Administrativa, aconsejen la imposición de las costas a ninguna de las partes.

### FALLO

En atención a lo expuesto, la Sala ha decidido estimar el recurso interpuesto por la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias contra la resolución de fecha 29 de abril de 2003 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife, anulando dicha resolución en la parte que hace referencia a la aplicación del recargo del art. 61.3 de la anterior Ley General Tributaria y declarando conforme a derecho la liquidación practicada incluyendo dicho recargo.

No procede hacer expresa imposición de las costas causadas.