

LOS EFECTOS DE LA PRESENTACIÓN FUERA DE PLAZO, TRANSCURRIDO EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN, DE UNA DECLARACIÓN O AUTOLIQUIDACIÓN EXTEMPORÁNEA BAJO EL RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (*)

Laura Soto Bernabeu (**)
Universidad de Alicante

Recibido: Marzo, 2017.
Aceptado: Marzo, 2017.

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto realizar un comentario de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del día 2 de febrero de 2017 en la que se pronuncia acerca de los efectos de la presentación de una autoliquidación complementaria fuera de plazo, sin requerimiento previo, una vez transcurrido el plazo de prescripción así como la procedencia de liquidar intereses de demora por el período de tiempo transcurrido desde la fecha de finalización del plazo voluntario de autoliquidación hasta la fecha de presentación de las autoliquidaciones complementarias, en base a lo establecido en el artículo 26.2 b) de la Ley General Tributaria. Al hilo de la citada Resolución, se expondrán algunas consideraciones suscitadas como consecuencia de la interpretación llevada a cabo por el TEAC de la presentación extemporánea de declaraciones o autoliquidaciones y los cuestionables efectos que el TEAC atribuye a la regularización de la situación tributaria en la extinción de la deuda tributaria.

Palabras clave: prescripción, prestaciones accesorias, obligación principal, intereses de demora, deuda tributaria, extinción de la deuda tributaria, recargos por declaración extemporánea, declaración extemporánea, regularización del «quinto año», regularización voluntaria.

(*) Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación PROMETEO/2016/053 concedido en el marco de las Ayudas para Grupos de Investigación de Excelencia, cuya investigadora principal es la Profesora Amparo Navarro Faure.

Asimismo, este trabajo ha sido desarrollado en el marco del Proyecto de I+D (Convocatoria 2015) concedido por el Ministerio de Economía y Competitividad, bajo el título «La Seguridad Jurídica en el Ordenamiento Tributario», Referencia DER2015-68072-P (MINECO/FEDER), cuyos investigadores principales son la Profesora Begoña Pérez Bernabeu y el Profesor Jorge Martín López.

(**) La autora puede ser contactada en laura.soto@ua.es, telf.: 96 590 3400 – Ext. 3297. Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras, Facultad de Derecho (Universidad de Alicante) en Carretera San Vicente del Raspeig s/n, CP 03690 (San Vicente del Raspeig – Alicante).

THE EFFECTS OF FILLING A COMPLEMENTARY DECLARATION OUT OF TIME AND WITHOUT ANY ADMINISTRATIVE REQUIREMENT, ONCE THE LIMITATION PERIOD HAS EXPIRED, WITHIN THE ARTICLE 27 OF THE GENERAL TAX ACT

Laura Soto Bernabeu

ABSTRACT

Through the present article, we aim to make a comment about the TEAC Resolution of February 2, 2017. In this Resolution the TEAC decides on the effects of filling a complementary declaration out of time and without any administrative requirement, once the limitation period has expired, and the correctness of liquidating interest on arrear. On the occasion of this Resolution, we will analyse some aspects as such the consequences of that interpretation about the extemporaneous declaration regime as well as the debatable effects that the TEAC sets down to the regularization of the tax situation beyond the tax debt extinction.

Keywords: prescription, tax debt, tax debt extinction, extemporaneous declaration regime, tax surcharges, voluntary regularization.

SUMARIO

1. COMENTARIO DE LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 2 DE FEBRERO DE 2017. 1.1. Antecedentes de hecho. 1.2. Fundamentos de derecho. 2. ALGUNAS CONSIDERACIONES EN RELACIÓN CON LA RESOLUCIÓN COMENTADA. 2.1. La prescripción del derecho de la Administración para determinar y exigir el pago de las deudas tributarias. 2.2. Breve referencia al régimen de declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria y la regularización del «quinto año» antes de la reforma de 2015. 2.3. Situación actual tras la reforma de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. BIBLIOGRAFÍA.

1. COMENTARIO DE LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 2 DE FEBRERO DE 2017

En la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 2 de febrero de 2017, el TEAC considera que la presentación de una declaración extemporánea sin requerimiento previo, una vez transcurrido el plazo de prescripción, faculta a la Administración a liquidar intereses de demora según lo establecido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria (LGT), toda vez que determina que el pago deliberado de una deuda reconocida por el deudor supone la renuncia a la prescripción y, por ello, no se trata de deudas que se han extinguido por prescripción sino por pago. Como consecuencia de lo anterior, estima el TEAC que no cabe considerar que el recargo por declaración extemporánea ni los intereses de demora hayan prescrito por prescripción de la obligación principal.

Esta interpretación pone de nuevo de manifiesto los problemas que plantea la disparidad existente entre el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar las deudas tributarias y a exigir el pago de las mismas establecido por el artículo 66 de la LGT en cuatro años y el plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública que se establece en cinco años en el artículo 131.1 del Código Penal.

A este respecto, consideramos que se ha producido un enfoque poco acertado de la cuestión ya que cuando se presentó por el contribuyente la autoliquidación complementaria resultaba de aplicación lo establecido en el artículo 180.2 de la LGT tras la modificación operada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo (1), por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, lo que como veremos, proporcionaba a la Administración los instrumentos necesarios para resolver este supuesto sin tener que recurrir a la desvirtuación del instituto jurídico de la prescripción.

(1) Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

Véase a este respecto SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y MERINO JARA, I. (2013): «Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penab», *Diario La Ley*, n° 8052, Sección Doctrina, págs. 9-10.

1.1. Antecedentes de hecho

El día 26 de noviembre de 2012, el señor Rx presentó una autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 2007 con un resultado a ingresar de 908.098,45 euros. En esa misma fecha, la señora Mx presentó una autoliquidación complementaria por el mismo impuesto y período impositivo, con un resultado a ingresar de 903.058,77 euros.

Como consecuencia de lo anterior, en enero de 2013, los órganos de gestión tributaria giraron a ambos obligados tributarios las correspondientes propuestas de liquidación de recargo por declaración extemporánea en base al régimen regulado en el artículo 27 de la LGT, ya que las mismas habían sido presentadas con un retraso de 1.610 días. Por este motivo, al considerar los órganos de gestión que ambos contribuyentes habían presentado una autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo, con un retraso superior a 12 meses, correspondía la liquidación de un recargo del 20% de la cantidad resultante de la autoliquidación así como la exigencia del interés de demora correspondiente desde la fecha de finalización del plazo voluntario de autoliquidación del ejercicio 2007 hasta la fecha de presentación de las autoliquidaciones complementarias.

Los obligados tributarios presentaron las alegaciones que consideraron oportunas frente a las mencionadas propuestas de liquidación, basándose principalmente las mismas en que se había producido la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. Las alegaciones fueron parcialmente estimadas, considerando el órgano gestor que la liquidación del recargo del 20% resultaba improcedente. Sin embargo, mantuvo la procedencia de la liquidación de los intereses de demora por el período de tiempo antes descrito en base a lo establecido en el artículo 26.2 apartado b) de la LGT.

Frente a dichas liquidaciones se interpuso en fecha 24 de julio de 2013 la reclamación económico-administrativa que se resuelve en la Resolución objeto de este comentario. Las alegaciones de los reclamantes se centraron en la prescripción del derecho de la Administración a liquidar intereses de demora por la presentación de una declaración extemporánea ya que consideran que «la prescripción ganada extingue la deuda tributaria en todos sus componentes y que, en ningún caso, la presentación de una autoliquidación complementaria implica la renuncia a la prescripción ganada», añadiendo que según lo establecido en la LGT la prescripción se aplica de oficio, sin que resulte necesario que el obligado tributario la invoque o excepcione.

1.2. Fundamentos de derecho

Considera el TEAC que la única cuestión controvertida en el expediente residía en determinar si se había o no producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar intereses de demora por el período de tiempo transcurrido desde la fecha de finalización del plazo voluntario de autoliquidación del ejercicio 2007 hasta la fecha de presentación de las autoliquidaciones complementarias.

De este modo, mediante la transcripción de los artículos 59 y 25 de la LGT recuerda el TEAC que la obligación de satisfacer el interés de demora es una prestación accesoria, acudiendo a la cita determinados fragmentos de la RTEAC de 22 de julio de 2011 y de la Sentencia de la Audiencia Nacional que confirmó la anterior Resolución para oponerse a los argumentos de los reclamantes cuando afirman que debía entenderse prescrito el derecho a liquidar los intereses de demora por presentación extemporánea ya que había prescrito el derecho a determinar y exigir la obligación principal según lo establecido en el artículo 66 apartados a) y b) de la LGT.

Especialmente interesante resulta el fragmento de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de diciembre de 2012 mencionada en el párrafo anterior en la que la AN mantiene que «el pago deliberado de una deuda reconocida por el deudor supondría la renuncia a la prescripción», añadiendo posteriormente que «como quiera que no consta que ni el interesado ni la Administración hayan iniciado un procedimiento para declarar la prescripción de la obligación principal ha de considerarse vigente dicha obligación y, consiguientemente, la obligación accesoria dependiente de aquella».

Todo lo anterior sirve al TEAC para desestimar la reclamación interpuesta ya que considera que las deudas a que se refiere la reclamación económico-administrativa no se han extinguido por prescripción sino por pago, por lo que no es posible considerar que el recargo o los intereses de demora hayan prescrito como consecuencia de la prescripción de la obligación tributaria principal. Refuerza sorprendentemente el TEAC su argumento manteniendo que hay que tener en cuenta que en el presente asunto no se ha iniciado ningún procedimiento para declarar la prescripción de la obligación principal, ni por los interesados ni por la Administración y, por lo tanto, no se puede decir que los intereses de demora, como prestación accesoria, hayan prescrito por prescripción de la obligación principal.

2. ALGUNAS CONSIDERACIONES EN RELACIÓN CON LA RESOLUCIÓN COMENTADA

2.1. La prescripción del derecho de la Administración para determinar y exigir el pago de las deudas tributarias

El principio de seguridad jurídica es un principio básico del Derecho establecido en el artículo 9.3 de nuestra Constitución y, en palabras del Tribunal Constitucional, ha sido definido como «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad» (2).

Para garantizar la seguridad jurídica, existen en nuestro ordenamiento jurídico determinados instrumentos jurídicos siendo uno de ellos la prescripción tributaria que encuentra su fundamento en la necesidad de que las relaciones jurídicas gocen de certidumbre sobre la existencia y la cuantía de la obligación tributaria.

Para saber qué efectos produce y cuándo se produce la prescripción de la deuda tributaria debemos acudir a los artículos 59, 66 y 69 de la LGT. En el artículo 59.1 de la LGT se establece que uno de los modos de extinción de la deuda tributaria es la prescripción y, en el artículo 66 del citado texto legal, se regula que prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación así como el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. Por su parte, el artículo 69 de la LGT, especialmente relevante en el asunto sobre el que versa la reclamación económico-administrativa, establece que la prescripción se aplica de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario. Por si no fuera suficiente, el párrafo segundo de este artículo añade que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria.

(2) Sentencia del Tribunal Constitucional n.º. 27/1981 de 20 julio (FJ 10º).

Junto a lo anterior, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones respecto de la imposibilidad de renuncia por parte del contribuyente a la prescripción ganada, siendo ésta aplicable de oficio, sin necesidad de que se invoque o excepcione por el sujeto pasivo (3). Ejemplo de ello es la Sentencia de 12 noviembre 1998 donde el Tribunal Supremo proclama que «la prescripción es una institución que, al servicio de la seguridad jurídica, impide que la desidia o la negligencia del acreedor prolongue indefinidamente la exigibilidad de una deuda, lo que en el campo del derecho privado concede al obligado la facultad de enervar la acción reclamatoria del crédito, cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley, facultad que puede ejercitarse o no y por lo tanto renunciarse expresa o tácitamente. Por el contrario en el área del Derecho Público el reconocimiento de la prescripción producida se configura como un deber de la Administración Tributaria, que no puede ser dispensado por la voluntad expresa del contribuyente y menos aún por la tácita.» (4). Más recientemente, en su Sentencia de 20 junio 2011, hace referencia a la pacífica doctrina del Tribunal respecto de que «en el ámbito tributario no cabe admitir la renuncia a la prescripción ganada, sea expresa o tácita, existiendo la obligación de reconocer de oficio la prescripción aunque se haya satisfecho la deuda una vez producida ésta» (5).

Dada la claridad de los preceptos citados y de la doctrina del Tribunal Supremo al respecto, resulta especialmente desconcertante el hecho de que en la Resolución analizada el TEAC utilice como argumento esencial para desestimar la reclamación económico-administrativa que el pago fuera de plazo de una deuda reconocida por el deudor supone la renuncia a la prescripción ganada y que, además, no consta que se haya iniciado ningún procedimiento para declarar la prescripción de la obligación tributaria, como si esto fuera necesario. Más bien, de todo lo expuesto resulta indiscutible que la prescripción es un instituto que se aplica de oficio sin necesidad de actuación previa del obligado tributario, así como que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria.

Esta Resolución podría considerarse un «daño colateral» derivado de la diferencia, ya señalada en las primeras líneas de este trabajo, entre el plazo de prescripción de cuatro años de la responsabilidad derivada de la falta de ingreso en plazo en el ámbito tributario y el plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública establecido por el Código Penal en cinco años.

Las disfunciones de esta situación se acusan de forma evidente en aquellos supuestos en los que el incumplimiento de la obligación tributaria principal es susceptible de generar responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y el obligado tributario recurre al régimen de declaración extemporánea regulado en el artículo 27 de la LGT cuando ya ha transcurrido el plazo de cuatro años establecido en la LGT (6). Esto es así porque respecto de una misma situación, en el ámbito tributario se declara la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación así como del derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas pero, al mismo tiempo, para que el contribuyente acceda a la exención de la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública (artículo 305.4 del CP) se le exigía «la regularización de su situación tributa-

(3) A este respecto, conviene mencionar la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 febrero 2002 (FJ 2º), la Sentencia de 4 junio 2002 (FJ 2º) o la Sentencia de 12 noviembre 1998 (FJ 3º).

(4) Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1998 (FJ 3º).

(5) Sentencia del Tribunal Supremo de 20 junio 2011 (AH 2º).

(6) FALCÓN Y TELLA, R. (2012): «La regularización del “quinto año”», *Quincena Fiscal*, nº 4, 2012, pág. 2. (Versión online, disponible en www.aranzadi.es)

ria» (7) lo que abarca las deudas tributarias correspondientes a los cinco ejercicios anteriores, no estando el «quinto año» prescrito en el ámbito penal pero sí en el ámbito tributario.

2.2. Breve referencia al régimen de declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria y la regularización del «quinto año» antes de la reforma de 2015

De acuerdo con la normativa vigente, el régimen de declaraciones extemporáneas regulado en el artículo 27 de la LGT debe ser considerado como un programa de cumplimiento voluntario general (8) ya que constituye una oportunidad permanente que nuestro ordenamiento jurídico proporciona al contribuyente para que regularice voluntariamente su situación tributaria aceptando una serie de condiciones y siempre que no haya mediado requerimiento previo de la Administración (9).

Las consecuencias de este cumplimiento tardío pero espontáneo varían en función del tiempo transcurrido desde la finalización del plazo establecido inicialmente para la presentación e ingreso y la fecha en que se presente la oportuna declaración extemporánea. Así, si la declaración extemporánea se presenta dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes a la finalización del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 o 15%, respectivamente, y no se exigirán junto a la declaración sanción alguna ni los intereses de demora que pudieran corresponder. Sin embargo, en el caso de que la declaración extemporánea se presente transcurridos más de 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo exigible será del 20%, junto con los intereses de demora correspondientes 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 se presente, excluyéndose las sanciones que pudieran resultar de aplicación.

De forma paralela a la posibilidad de regularización otorgada en el ámbito tributario, se establece la exención de la responsabilidad penal que pudiera derivar de la conducta descrita en el apartado 1 del artículo 305 del CP. En la redacción de ese precepto vigente en el momento de la presentación de la autoliquidación complementaria en el caso planteado, se disponía en su apartado 4º que quedaría exento de responsabilidad penal el que regularizase su situación tributaria antes de que se le hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la

(7) El término regularizar fue interpretado por la Fiscalía General del Estado como el «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria» en su Circular 2/2009 sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal, concretamente las páginas 23 y 24. Posteriormente, con la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, se introdujo expresamente en el CP la necesidad de que el obligado tributario procediera al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria para que pudiera considerarse regularizada su situación tributaria.

(8) «In general terms, voluntary disclosure programmes are opportunities offered by tax administrations to allow previously non-compliant taxpayers to correct their tax affairs under specified terms», en OCDE (2015): *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, pag. 9.

(9) HINOJOSA TORRALVO, J. J. (2010): «Regularizaciones tributarias y exenciones de responsabilidad penal y sancionadora», en VV.AA: *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Navarra: Aranzadi, Cizur Menor, Tomo I, págs. 715-717.

determinación de las deudas tributarias objeto de regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se tratase, interpusiera querrela o denuncia contra el mismo, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realizasen actuaciones que le permitieran tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Como puede observarse de la lectura del artículo 27 de la LGT, la posibilidad de que el contribuyente presente una declaración extemporánea permanece hasta el momento en que haya mediado requerimiento previo, plazo máximo indeterminado que el propio artículo define como «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria» (10). Y lo mismo sucedía, y sucede, en el ámbito penal, ya que el artículo 305.4 del CP establece el límite de la regularización de la situación tributaria en cualquier momento antes de que la Administración Tributaria le notifique al obligado tributario el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia dirigida contra dicho obligado tributario, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias (11).

De este modo puede ocurrir, y de hecho es lo que ocurre en el asunto que resuelve el TEAC, que una vez transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años establecido en la LGT, un contribuyente presente una declaración extemporánea para regularizar un comportamiento incumplidor producido en un período impositivo en el que, si bien el derecho de la Administración a determinar y exigir el pago de la deuda tributaria está prescrito, esa misma conducta es todavía susceptible de investigación por delito contra la Hacienda Pública al no haber transcurrido el plazo de prescripción de cinco años establecido en la normativa penal.

En el momento en que se presentó la declaración extemporánea objeto de la presente reclamación económico-administrativa, los órganos de gestión debieron haber acudido a lo establecido en los artículos 180.2 y 221.1 c) de la LGT en su versión dada por el RDL 12/2012, de 30 de marzo.

(10) A este respecto DÍEZ GARCÍA (2014) señala acertadamente que «son dos los elementos que conforman el concepto de requerimiento previo. El primero, de carácter material, alude a la existencia de cualquier actuación administrativa conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria (...). El segundo, de naturaleza formal, requiere que las actuaciones administrativas, que hacen desaparecer la espontaneidad del obligado tributario, se efectúen con conocimiento formal de éste; esto es, que las mismas le sean notificadas conforme a Derecho en los términos que establecen los artículos 109 a 112 de la LGT». En DÍEZ GARCÍA, C. (2014): «Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria», *Quincena Fiscal*, nº 3, págs. 6-7 (Versión online, disponible en www.aranzadi.es).

(11) Señala CARRERAS MANERO (2013) que en cuanto al límite temporal de la regularización en el ámbito penal «es el propio legislador el que ha venido a fijar un concepto normativo de voluntariedad, al concretar el instante antes del cual se presume, *iuris et de iure*, que la misma existe, esto es, «no importan los factores o motivos internos por los que se regularice la situación tributaria, sino que ésta se produzca antes de unos determinados momentos». Véase CARRERAS MANERO, O (2013): «De nuevo sobre los presupuestos temporales de la regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito de defraudación tributaria», *Quincena Fiscal*, nº 13, págs. 1-2 (Versión online, disponible en www.aranzadi.es).

Hacemos especial hincapié en el momento en que se introdujo esta modificación normativa, ya que no se debe pasar por alto que, hasta la fecha de su entrada en vigor, la Administración no estaba facultada para determinar si el obligado tributario había o no regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria correspondiendo a la jurisdicción penal efectuar dicho análisis (12). Sin embargo, aprovechando la introducción de la Declaración Tributaria Especial por ese mismo Real Decreto Ley y para asegurar su eficacia recaudatoria, el legislador decidió que, a partir del 31 de marzo de 2012, la Administración tributaria podía analizar si el obligado tributario había regularizado o no su situación tributaria y, en caso de estimarla regularizada, decidir sobre la exoneración de su responsabilidad penal y continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.

Esta nueva regulación conllevó el otorgamiento a la Administración tributaria de la facultad para decidir sobre el alcance de la regularización en la responsabilidad penal que pudiera derivar por la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública (13), no sólo cuando se presentase una Declaración Tributaria Especial sino también en aquellos supuestos en que la regularización de la situación tributaria se llevase a cabo por la vía establecida en el artículo 27 de la LGT.

Concretamente, la redacción del apartado 2 del artículo 180 de la LGT vigente en el momento de la presentación de la autoliquidación complementaria establecía que en aquellos supuestos en los que la Administración estimase que el obligado tributario, antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, había regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, dicha regularización le exoneraría de la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y, además, la Administración podía continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial competente ni al Ministerio Fiscal (14).

Esta regulación resultaba aplicable también en aquellos supuestos en que se hubieran satisfecho deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación, tal y como establecía el segundo párrafo del citado apartado del artículo 180 de la LGT.

Junto a lo anterior, el artículo 221.1 c) de la LGT establecía que se considerarían ingresos indebidos las cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción y éstas serían objeto del correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, salvo que las cantidades pagadas hubieran servido para obtener la exoneración de responsabilidad según lo establecido en el artículo 180.2 de la LGT.

(12) Ejemplo de ello es la Resolución del TEAC de 9 de octubre de 2014, en la que el TEAC concluye que como en el momento de la presentación de la autoliquidación complementaria no estaban en vigor las modificaciones introducidas por el RDL 12/2012 respecto de los artículos 180.2 y 221.1 c) de la LGT y, por tanto, «en el momento de la presentación de las declaraciones complementarias, la Ley General Tributaria no contenía previsión alguna relativa a la exoneración de responsabilidad penal por el delito de defraudación tributaria, debiendo atenderse al Derecho Penal».

(13) FALCÓN Y TELLA, R (2012): «Las fórmulas transitorias de «regularización» establecidas por el RDLey 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%», *Quincena Fiscal*, nº 8, págs. 4-6 (Versión online, disponible en www.aranzadi.es).

(14) LITAGO LLEDÓ, R. (2015): «Cumplimiento espontáneo y regularización: el papel esencial de los recargos en su consecución», *«Recargos y sanciones tributarias» Comunicaciones presentadas a la Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 12, págs. 13-14.

De modo que, ante la presentación de una autoliquidación extemporánea una vez prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación así como prescrito también el derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas, la Administración tenía dos opciones: bien considerar regularizada la situación tributaria del contribuyente por haber procedido al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria conforme al artículo 27 de la LGT y exonerarle de la responsabilidad penal que pudiera derivar de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública por lo que el ingreso extemporáneo de la deuda tributaria no debía considerarse indebido en función de lo establecido en el artículo 221.1 c) de la LGT, o bien, considerar que el obligado tributario no había regularizado su situación y, por tanto, en función de lo establecido en el artículo 180.1 de la LGT la Administración estaba obligada a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal absteniéndose de seguir el procedimiento administrativo, que quedaría suspendido hasta que la autoridad judicial dictase sentencia firme, hasta que tuviera lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o hasta que el Ministerio Fiscal devolviera el expediente.

En consecuencia, atendiendo a la normativa vigente en el momento de la presentación de la autoliquidación complementaria, consideramos que la Administración debía haber considerado que se trataba de una declaración extemporánea realizada al amparo de lo establecido en el artículo 27 de la LGT ya que el único límite temporal que se establece en dicho precepto es que no haya mediado requerimiento previo. Es por ello, que la Resolución del TEAC resulta insatisfactoria ya que considera, al mismo tiempo, que la realización de un ingreso extemporáneo supone la renuncia a la prescripción ganada y que, por tanto, la deuda tributaria se extingue por pago y no por prescripción, pero sin aplicar plenamente el régimen establecido por la LGT para las declaraciones o autoliquidaciones extemporáneas, anulando la aplicación del recargo del 20% y manteniendo los intereses de demora en base al artículo 26.2 de la LGT.

Por todo lo expuesto consideramos que si la Administración estimaba que el obligado tributario había procedido a regularizar su situación tributaria, tanto si la deuda tributaria se considera prescrita en el ámbito tributario por aplicación de lo establecido en los artículos 59 y 66 de la LGT como si se mantiene que la deuda tributaria no se ha extinguido por prescripción sino por pago fuera de plazo, debería haber procedido a liquidar el recargo por declaración extemporánea del 20% más los intereses de demora correspondientes desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del período voluntario para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se presentó, todo ello sin imposición de sanciones, ya que así se desprende de la interpretación conjunta de los artículos 27.2, 180.2 y 221.1 c) de nuestra LGT.

Por su parte, en caso de que la Administración hubiera considerado que la deuda tributaria se encontraba prescrita, que las actuaciones de regularización llevadas a cabo por el obligado tributario no eran suficientes y que la infracción cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, en virtud de lo establecido en el artículo 180.1 de la LGT, debía haber pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal o haber remitido el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de seguir con el procedimiento administrativo.

2.3. Situación actual tras la reforma de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre

Las consideraciones realizadas anteriormente se basan en la interpretación de la normativa aplicable al caso concreto, dado que la autoliquidación complementaria se presentó en fecha 26 de noviembre de 2012. A día de hoy, la diferencia entre los plazos de prescripción del derecho de la Administración para determinar y exigir el pago de las deudas

tributarias y la prescripción del delito contra la Hacienda Pública continúa vigente y, por tanto, continúan produciéndose en la práctica las disfunciones derivadas de la misma.

Las ya comentadas disfunciones han tratado de ser resueltas mediante la introducción de un nuevo artículo 252 en la LGT bajo la rúbrica de «Regularización voluntaria» ya que las principales dudas del alcance de las facultades de la Administración para determinar si el contribuyente había regularizado o no su situación tributaria residían en cómo iba la Administración a llevar a cabo tal comprobación. De este modo, el artículo 252 de la LGT establece que:

«La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

(...) Lo dispuesto en este artículo resultará también de aplicación cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Para determinar la existencia del completo reconocimiento y pago a que se refiere el primer párrafo de éste artículo, la Administración Tributaria podrá desarrollar las actuaciones de comprobación o investigación que resulten procedentes, aún en el caso de que las mismas afecten a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley».

Sin embargo, y dejando al margen las dudas que pudieran surgir respecto de que una ley ordinaria faculte a la Administración tributaria para determinar el alcance de la regularización de la situación tributaria respecto de la responsabilidad penal (15), si resulta necesario hacer referencia a los problemas derivados de la naturaleza de dicho ingreso extemporáneo una vez que se entiende prescrita la deuda tributaria y que no han sido resueltos por la normativa actual.

A nuestro entender, existen dos posibles calificaciones del ingreso extemporáneo de una deuda prescrita en el ámbito tributario (16). En primer lugar, se podría considerar simplemente que se produce el ingreso de una deuda tributaria prescrita correspondiente al quinto año con la finalidad de obtener la exoneración de una posible responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Pero si la prescripción opera de oficio, la deuda tributaria debería considerarse extinguida por lo que a nuestro entender, y a pesar de lo establecido en el artículo 221.1 c) de la LGT, nos encontraríamos ante un ingreso indebido desde el punto de vista estrictamente tributario lo que plantearía dudas respecto de la eficacia de la regularización en cuanto a la po-

(15) Sobre las dudas que plantea la posibilidad de que sea la Administración quien determine el alcance de la regularización de la situación tributaria respecto de la responsabilidad penal véase SÁNCHEZ HUETE, M. A. (2016): «Procedimientos tributarios ante el delito contra la Hacienda Pública», en VV.AA: *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Barcelona: Huygens Editorial, págs. 502-506.

(16) FALCÓN Y TELLA, R. (2012): «La regularización del «quinto año», ob.cit. pág. 2.

sible responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

En segundo lugar, podría considerarse que las cantidades ingresadas extemporáneamente constituyen el ingreso de la responsabilidad civil por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, opción que tampoco aporta una solución adecuada ya que la determinación de la responsabilidad civil requiere de su fijación mediante sentencia. Sin embargo, y como consecuencia del requisito de la espontaneidad inherente a la figura de la regularización, en los supuestos de declaración extemporánea no ha habido una sentencia condenatoria ya que ni siquiera se debe haber iniciado un proceso penal para determinar la responsabilidad penal derivada del delito.

Ante esta situación creada por la disparidad entre los plazos de prescripción en el ámbito tributario y en el ámbito penal, que se acusa especialmente en los supuestos de regularización por el contribuyente de su situación tributaria, consideramos que existen dos alternativas.

La primera de ellas, consiste en la homogeneización de los plazos de prescripción tanto en el ámbito de la responsabilidad tributaria como en el ámbito de la responsabilidad penal. A nuestro entender, ésta sería la solución correcta debido a que no es posible negar la incidencia de la regularización de la situación tributaria al amparo del artículo 27 de la LGT o de cualquier otro programa de cumplimiento voluntario especial (como el régimen de las Declaraciones Tributarias Especiales introducido en nuestro ordenamiento por la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012, de 30 de marzo) en la responsabilidad penal. De hecho, la eficacia de la regularización en la responsabilidad penal que pudiera derivar de la conducta corregida constituye uno de los elementos clave de cualquier oportunidad de regularización teniendo en cuenta que en nuestro ordenamiento jurídico, el tipo penal del artículo 305.1 del CP es un tipo penal en blanco.

Por ello, consideramos que la situación actual continúa poniendo de manifiesto la necesidad de adecuación de ambos plazos de prescripción para evitar la descoordinación existente entre los ámbitos tributario y penal derivados de las similitudes existentes entre el ámbito administrativo sancionador y el ámbito penal, ya que la diferencia entre uno y otro descansa exclusivamente en el mayor reproche jurídico derivado de la cuantía de las cantidades no declaradas e ingresadas.

Otra posible solución, que es por la que parece optar el TEAC en la Resolución objeto de estudio, consistiría en limitar la aplicación de la prescripción al derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y al derecho de la Administración a exigir las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas no produciéndose la extinción de la deuda tributaria sino sólo de las facultades de la Administración para determinarla o exigir su pago, de manera que se permita al contribuyente que, mientras sea posible la iniciación de una investigación penal por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, pueda presentar una declaración extemporánea mediante la que reconozca y pague completamente su deuda tributaria. De este modo, nos encontraríamos con que en aquellos supuestos de regularización tributaria realizada entre el cuarto y quinto año, puede resultar de aplicación la exención de responsabilidad regulada en el artículo 305.4 del CP sin los problemas derivados de la diferencia ya mencionada. Con ello, se resolverían las dudas sobre la correcta calificación de los ingresos extemporáneos de una deuda tributaria que conforme a la regulación existente se consideraría prescrita pero que, al mismo tiempo, se le quiere dotar de eficacia exoneradora de responsabilidad penal que pudiera derivar de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, estimamos que esta situación que supone una novedosa interpretación de la prescripción, es poco deseable en aras a garantizar la seguridad jurídica en las re-

laciones entre la Administración y los contribuyentes, ya que haría depender la prescripción en el ámbito tributario de la prescripción en el ámbito penal, haciendo desaparecer en la práctica la diferencia entre los plazos de prescripción en ambos ámbitos cuando nos encontremos ante supuestos de regularización de la situación tributaria entre el cuarto y quinto año posteriores a la finalización del plazo voluntario establecido para la presentación de la declaración o autoliquidación correspondiente.

BIBLIOGRAFÍA

- DÍEZ GARCÍA, C. (2014): «Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria», *Quincena Fiscal*, nº 3.
- CARRERAS MANERO, O. (2013): «De nuevo sobre los presupuestos temporales de la regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito de defraudación tributaria», *Quincena Fiscal*, nº 13.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2012a): «La regularización del “quinto año”», *Quincena Fiscal*, nº 4.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2012b): «Las fórmulas transitorias de «regularización» establecidas por el RD Ley 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%», *Quincena Fiscal*, nº 8.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2010): «Regularizaciones tributarias y exenciones de responsabilidad penal y sancionadora», en VV.AA: *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Navarra: Aranzadi, Cizur Menor, Tomo I.
- LITAGO LLEDÓ, R. (2015): «Cumplimiento espontáneo y regularización: el papel esencial de los recargos en su consecución», en «*Recargos y sanciones tributarias*» *Comunicaciones presentadas a la Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 12.
- OCDE (2015). *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance.*
- SÁNCHEZ HUETE, M. A (2016): «Procedimientos tributarios ante el delito contra la Hacienda Pública», en VV.AA: *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Barcelona: Huygens Editorial.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y MERINO JARA, I. (2013): «Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal», *Diario La Ley*, nº 8052, Sección Doctrina.