

¿QUÉ HA DE ENTENDERSE POR REQUERIMIENTO PREVIO EN LOS RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORANEA?

El Régimen de Recargos, al que nos vamos a referir, tiene su antecedente más significativo en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), cuya Exposición de Motivos justificaba el alcance de la reforma, en este punto, a la realización de “una regulación adecuada de los recargos exigidos por la realización voluntaria de ingresos fuera de plazo, que, sin fomentar el fraude y la presentación documental tardía, sirva para que aquélla cumpla debidamente su función, merced a la cual se permite al contribuyente rectificar de manera espontánea su acción u omisión y regularizar así su situación de forma voluntaria.”

En la actualidad la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su artículo 27, frente al artículo 61 de la “vieja” Ley que no delimitaba el concepto de esa actuación, establece que ha de entenderse por “requerimiento previo” a los efectos de determinar el presupuesto de hecho, habilitante e imprescindible, para producir la exclusión de estos tipos de medidas o instrumentos fiscales. Tal es así que, de una forma extraordinariamente extensa, se viene a definir como “cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”. Por tanto y cómo podemos observar, yendo más allá de lo que en sentido usual, aún el marco de la relación tributaria, podríamos entender como un requerimiento previo.

Teniendo en cuenta esta conceptualización legal, va a suponer de una gran importancia el hecho de qué debe entenderse por requerimiento previo, previsto y definido en el artículo 27.1, párrafo segundo, de la LGT, como presupuesto jurídico negativo por cuanto, como decíamos anteriormente, su manifestación excluiría el mencionado recargo, al entenderse que el contribuyente no ha cumplido con la obligación tributaria de forma totalmente voluntaria.

En esta materia, y como punto de partida genérico, la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo ha venido siguiendo una conceptualización que, podríamos calificar, de marcado carácter expansivo, en la que, sin embargo, no van a aparecer limitaciones de carácter previo, lo cual determina y va a exigir la necesidad de la realización de un análisis muy casuístico y detallado en cada uno de los escenarios que se producen, o puedan producirse, en la práctica tributaria.

Bien es cierto que se han venido estableciendo una serie de premisas que se van a concretar en la existencia de dos elementos fundamentales que, de producirse simultáneamente, darían lugar a la inmediata consecuencia de la exclusión del mencionado recargo. En cuanto al primero de ellos, partiría de la base de considerar que el conocimiento por parte del obligado tributario, a la hora de realizar una declaración extemporánea, de hechos relevantes derivados de una actuación administrativa, evidentemente con conocimiento formal y con las finalidades expuestas en la norma, con el carácter de haber sido determinantes en el ejercicio de la opción de presentación de dicha declaración daría lugar, por consiguiente y sin solución de continuidad, a la exclusión del recargo; al situarnos dentro de la esfera del requerimiento previo, siempre y cuando se apreciase el siguiente de los elementos al que nos referiremos a continuación.

En segundo lugar, además de la presencia de ese elemento de carácter “inductor”, sería necesario la concurrencia de una acción o actuación de la Administración que con cierto grado de seguridad jurídica “permitiera esperar la posibilidad real de realizar la

regularización por el contribuyente”, es decir, la existencia de una voluntad administrativa y cuantificada que, con alto grado de probabilidad, puede convertirse en liquidación y, con ello, en deuda tributaria” (STS de 15 de febrero de 2022. Recurso Casación 6310/2019). Por tanto, y como podemos observar, requisito que implica un aspecto valorativo muy relevante.

De esta forma, y a modo de ejemplo, se ha llegado a considerar que nos encontraríamos en esos supuestos cuando se ha producido, en el ámbito de un mismo tributo, la presentación de autoliquidaciones correspondientes a periodos anteriores a un ejercicio inspeccionado o comprobado, cuando en el que el Acta que pone fin a unas actuaciones inspectoras, se reflejan cuestiones relevantes que incidan o inspiren dicha presentación cuestión, esta última, esencial y determinante. Y, en sentido contrario, se ha apreciado que la presentación posterior de una regularización con relación a un periodo e impuesto comprobado no implicaría, por ese solo hecho, tal conclusión por cuanto lo relevante, en ese caso concreto, no sería el aspecto temporal de las actuaciones de la Administración y del contribuyente, sino la constatación de la inexistencia de hechos relevantes que la motivan y que, de esta forma, no excluyen la regularización de carácter espontáneo.

Salvo mejor opinión en Derecho.