

Pago de autoliquidación extemporánea previo a la resolución de la solicitud de aplazamiento: interpretación del artículo 27.5 de la Ley General Tributaria

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

Reducción del recargo —ex artículo 27.5 de la Ley General Tributaria— cuando se ingresa la deuda resultante de una autoliquidación voluntaria extemporánea antes de que se resuelva la solicitud del aplazamiento de pago presentada con ofrecimiento de garantía distinta del aval o certificado de seguro de caución.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 18 de mayo del 2020 (rec. núm. 2787/2017), analiza en casación si procede aplicar la reducción sobre los recargos por declaración extemporánea voluntaria —prevista en el apartado 5 del artículo 27 de la Ley General Tributaria— cuando, habiendo solicitado un aplazamiento y fraccionamiento de pago con ofrecimiento de garantía distinta del aval o certificado de seguro de caución, termina realizándose el ingreso de la deuda antes de que la Administración tributaria resuelva dicha solicitud.

En este caso, tanto la Administración como la sentencia recurrida entendieron que el contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas que había solicitado el aplazamiento del pago de la deuda resultante de su autoliquidación —presentada de forma voluntaria, pero extemporánea— no podía beneficiarse de la reducción del recargo que le correspondía conforme al artículo 27.2 de la Ley General Tributaria —del 20 % en su caso— porque no se habían cumplido todos los requisitos que el apartado 5 de dicho precepto exige a esos efectos. Así, y para el

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

supuesto planteado, se consideró aplicable el segundo inciso del controvertido precepto, entendiendo que la ley supedita la aplicación de la citada reducción a 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*». Por tanto, cuando el contribuyente autoliquidada tarde y pide el aplazamiento, tiene que hacerlo ofreciendo aval o seguro de caución si quiere obtener en su día la reducción del recargo, ya que sólo en ese caso es aplicable el beneficio previsto en el artículo 27.5 de la Ley General Tributaria.

Pues bien, tal y como señala el Tribunal Supremo —tras apuntar la falta de claridad que caracteriza el precepto objeto de interpretación—, la tesis ahora recurrida se basa en aplicar al caso únicamente el segundo inciso del artículo 27.5, sin tener en cuenta, en primer lugar, que el referido precepto prevé la posibilidad de aplicar tal reducción «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».

Sin embargo, el Tribunal Supremo —aun admitiendo que una interpretación puramente literal del precepto podría conducir a aceptar el criterio de la sentencia recurrida, teniendo en cuenta que las circunstancias fácticas producidas en este caso no están expresamente reguladas en dicho precepto— considera que hay tres razones que obligan a acoger la tesis contraria, defendida por la parte recurrente. Son éstas:

- a) Que la doctrina contenida en la sentencia impugnada sitúa en peor posición al contribuyente que paga antes de que haya un pronunciamiento sobre su petición de aplazamiento que a quien no paga la deuda porque ha conseguido aplazarla mediante una decisión de la Administración que acoge su petición al respecto.
- b) Que la exégesis del artículo 27.5 no deriva necesariamente en la interpretación recogida en la sentencia recurrida, ya que el precepto alude, por una parte, a la necesidad de que el aplazamiento se «hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución» y, a continuación, hace referencia a que el obligado al pago lo «hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea». Pero esta redacción no permite excluir las otras formas de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago. En ese sentido, recordando la regulación legal del aplazamiento de las deudas tributarias, ha de tenerse en cuenta que, para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, siendo así que nada impide que el contribuyente —que ha ofrecido una garantía distinta— aporte alguna de esas dos —en el plazo indicado— cuando así sea requerido por la Administración.

- c) Que no es de recibo entender que la circunstancia de haber pedido el aplazamiento de la deuda al autoliquidar obligue al contribuyente a esperar a que se adopte la resolución procedente sobre esa solicitud y que sea de todo punto irrelevante el pago completo de la deuda antes de que recaiga esa resolución, pues es evidente que ese pago resulta más beneficioso para el Tesoro Público que un eventual aplazamiento de la deuda, sin garantías o con unas concretas y determinadas. A este respecto recuerda el tribunal que el precepto objeto de controversia fue introducido en la Ley 58/2003 por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, en cuya exposición de motivos se hacía referencia al deseo de evitar la litigiosidad y «favorecer el pago de las liquidaciones», finalidad que no parece que se cumpla si, en supuestos como el que nos ocupa, se penaliza a quien paga en relación con quien consigue un aplazamiento de ese pago.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el Tribunal Supremo concluye estimando la pretensión del contribuyente al entender que procede aplicar la discutida reducción del 25 % del importe de los recargos del artículo 27.2 de la Ley General Tributaria cuando, solicitado por el contribuyente el aplazamiento de la cantidad a ingresar resultante de la autoliquidación presentada extemporáneamente sin requerimiento previo, con ofrecimiento de garantía distinta del aval o certificado de seguro de caución, dicho contribuyente efectúa el ingreso completo de la deuda tributaria antes de que la Administración se pronuncie sobre el aplazamiento solicitado.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con los siguientes letrados:

Remedios García Gómez de Zamora
Of counsel, Madrid
rgarcia@ga-p.com

Núria Vila Masip
Of counsel, Barcelona
nvila@ga-p.com

Adrián Boix Cortés
Abogado, Valencia
aboix@ga-p.com

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com o diríjase al siguiente *e-mail* de contacto: info@ga-p.com.