



2 2010

ΑΛΕΤΗΙΩ
CUADERNOS CRÍTICOS DEL DERECHO



ISSN 1887-0929



αΛεθηια
CUADERNOS CRÍTICOS DEL DERECHO

Comité Científico

SOSA WAGNER, FRANCISCO	GONZÁLEZ ALONSO, BENJAMÍN
SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, JESÚS	GUILLÉN LÓPEZ, ENRIQUE
SAIZ DE MARCO, ISIDRO	GALÁN JUÁREZ, MERCEDES
RODRÍGUEZ SEGADO, LUIS MIGUEL	ESPEJO GONZÁLEZ, MIGUEL ÁNGEL
REQUENA LÓPEZ, TOMÁS	CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE
PALMA LÓPEZ, CRISTINA	CAMY ESCOBAR, JESÚS
MOREU SERRANO, GERARDO	CAIADO AMARAL, RAFAEL
MORENO MOLINA, JOSÉ ANTONIO	BORBÓN Y CRUZ, MILAGROS
MARTÍN MORENO JOSÉ LUIS	BELADÍEZ ROJO, MARGARITA
MARTÍN CRISTÓBAL, JOSÉ	ALMANSA MORENO-BARREDA, JAVIER
SECRETARIO:	SECRETARIA ADJUNTA:
RODRÍGUEZ SEGADO, LUIS MIGUEL	PARERA CARRETERO, SOLEDAD

[Ver sumarios y archivos a texto completo desde 2006](#)



SUMARIO

DOCTRINA

Págs.

1-35 [Bases competenciales en materia de investigación biomédica: del extravío al redescubrimiento del artículo 149.1.1.ª CE y de la dignidad de la persona como claves habilitantes de la regulación homogénea de la genética humana](#)

Jesús Bobo Ruiz

36-50 [La opción fiscal y las reducciones del artículo 20 de la Ley 29/1987](#)

Victor Caro Robles

51-71 [Las reglas de adecuación de la sanción en la parte especial del Código Penal Cubano](#)

Aymara Jarrosay Veranes

72-85 [Derecho Penal del enemigo. ¿Solución o caos?](#)

Marien Piorno Garcell

JURISPRUDENCIA

Págs.

86-134 [Cuando el delito fiscal viaja a bordo de un caleidoscopio: vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y a la legalidad penal por subsunción irrazonable de la conducta en el tipo penal \(STC 57/2010, de 4 de octubre\)](#)

José Luis Martín Moreno

135-146 [Indemnización por incumplimiento de contrato relativo a la publicación de un reportaje fotográfico de desnudos \(STS de 5 de octubre de 2010\)](#)

Cristina Español Fuensanta

147-159 Consideración de la “regularización voluntaria tácita” como una contradicción conceptual, incompatible con el régimen de recargo con exclusión de sanciones del artículo 61.3 de la anterior LGT (STS de 27 de septiembre de 2010)

José Luis Martín Moreno

160-169 [Prescripción de la acción responsabilidad extracontractual ejercitada por el actor frente a su esposa al descubrir que un hijo inscrito como matrimonial no era suyo. Resulta inaplicable al caso la jurisprudencia sobre daños continuados o de producción sucesiva e ininterrumpida \(STS 445/2010, de 14 de julio\)](#)

Cristina Español Fuensanta

JURISPRUDENCIA

1. Tribunal Supremo

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2010

Consideración de la “regularización voluntaria tácita” como una contradicción conceptual, incompatible con el régimen de recargo con exclusión de sanciones del artículo 61.3 de la anterior LGT.

RESUMEN:

Al resolver el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 308/2008, interpuesto por los miembros del consejo de administración de una entidad mercantil frente a un acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria de deudas tributarias de la misma, el Tribunal Supremo examina si procede o no la sanción impuesta al deudor principal en relación con el IVA, combatida por los recurrentes por considerar “que se ha producido una regularización tácita, al declarar de modo voluntario las cuotas de los meses anteriores en el mes de diciembre, sin que mediara ningún requerimiento previo y sin atentar al concepto de declaración tributaria”.

Reconoce el Tribunal Supremo la existencia de posiciones y decisiones divergentes en las distintas Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia, en su aplicación al IVA y en relación a si era o no exigible una declaración explícita y concreta de la regularización que se pretendía de cuotas tributarias que no fueron ingresadas en los plazos legalmente establecidos. Por ello, saliendo al paso de la contradicción alegada, rechaza el Tribunal Supremo que el artículo 61.3 de la anterior LGT diera cabida a la llamada “regularización tácita”. Por el contrario, señala el TS que **“ha de precisarse que la interpretación adecuada y procedente tanto al artículo 61.3 LGT de 1963 como al artículo 4 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre, es aquella que considera que no basta con ingresar, sino que la regularización de la situación tributaria provocada por una anterior declaración-liquidación o autoliquidación o la ausencia de la misma, requiere cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas que permitan, en definitiva, la comparación entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones relacionándolas, o, si no hubo una anterior, la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea”**.



Sobre la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2010

SER O NO SER. Ésta es de nuevo la cuestión, en este caso referida a la suficiencia o no de la “regularización voluntaria tácita” a los efectos de exclusión de sanciones, según el régimen del artículo 61.3 de la anterior LGT. Ciertamente, como destaca el Tribunal Supremo, diversos pronunciamientos judiciales como el contenido en la STSJ de Murcia de 31 de enero de 2003) han avalado la exclusión de sanciones y de los intereses de demora y la imposición del correspondiente recargo previsto en el artículo 61.3 de la anterior LGT (15% en el supuesto al que se refiere la sentencia que se acaba de mencionar), en el entendimiento de que bastaba una declaración extemporánea sin requerimiento previo, siendo así que “la redacción del artículo 61 LGT [de 1963] no excluye la posibilidad de que la regularización se efectúe no de forma expresa sino en la declaración-liquidación correspondiente a un período posterior”.

La vigente LGT despeja toda duda al respecto, ya que su artículo 27.4 condiciona la aplicación de los recargos previstos para las declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo al cumplimiento de un requisito formal, cual es que la identificación expresa del período impositivo de liquidación a que se refieren y la necesidad de contener únicamente los datos relativos a dicho período. Por eso la sentencia del Alto Tribunal comentada tiene interés para resolver los supuestos planteados hasta la entrada en vigor de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es decir, hasta el 1 de julio de 2004.

De acuerdo con la finalidad que se asigna al recurso extraordinario analizado, el Tribunal Supremo asume su tarea unificadora de las diversas interpretaciones mantenidas por los Tribunales de instancia al interpretar el silencio que a este respecto se aprecia en el artículo 61.3 de la anterior LGT y lo hace apostando por la exigencia del carácter expreso de la regularización, como han sostenido diferentes Tribunales, pues de ese modo la Hacienda Pública puede conocer exactamente

a qué hechos imponderables se refiere y las cuotas correspondientes (en esta dirección cita el TS las siguientes SS: de la Audiencia Nacional de 1 de julio de 2005 y 19 de septiembre de 2006; del STSJ de Asturias de 15 de febrero de 2002; SSTSJ de Castilla y León -Burgos- de 23 de diciembre de 2004, de 16 de septiembre de 2005 y de 4 de octubre de 2006; STSJ de Castilla La Mancha de 20 de enero de 2005; STSJ de La Rioja de 17 de febrero de 2005; SSTSJ de Aragón de 25 de febrero y 31 de octubre de 2005; STSJ de Asturias de 9 de octubre de 2006, y STSJ de Extremadura de 11 de julio de 2007).

Viene a sostener el Tribunal Supremo que ni siquiera durante la vigencia y aplicación del artículo 61.3 de la LGT de 1963 cabía incluir en la función incentivadora el ámbito de tal incentivo y promoción a las meras autoliquidaciones tardías y “clandestinas”. Especialmente, dice el Alto Tribunal, cuando, tratándose del IVA, se ingresaba con ocasión de la autoliquidación del cuarto trimestre la deuda tributaria que correspondía a un trimestre anterior, sin ni siquiera señalar a cual correspondía. Con la aplicación, en tal supuesto, de las consecuencias de la regularización voluntaria podría resultar la generalización de un sistema en el que se diferiera el pago de la deuda de los tres primeros trimestres sin pagar recargo, interés o sanción.

Efectivamente, una interpretación distinta estaría facilitando la demora sistemática en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, socavando el sistema de autoliquidación periódica, pero el argumento de los efectos o las consecuencias de la interpretación de las normas debe ser empleado con exquisito cuidado cuando nos movemos en el ámbito del Derecho Sancionador.

Puede compartirse con el Tribunal Supremo que la pretendida “regularización voluntaria tácita” es una contradicción conceptual y que resulta ahora y resultaba entonces fundamental la consignación de los datos necesarios para comprobar la situación tributaria que se quiere regularizar, es decir para facilitar “el conocimiento por la Administración de la verdadera situación tributaria del sujeto pasivo que incumple, en el correspondiente plazo, las obligaciones de la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria”, por lo que considera imprescindible “la identificación de la obligación tributaria y el período al que se refiere”.

Ahora bien, si la interpretación del precepto en cuestión en relación con el régimen de las declaraciones y autoliquidaciones extemporáneas y el régimen sancionador frente a conductas como la que se analiza ha suscitado criterios tan dispares de diferentes órganos judiciales, que van desde la imposición de sanción, hasta la exclusión de la misma, pasando por la sanción atenuada o el

**INVIABILIDAD DE LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA TÁCITA
(STS DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2010)**

cambio de calificación de la infracción, habrá que preguntarse el porqué de la falta de diligencia del legislador y si no hicieron una interpretación razonable de la norma los obligados tributarios que, conociendo la doctrina jurisprudencial, entendieron amparada su conducta en el silencio de la Ley, optando por la controvertida “regularización tácita”, que no se consideró inviable, o al menos intrascendente, por diferentes órganos judiciales.

También se impone una reflexión sobre la necesidad de agilizar los mecanismos de respuesta frente a la inseguridad jurídica que acarrearán los pronunciamientos contradictorios en ésta y otras materias. En este sentido se impone la celeridad en la tramitación del recurso extraordinario para la unificación de doctrina, sin perjuicio de que se alerte tempranamente al legislador, para que intervenga disipando las dudas creadas en torno a la interpretación de una norma.

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2010

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 308/2008

Ponente Excmo. Sr. RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

En la Villa de Madrid, a veintisiete de Septiembre de dos mil diez.

Visto por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 308/2008, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales, doña Carmen Simón-Altuna Moreno, en nombre y representación de don Luis María, doña Tomasa, don Abilio y doña Candida, don Claudio y doña Dulce, contra la sentencia de 23 de noviembre de 2007, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en el recurso contencioso administrativo 706/2006, sobre derivación de responsabilidad tributaria.

Interviene como parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, dictó sentencia de 23 de noviembre de 2007, que contiene el siguiente fallo: "Que debemos desestimar y desestimamos, el recurso contencioso-administrativo promovido por D. Luis María, D.ª. Tomasa, D.ª. Candida, D.ª. Dulce, D. Claudio Y D. Abilio, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria de 21 de Julio de 2006, por la que se desestima la reclamación económica-administrativa n.º NUM000, formulada frente al Acuerdo dictado el 15 de Octubre de 2004, por la Dependencia de Recaudación Tributaria de derivación de responsabilidad de las deudas tributarias de la entidad mercantil VIDAL DE LA PEÑA AUTOMOCIÓN, S.A., por importe de 120.087,47 euros a los recurrentes en su calidad de miembros del Consejo de Administración de la citada Entidad, sin que proceda hacer mención expresa acerca de las costas procesales causadas, al no haber méritos para su imposición."

SEGUNDO.- Notificada la sentencia, se presentó escrito en 7 de enero de 2008 por la representación procesal de don Luis María, doña Tomasa, don Abilio y doña Candida, don Claudio y doña Dulce, interponiendo recurso de casación para la unificación de doctrina, interesando se diese traslado del escrito a las partes y en su día eleve los originales a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, casando y anulando la impugnada, y dictando otra que estime la doctrina mantenida en la sentencias de contraste invocadas, declarando, conforme a la misma, la inexistencia de infracción tributaria en los supuestos de hecho que se contemplan y anule, por ello, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo regional de Cantabria de fecha 21 de julio de 2006, y el acuerdo de la Dependencia de Recaudación de la Delegación de la AEAT de Cantabria de fecha 15 de octubre de 2004 que constituye su antecedente, en lo que se refiere a las liquidaciones por el IRPF y el IVA del ejercicio 1999 contenidas en el mismo.

TERCERO.- La Administración General del Estado, por escrito de 24 de junio de 2008, solicitó que se tuviera por formulada su oposición a dicho recurso, interesando la inadmisión y, subsidiariamente su desestimación, confirmando la doctrina y criterio de la sentencia recurrida.

CUARTO.- Recibidas las actuaciones, por providencia de 31 de mayo de 2010, se señaló para votación y fallo el 22 de septiembre de 2010, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo, Presidente de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia de fecha 23 de noviembre de 2007, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en el recurso contencioso administrativo 706/2006, interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria de fecha 21 de julio de 2006, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa n.º NUM000 e interpuesta contra el Acuerdo del Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación por el que se derivó a los recurrentes la responsabilidad por las deudas tributarias de la entidad VIDAL DE LA PEÑA AUTOMOCION, S.A., por importe total de 120.087,47 euros.

SEGUNDO.- Dado el carácter improrrogable de la competencia de las Salas de lo Contencioso-Administrativo, que establece el artículo 8.º de la Ley de esta Jurisdicción, ha de examinarse con carácter previo a los motivos de casación que propone la parte recurrente, la posible inadmisibilidad parcial del presente recurso en atención a la cuantía del mismo, tal y como solicita en su escrito de oposición al recurso el Abogado del Estado.

El recurso de casación para la unificación de doctrina es excepcional, subsidiario respecto del de casación ordinaria y limitado por razón de la cuantía, como resulta de lo establecido en el art. 96.3 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción -la 29/1998, de 13 de julio -, que al puntualizar las sentencias susceptibles de recurso de casación para la unificación de doctrina determina que sólo lo serán aquellas sentencias que no sean recurribles en casación con arreglo a lo establecido en el art. 86.2.b) (por haber recaído en asuntos cuya cuantía no exceda de 25 millones de pesetas -150.253,03 Euros-), siempre que la cuantía litigiosa sea superior a tres millones de pesetas -18.030,36 Euros-. El establecimiento de una "summa gravaminis" para el acceso a ésta casación tiene su fundamento en el designio del legislador de agilizar la actuación jurisdiccional en todos los órdenes para

**INVIABILIDAD DE LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA TÁCITA
(STS DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2010)**

procurar que la justicia se imparta de la forma más rápida y eficaz posible, de acuerdo con las exigencias del art. 24 de la Constitución.

Por otro lado, es constante la jurisprudencia de esta Sala en cuanto a que es irrelevante, a efectos de la inadmisibilidad del recurso de casación por razón de la cuantía, que se haya tenido por preparado el recurso en la instancia, que se haya ofrecido el recurso al notificarse la resolución impugnada o que haya sido admitido anteriormente y se advierta la carencia de cuantía al momento de dictarse el fallo en el que ha de apreciarse, incluso de oficio.

TERCERO.- La jurisprudencia de este Tribunal tiene declarado reiteradamente que la fijación de cuantía puede ser efectuada en cualquier momento, incluso de oficio, por el órgano jurisdiccional ya que se trata de una materia de orden público procesal, máxime cuando es determinante de la procedencia o improcedencia del recurso de casación (por todas S. de 12 de febrero de 1997).

En el supuesto de autos, a los recurrentes se les ha declarado responsables subsidiarios de las deudas contraídas por la mercantil VIDAL DE LA PEÑA AUTOMOCION, S.A., de las cuales, únicamente la sanción correspondiente al mes de marzo de 1999 por el concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido del periodo referido, supera el umbral cuantitativo legalmente establecido, al ascender a la suma de 6.247.844 pesetas.

Además, en aplicación de la regla contenida en el art. 41.3 de la LJCA 29/98, en los casos de acumulación -es indiferente que ésta se haya producido en vía administrativa o jurisdiccional- aunque la cuantía venga determinada, en la anterior instancia, por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquélla, tal acumulación no comunica a las de cuantía inferior a lo legal la posibilidad de casación; y, todo ello, con independencia de que las actas levantadas hayan dado lugar a uno o varios actos administrativos por cuanto debe entenderse que es la cuantía individualizada de cada pretensión, y no su suma, la que debe determinar objetivamente la cuantía del proceso contencioso-administrativo a efectos de casación (Auto de la Sección Cuarta de 20 de marzo de 1995 en recurso de casación 6419/1993).

Por todo lo anteriormente dicho, procede declarar la inadmisión parcial del presente recurso de casación para la unificación de doctrina por defecto de cuantía y la admisión del mismo únicamente en cuanto a la liquidación con clave n.º NUM001, en concepto de IVA, ejercicio marzo de 1999.

Sentado lo anterior, procede entrar a conocer del fondo de la cuestión planteada en cuanto a la pretensión formulada por los recurrentes.

CUARTO. - El recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV (arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. "Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir

la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir" (S.15-7-2003).

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97).

Por ello, como señala la sentencia de 20 de abril de 2004, "la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta."

Sobre el alcance de la exigencia o carga procesal impuesta al recurrente de reflejar en el escrito de interposición la relación precisa y circunstanciada de las referidas identidades, se pronuncia la sentencia de 3 de marzo de 2005, señalando que "Como decían muy expresivamente las sentencias de 29 de septiembre de 2003 (recurso núm. 312/2002) y 10 de febrero de 2004 (recurso núm. 25/2003), no es la primera vez que nuestra Sala ha tenido ocasión de comprobar que quienes hacen uso de este recurso de casación excepcional centran su discurso casi exclusivamente en la demostración de que la doctrina de la sentencia impugnada está en contradicción con las sentencias de contraste y prestan, en cambio, muy escasa e incluso ninguna atención a los requisitos de identidad sustancial entre hechos, fundamentos y pretensiones de una y otra sentencia (art. 96.1 de la L.J.C.A.).

Y el art. 97.1 dispone imperativamente que el recurso de casación para la unificación de doctrina se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida. Y es que, precisamente porque ésta modalidad de recurso de casación es un recurso contra sentencias no susceptibles de recurso de casación ordinario y cuya cuantía sea superior a tres millones de pesetas (art. 96.3), ha de ponerse particular cuidado en razonar que esos presupuestos efectivamente se dan en el caso que se somete al Tribunal de casación.

INVIABILIDAD DE LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA TÁCITA (STS DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2010)

Queremos decir con esto que, al conocer de este tipo de recursos, nuestra Sala tiene que empezar por determinar si existe igualdad sustancial entre los hechos, fundamentos y pretensiones (art. 96.1), para lo cual el Letrado de la parte recurrente ha de poner un exquisito cuidado en razonar, de forma "precisa y circunstanciada", que se dan las tres clases de identidades sustanciales que exige ese precepto: en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones. Y esa argumentación demostrativa ha de someterla el Letrado a la Sala en su escrito de interposición del recurso (art. 97.1), sin que basten meras afirmaciones genéricas de que esos presupuestos concurren en el caso. Y es éste Tribunal el que luego, y a la vista de esos razonamientos y de las sentencias de contraste que, testimoniadas con expresión de su firmeza, se acompañen, decidirá si, tal como dice la parte recurrente, se dan esas identidades en cuyo caso pasará a analizar si hay o no contradicción en la doctrina.

En resumen, en el recurso de casación para la unificación de doctrina es tan importante razonar con precisión las identidades cuya concurrencia exigen los arts. 96.1 y 97.1 (presupuestos de admisión) como la identidad de doctrina (cuestión de fondo). Sin la concurrencia de esas identidades sustanciales en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones no hay lugar a entrar a analizar el problema de fondo, o sea, la contradicción de doctrina. Y ésta doble exigencia vincula en primer lugar al Letrado de la parte recurrente, sin que éste Tribunal pueda suplir lo no hecho por aquél, y ello porque el principio de la tutela judicial efectiva protege tanto a la parte que recurre como a la que se opone”.

En el mismo sentido las sentencias de 21 y 28 de febrero y 23 de mayo de 2005.

QUINTO.- La Sentencia ahora impugnada de 23 de noviembre de 2007, asumiendo íntegramente la tesis mantenida por Administración Tributaria, desestima el primer motivo de nulidad del acto administrativo impugnado que se basaba en la concurrencia de una situación de indefensión en los recurrentes, generada por el desconocimiento de los motivos en los que la Inspección Tributaria fundamentó las liquidaciones por IVA 1996-1998 y Sociedades 1995-1998, con el argumento de que:

“En este caso concreto, entendemos que la información suministrada era suficiente para identificar las deudas derivadas y que no se justifica por qué se reputa escasa y provoca indefensión, lo que entendemos que era especialmente importante dado el carácter de miembros del Consejo de la Administración de la Sociedad y uno de ellos, además de socio Presidente del Consejo de Administración, a quien fundadamente hay que suponer que conoce la marcha de la empresa, en cuyo contenido se incluyen las relaciones tributarias establecidas con la A.E.A.T u y que es completamente distinta a la sucesión por un tercero”.

La segunda cuestión planteada se refiere a la no procedencia de la sanción impuesta al deudor principal, toda vez que se ha producido una regularización tácita (*sic*), al declarar de modo voluntario las cuotas de los meses anteriores en el mes de diciembre, sin que mediara ningún requerimiento previo y sin atentar al concepto de declaración tributaria. Por lo que al resultar aplicable el artículo 61 de la LGT no entra en juego la infracción y sanción del artículo 79 del mismo texto legal. La Sala de instancia rechaza asimismo esta segunda pretensión, señalando al respecto:

"Pues bien, esta misma Sala, en Sentencia, entre otras, de 9/01/2004, n.º 16/2004, dictado rec. 277/2003, se pronunció y mantuvo el criterio diferente al de los recurrentes, confirmando la necesidad de autoliquidación o declaración expresa y no sólo que se haya declarado de manera voluntaria fuera del periodo a que corresponden las cuotas, como ha sido este supuesto por lo cual se ha cometido el hecho constitutivo de la infracción y procede desestimar el motivo articulado

asimismo, remitiéndonos a la motivación jurídica contenida en la mencionada Sentencia dictada por nosotros (...)"

Pues bien, al comprobar si concurre el presupuesto procesal de las identidades precisas (subjetiva, objetiva y causal), resulta que en la sentencia impugnada, se discute la adecuación a Derecho de un acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria comprensiva de diferentes actos de naturaleza sancionadora, mientras que en la sentencia de 26 de diciembre de la Sala de Murcia, el objeto del recurso contencioso-administrativo sustanciado es una Resolución del TEAR de Murcia que trae causa de una liquidación por el concepto de IVA, sin que concorra acto de derivación de responsabilidad ni sanción tributaria alguna.

Sin embargo, la segunda de las sentencias traídas a colación como contradictoria la de fecha 31 de enero de 2003, también de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto porque considera que procedía sólo el recargo del 15%, con exclusión de la sanción impuesta y de los intereses de demora, al haber presentado la recurrente una declaración extemporánea sin requerimiento previo. Pronunciamiento que razona en los siguientes términos:

"Hay que entender que la redacción del artículo 61 LGT [1963] no excluye la posibilidad de que la regularización se efectúe no de forma expresa sino en la declaración-liquidación correspondiente a un periodo posterior"

Por consiguiente, parece que sobre esta concreta cuestión sí se da la contradicción necesaria para justificar un pronunciamiento unificador en esta clase de recurso, cuya finalidad es reducir a la unidad criterios judiciales dispersos y contradictorios, fijando la doctrina legal al hilo de la cuestión controvertida.

SEXTO.- El artículo 61.3 de la LGT/1963 establecía: "Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones 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 o 15 por 100 respectivamente con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse".

Y la interpretación de tal norma que contemplaba la llamada "regularización voluntaria" o, según la terminología del artículo 27 de la actual LGT/2003, "recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo" ha dado lugar a posiciones y decisiones divergentes en las distintas Salas de lo Contencioso-administrativa de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia, en su aplicación al IVA y en relación a si era o no exigible una declaración explícita y concreta de la regularización que se pretendía de cuotas tributarias que no fueron ingresadas en los plazos legalmente establecidos.

Los criterios de las distintas Salas podían agruparse en los siguientes términos:

INVIABILIDAD DE LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA TÁCITA (STS DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2010)

a) Para aplicar el recargo en lugar de la sanción, la declaración de regularización o la autoliquidación extemporánea debía ser expresa identificando de manera concreta el período impositivo al que se refería. Esto es, era preciso exteriorizar ante la Administración Tributaria la voluntad del sujeto pasivo de regularizar su situación, declarando o ingresando, o bien simplemente declarando, la existencia de cuotas tributarias que no fueron ingresadas en los plazos legalmente previstos, pero siempre mediante una autoliquidación expresa, a través de la cual la Hacienda Pública pudiera conocer exactamente a qué hechos impositivos se refería y las cuotas que podría corresponderles (SS de la Audiencia Nacional de 1 de julio de 2005, 19 de septiembre de 2006, del STSJ de Asturias de 15 de febrero de 2002, SSTSJ de Castilla y León- Burgos- de 23 de diciembre de 2004 y de 16 de septiembre de 2005 y de 4 de octubre de 2006, STSJ de Castilla La Mancha de 20 de enero de 2005, STSJ de La Rioja de 17 de febrero de 2005, SSTSJ de Aragón de 25 de febrero y 31 de octubre de 2005, STSJ de Asturias de 9 de octubre de 2006, y STSJ de Extremadura de 11 de julio de 2007).

b) La imposición del recargo con exclusión de la sanción no exige la declaración expresa de regularización, ni la identificación específica del período impositivo en la autoliquidación extemporánea hecha sin requerimiento previo. Antes de la LGT/2003 no existía el requisito adicional que, para las autoliquidaciones extemporáneas introduce el artículo 27.4 LGT/2003, ni tampoco existía el tipo específico ahora previsto en el artículo 191.6 LGT/2003 (SSTS de Murcia de 26 de diciembre de 2002 y de 16 de febrero de 2007; SSTSJ de Cataluña de 30 de junio de 2005, 16 de enero de 2006 y 18 de julio de 2007; STS de la Comunidad Valenciana de 21 de mayo de 2007; SSTS de Madrid de 5 y 12 de julio de 2007)

c) Imposición de sanción atenuada o sanción correspondiente a infracción simple cuando se efectúa, sin requerimiento previo una autoliquidación o liquidación extemporánea sin indicación expresa de regularización ni identificación del ejercicio a que corresponde. El ingreso en tales circunstancias no permite la aplicación del artículo 61.3 LGT/1963, y se considera que debe aplicarse bien la sanción por infracción del artículo 79.a) LGT/1963, aunque atenuada por aplicación del artículo 21.6.^a del Código Penal (CP), o bien la sanción correspondiente al artículo 78 c) LGT/1963.

c) El retraso en el ingreso subsanado voluntariamente en forma distinta a la prevista en el artículo 61.3 LGT/1963 integra la infracción del artículo 79.a) LGT/1963, pero no puede ser idéntica la culpabilidad de quien ingresa fuera de plazo, subsanando el incumplimiento voluntariamente antes de la actuación administrativa aunque lo haya hecho mediante una regularización incorrecta, que la de quien no ingresa en modo alguno, y ello lleva a la aplicación de los principios del Derecho Penal con los matices necesarios. Se encuentra así la respuesta en la graduación de la sanción mediante la aplicación de circunstancias atenuantes generalmente admitidas, siendo una de ellas la anteriormente conocida como arrepentimiento espontáneo, que actualmente se ha objetivado en el artículo 21.6.^a CP en la reparación voluntaria de los efectos perjudiciales de la infracción (STSJ de 17 de septiembre de 2003).

c) Comparte con la anterior tesis la inaplicación del artículo 61.3 LGT/1963, pero entiende que la infracción susceptible de sanción no es la grave de dejar de ingresar -ya que no se trata de un impago sino de un retraso en el pago- sino la simple contemplada en el artículo 78.a) LGT/1963 (falta de presentación de declaración o declaración falsa, inexacta o incompleta). En definitiva, entiende que la tipificación correcta es la infracción simple correspondiente al incumplimiento de deberes tributarios (STSJ de Castilla La Mancha de 3 de abril de 2003 y STSJ de Asturias de 22 de noviembre de 2004).

SÉPTIMO.- La vigente LGT es, en cierta manera, innovadora al establecer, de manera expresa, en el apartado 4 del artículo 27, un requisito formal para que puedan aplicarse los recargos previstos para las declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, al exigir la identificación expresa del período impositivo de liquidación a que se refieren y la necesidad de contener únicamente los datos relativos a dicho período.

Esta circunstancia puede limitar la trascendencia temporal de nuestro pronunciamiento (hasta la vigencia de la nueva Ley), pero en modo alguno excluye la necesidad de que este Alto Tribunal fije una doctrina que sirva para unificar las diversas tesis mantenidas por los Tribunales de instancia al interpretar el silencio que a este respecto se aprecia en el artículo 61.3 LGT/1963.

Y, con tal propósito, parece que el punto de partida debe ser el análisis de la finalidad y naturaleza de los recargos que se examinan.

De la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 164/1995, de 13 de noviembre, 276/2000, de 16 de noviembre, y 93/2001, de 2 de abril) sólo puede extraerse la conclusión de que no tienen naturaleza sancionadora, salvo que cuantitativamente alcancen el valor de las sanciones. Más bien responden a la idea de facilitar la aplicación de los tributos, sirviendo de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. Pero parece que, ni siquiera durante la vigencia y aplicación del artículo 61.3 LGT/1963, cabía incluir en el ámbito de tal incentivo y promoción a las meras autoliquidaciones tardías y "clandestinas", especialmente cuando, tratándose del IVA, se ingresaba con ocasión de la autoliquidación del cuarto trimestre la deuda tributaria que correspondía a un trimestre anterior, sin ni siquiera señalar a cual correspondía. Con la aplicación, en tal supuesto, de las consecuencias de la regularización voluntaria podría resultar la generalización de un sistema en el que se difiriera el pago de la deuda de los tres primeros trimestres sin pagar recargo, interés o sanción.

Es cierto que, a diferencia del artículo 27.4 LGT/2003, el artículo 61.3 LGT/1963 no establecía de manera explícita el requisito de la manifestación expresa, para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea, pero también lo es que era una exigencia implícita el que se indicara expresamente el impuesto, período y datos necesarios para comprobar la autoliquidación o liquidación e ingreso extemporáneo con el que se pretende regularizar la autoliquidación omitida o incorrectamente formulada.

En primer lugar, porque es una contradicción conceptual la pretendida "regularización voluntaria tácita". No existe tal regularización si se omiten los datos necesarios para comprobar la situación tributaria que se quiere regularizar. Resultaba y resulta esencial, en la regularización voluntaria, el conocimiento por la Administración de la verdadera situación tributaria del sujeto pasivo que incumple, en el correspondiente plazo, las obligaciones de la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria. Dicho en otros términos, la finalidad del artículo 63.3 LGT/1963 no era diferente a la del artículo 27.4 LGT/2003; en ambos casos se trata de permitir al contribuyente una regularización mediante la presentación de una declaración fuera de plazo que no solo sea voluntaria sino que facilite al máximo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la necesaria simplificación y agilización de la gestión tributaria, para lo que resulta imprescindible la identificación de la obligación tributaria y el período al que se refiere.

En segundo término, desde el punto de vista del Derecho sancionador, en la medida en que pudiera resultar aplicable, no es lo mismo desde la perspectiva de la culpabilidad y

INVIABILIDAD DE LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA TÁCITA (STS DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2010)

proporcionalidad una regularización voluntaria detallada, por el incumplimiento en tiempo de obligaciones tributarias, que un cumplimiento tardío de dichas obligaciones ocultando o silenciando la realidad del ilícito ya consumado. Cosa distinta es la repercusión que antes, bajo la vigencia de los artículos 61.3, 78 y 79 LGT/63, y ahora, en aplicación de los artículos 27 y 191 y ss. LGT/2003, pueda tener para la tipificación y graduación de la sanción el ingreso extemporáneo pero voluntario de las deudas tributarias.

OCTAVO.- Es consustancial al sistema de regularización voluntaria, con la aplicación del correspondiente recargo en lugar de la sanción, la observancia o concurrencia de los siguientes requisitos:

1.º) Extemporaneidad de la declaración o autoliquidación, es decir que se presente después de finalizar el plazo previsto en la normativa reguladora del tributo.

2.º) Presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación omitida o de la liquidación complementaria que rectifique la anterior, formulada en plazo, haciendo constar, en ambos casos, el periodo impositivo a que se refieren las bases y cuotas objeto de regularización.

3.º) Existencia de una deuda tributaria a ingresar como consecuencia de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada.

4.º) Espontaneidad de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin mediar requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria.

Por consiguiente, resulta inconcebible tanto una regularización voluntaria que no sea veraz o cierta como una regularización que oculte, aunque sea por silencio, la obligación tributaria a que aquella se refiera. Dicho en otros términos, no puede hablarse de "regularización tácita".

Así pues, en aras de la seguridad jurídica que la jurisprudencia debe preservar, cumpliendo la principal función que corresponda a este Tribunal, ha de precisarse que la interpretación adecuada y procedente tanto al artículo 61.3 LGT/1963 como al artículo 4 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre, es aquella que considera que no basta con ingresar, sino que la regularización de la situación tributaria provocada por una anterior declaración-liquidación o autoliquidación o la ausencia de la misma, requiere cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas que permitan, en definitiva, la comparación entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones relacionándolas, o, si no hubo una anterior, la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea.

NOVENO.- En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar la inadmisión parcial del recurso, por defecto de cuantía, salvo en lo que se refiere a la liquidación con clave núm. NUM001, en concepto de IVA, ejercicio 1999, que se desestima, lo que determina la imposición de las costas a los recurrentes en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 93.5, en relación con el art. 139, ambos de la LJCA.

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la LJCA, señala 1.500 euros como cuantía máxima de los honorarios del Letrado, a los efectos de las referidas costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, la inadmisión del recurso formulado por don Luis María, doña Tomasa, don Abilio y doña Candida, don Claudio y doña Dulce, contra la sentencia de 23 de noviembre de 2007, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en el recurso contencioso administrativo 706/2006, salvo en lo que se refiere a la liquidación con clave núm. NUM001, en concepto de IVA, ejercicio 1999, que se desestima, con expresa, por obligada, imposición de costas a la parte recurrente que no podrán exceder de 1.500 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernández Montalvo Juan Gonzalo Martínez Mico Emilio Frías Ponce Ángel Agualló Avilés José Antonio Montero Fernández Ramón Trillo Torres PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernández Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.