

BUSCADOR

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta **V2937-20**

Órgano SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

Fecha salida 30/09/2020

Normativa Ley 11/2009 art. 8, dt 1ª
LGT Ley 58/2003 art. 26, 27, 28, 122, 179
LIS Ley 27/2014 arts. 10, 11, 125

Descripción de hechos La consultante es una sociedad de responsabilidad limitada, residente en España, constituida el 23 de mayo de 2014.

En fecha 13 de octubre de 2014, la junta general de socios de la consultante acordó modificar, entre otros, el inicio y finalización de su ejercicio social, dando comienzo el 1 de octubre y finalizando el 30 de septiembre posterior, siendo el primer ejercicio el comprendido desde el 23 de mayo de 2014 hasta el 30 de septiembre de 2014.

En fecha 24 de octubre de 2014, la totalidad de las acciones de la consultante fueron adquiridas por la sociedad A (en adelante, el antiguo socio).

En fecha 14 de noviembre de 2014, el antiguo socio adoptó la decisión de optar por la aplicación del régimen fiscal especial de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (en adelante, SOCIMI) regulado en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, con efectos desde el ejercicio fiscal iniciado el 1 de octubre de 2014.

El antiguo socio disponía del plazo de dos años previsto en la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009 para cumplir determinados requisitos para continuar aplicando el régimen especial de SOCIMI. Uno de los requisitos recogido en el artículo 4 de la Ley 11/2009 era el relativo a la obligación de negociación de sus acciones.

En fecha 18 de noviembre de 2014, la consultante adoptó también la decisión de aplicar el régimen fiscal especial de SOCIMI, teniendo la consultante la consideración de SOCIMI no cotizada conforme al artículo 2.1.c) de la Ley 11/2009. Igualmente disponía del plazo de dos años previsto en la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009.

La opción fue comunicada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la consultante en fecha 19 de noviembre de 2014.

En fecha 26 de noviembre de 2014, la consultante adquirió un edificio de viviendas que ya venía siendo explotado en régimen de arrendamiento.

Como consecuencia de esta adquisición y dentro del plazo concedido al efecto, en fecha 12 de diciembre de 2014 la consultante autoliquidó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD) devengado en la adquisición, aplicando, en virtud del apartado 22 del artículo 45.I.B del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, una bonificación del 95% en la cuota del ITPAJD.

Simultáneamente a la adquisición del edificio por la consultante, otra sociedad íntegramente participada por el antiguo socio adquirió otro edificio de características prácticamente idénticas al adquirido por la consultante, y se siguió el mismo proceso para que le fuera de aplicación el régimen fiscal especial de SOCIMI.

Con posterioridad a estas dos adquisiciones, el antiguo socio descartó continuar con la aplicación del régimen especial de SOCIMI una vez transcurrido el periodo de dos años que prevé la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009. Como consecuencia de esta decisión, la consultante dejaría también de aplicar el régimen especial de SOCIMI al no estar íntegramente participada por una sociedad a la que le fuera de aplicación.

Durante las conversaciones del antiguo socio con posibles compradores, estaba previsto que tanto la venta del activo como de las participaciones de la consultante tendrían lugar con anterioridad al transcurso del plazo de dos años ya citado, por lo que tanto la consultante como el antiguo socio asumieron en las negociaciones que se iba a renunciar a la aplicación del régimen fiscal especial de SOCIMI con anterioridad a la formalización de la venta. Uno de los potenciales compradores fue finalmente el adquirente (el nuevo socio) de las participaciones de la consultante.

En fecha 30 de septiembre de 2016, fecha de cierre del ejercicio social de la consultante, el antiguo socio ya había decidido que no continuaría aplicando el régimen fiscal especial de SOCIMI, y tanto la propia consultante como su socio único no habían iniciado ningún trámite para que sus participaciones estuvieran admitidas a negociación. Por este motivo, dado que el auditor de la consultante y de su socio único tenía certeza de que la consultante no cumpliría con la totalidad de los requisitos exigidos para continuar aplicando el régimen fiscal especial de SOCIMI una vez transcurridos los dos años desde la opción por el mismo y de que la regularización de la aplicación del régimen fiscal especial de SOCIMI conllevaría una serie de gastos una vez transcurrido el mencionado periodo de dos años, exigió a la consultante que en el ejercicio que comprendía el periodo de 1 de octubre de 2015 a 30 de septiembre de 2016 contabilizara una provisión por el gasto que implicaría proceder a regularizar la cuota del ITPAJD que no ingresó en fecha 12 de diciembre de 2014, al haberse beneficiado de la aplicación de la bonificación antes citada, más los intereses de demora que correspondieran a los ejercicios 2014/2015 y 2015/2016.

En las cuentas anuales abreviadas correspondientes al ejercicio anual terminado el 30 de septiembre de 2016 de la entidad consultante que se adjuntan al escrito de consulta, en el desglose que de la partida "Hacienda Pública Acreedora" del pasivo del balance figura el importe en concepto de cuota del ITPAJD que se iba a regularizar y el importe en concepto de intereses de demora devengados calculados, y en el desglose de la partida de "Otros gastos de explotación" de la cuenta de pérdidas y ganancias, figura en "Otros Tributos" el importe de la cuota del ITPAJD que se iba a regularizar.

La negociación de venta de las participaciones de la consultante con el nuevo socio se fue posponiendo de manera que iba a tener lugar con posterioridad al periodo de dos años desde que la consultante comunicó la opción por el régimen fiscal especial de SOCIMI. Así, la consultante decidió no renunciar a la aplicación régimen fiscal especial de SOCIMI como estaba inicialmente previsto, sino dejar transcurrir los dos años que preveía la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009 para, inmediatamente después, comunicar esta circunstancia a la Administración Tributaria y proceder a regularizar los beneficios fiscales de la aplicación del régimen fiscal especial de SOCIMI.

Así, en fecha 18 de noviembre de 2016, el mismo día que transcurrió el plazo de dos años desde la comunicación de la opción por el régimen fiscal especial de SOCIMI, la consultante presentó una autoliquidación complementaria en concepto de ITPAJD en virtud de la cual ingresaba el importe que correspondía con la bonificación del 95% aplicada en la autoliquidación presentada en fecha 12 de diciembre de 2014. Posteriormente, en fecha 22 de noviembre de 2016, la consultante presentó un escrito ante la oficina liquidadora correspondiente por medio del cual comunicaba que, una vez transcurridos dos años desde la comunicación de la opción por el régimen fiscal especial de SOCIMI, la sociedad no cumplía los requisitos exigidos en la Ley 11/2009 y que, por ese motivo, había procedido a regularizar el importe ingresado en concepto de ITPAJD en fecha 12 de diciembre de 2014.

En enero de 2017 la consultante recibió una propuesta de liquidación provisional emitida por la Consejería de Hacienda de la Comunidad Autónoma y relativa a la autoliquidación complementaria de ITPAJD, en la que se liquidaba, de forma provisional, un recargo por presentación fuera de plazo y unos intereses de demora. No obstante, tras la presentación de las alegaciones oportunas por parte de la consultante, la Comunidad Autónoma eliminó el recargo y recalcula los intereses de demora.

Por último, la consultante tiene previsto regularizar en la declaración correspondiente al ejercicio 2015/2016, ya que al finalizar este periodo impositivo ya había decidido no continuar aplicando el régimen fiscal especial de SOCIMI.

Cuestión planteada

1. Si, de acuerdo con el artículo 14 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la provisión contabilizada por la consultante en el ejercicio 2015/2016 (en concepto de cuota de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y en concepto de interés de demora) puede considerarse como deducible a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en dicho ejercicio, al no poder calificarse como una provisión derivada de obligaciones implícitas o tácitas, sino derivada de una disposición legal.

2. Subsidiariamente, en caso de que se concluya que la respuesta a la consulta anterior sea negativa, si al menos la parte de la provisión contabilizada en el ejercicio 2015/2016 correspondiente a los intereses de demora devengados en los ejercicios 2014/2015 y 2015/2016 puede considerarse como deducible a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en dicho ejercicio.

3. Confirmación de que no procede la imposición de recargos o sanciones por el hecho de que la consultante regularice el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014/2015 siguiendo el procedimiento establecido en la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009, en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el artículo 125.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, asumiendo que la regularización se va a realizar correctamente en la declaración del Impuesto del ejercicio 2015/2016, ingresando la cantidad que se debió ingresar si se hubiera aplicado el tipo general en vez del tipo del cero por ciento, más los intereses de demora correspondientes.

Contestación completa

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

A su vez, el artículo 11 de la LIS establece que:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.

(...)”

A efectos de analizar el tratamiento fiscal aplicable al caso planteado en el escrito de consulta, resulta preciso conocer el tratamiento contable del mismo, para lo cual este Centro Directivo solicitó, para un caso en el que se consultan los mismos supuestos de hecho, informe al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), el cual, en informe de 2 de abril de 2020, ha establecido lo siguiente:

“(…)”

Según se desprende del texto de la consulta, la bonificación del ITPAJD por el 95 por ciento está sujeta a unas condiciones a cumplir en el plazo de dos años, al optar por la aplicación del régimen fiscal especial de SOCIMIs regulado en la Ley 11/2009, con efectos en el supuesto planteado desde

el ejercicio fiscal iniciado el 1 de octubre de 2014, por lo que una parte del coste de adquisición de los inmuebles tendría naturaleza contingente.

La Resolución de 1 de marzo de 2013 del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, regula de forma expresa, en su norma primera, el tratamiento contable de la contraprestación contingente asociada a la adquisición de un bien del inmovilizado material, aclarando que formará parte del precio de adquisición del activo la mejor estimación del valor actual de los pagos contingentes acordados. Los cambios en la estimación de la contraprestación contingente se contabilizarán, de manera prospectiva y por el mismo importe, como una rectificación del valor en libros del activo y del pasivo.

Con carácter general, las contingencias fiscales, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en el que sean conocidas, el correspondiente reconocimiento de la provisión para impuestos por el importe estimado de la deuda tributaria (cuota, intereses y sanción)

En el momento de dotar la provisión para impuestos o en el de reconocer directamente la deuda cierta con la Administración Tributaria, si anteriormente no se hubiese dotado la provisión correspondiente al riesgo existente, se deberán registrar los distintos componentes del importe de la deuda tributaria.

En particular, el registro se realizará de acuerdo con el siguiente criterio:

- En relación con la cuota del impuesto y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores (consulta 10 BOICAC nº 75), dado que el ITPAJD debe formar parte del precio de adquisición de los inmuebles, en la medida en que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública, tanto se trate de existencias aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 10ª de la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, inmovilizado material (NRV 2ª) o inversión inmobiliaria (NRV 4ª), deberá corregir la valoración de los inmuebles, por la cuota del impuesto no pagada, así como su amortización acumulada, imputándose directamente en el patrimonio neto, en concreto en una partida de reservas el gasto o ingreso correspondiente a ejercicios anteriores, derivado de la aplicación retroactiva de la subsanación del error.

En concreto, la NRV 2ª establece:

"1. Valoración inicial

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública".

En particular, el ITPAJD que grava la adquisición de los inmuebles debe incluirse en el precio de adquisición en la medida en que no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

- Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida Gastos financieros, de la cuenta de pérdidas y ganancias, formando parte del Resultado financiero.

- La sanción, en su caso, producirá un gasto de naturaleza excepcional, que figurará en la partida "Otros resultados", de la cuenta de pérdidas y ganancias, formando parte del Resultado de explotación.

Si la contingencia fiscal es resultado de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, como parece ser el caso de la consulta, y por lo tanto hubiera de calificarse como un cambio de estimación, será de aplicación la NRV 22ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, que se contabilizarán de manera prospectiva, como una rectificación del valor en libros del activo y del pasivo."

Partiendo del tratamiento contable que puede deducirse del informe del ICAC, puede señalarse lo siguiente en cuanto al tratamiento fiscal aplicable a los hechos descritos en el escrito de consulta:

- La entidad consultante registró contablemente en el ejercicio anual terminado el 30 de septiembre de 2016, como gasto, la cuota del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, ITPAJD). De acuerdo con lo expuesto en el informe del ICAC, esta cuota debe formar parte del precio de adquisición del inmueble, por lo que no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible.

En el supuesto de que la entidad procediera a corregir el error, en lo que se refiere a la amortización del inmueble, en su caso, resultaría de aplicación lo establecido en el artículo 11.3.1º de la LIS

- Asimismo, y si bien no se desprende claramente de lo manifestado en el escrito de consulta, parece posible considerar que la entidad consultante registró contablemente en el ejercicio anual terminado el 30 de septiembre de 2016, como gasto, los intereses de demora devengados por la cuota del ITPAJD.

En la medida en que, de acuerdo con la normativa contable de aplicación, los intereses de demora por la cuota del ITPAJD se registren contablemente en el ejercicio anual terminado el 30 de septiembre de 2016 como consecuencia de un cambio de estimación contable teniendo la consideración de gastos financieros contables del ejercicio, se asumiría a efectos fiscales dicho criterio contable, de manera que resultarían fiscalmente deducibles en el período impositivo correspondiente al citado ejercicio anual terminado el 30 de septiembre de 2016.

Ello sin perjuicio de que resultara de aplicación a los mismos lo dispuesto en el artículo 16 de la LIS en relación a la limitación en la deducibilidad de gastos financieros.

En lo que se refiere a la regularización que plantea la consultante, cabe señalar que la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009 establece que:

“Disposición transitoria primera. Opción por la aplicación del régimen fiscal especial.

Podrá optarse por la aplicación del régimen fiscal especial en los términos establecidos en el artículo 8 de esta Ley, aún cuando no se cumplan los requisitos exigidos en la misma, a condición de que tales requisitos se cumplan dentro de los dos años siguientes a la fecha de la opción por aplicar dicho régimen.

El incumplimiento de tal condición supondrá que la sociedad pase a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades a partir del propio período impositivo en que se manifieste dicho incumplimiento. Además, la sociedad estará obligada a ingresar, junto con la cuota de dicho período impositivo, la diferencia entre la cuota que por dicho impuesto resulte de aplicar el régimen general y la cuota ingresada que resultó de aplicar el régimen fiscal especial en los períodos impositivos anteriores, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

(...)”

Por aplicación supletoria del derecho común (artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)), hay que tener en cuenta que el artículo 5.1 del Código Civil, establece que los plazos fijados por meses o años se computan de fecha a fecha. Por lo tanto, de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 9 de mayo de 2008, de 8 de marzo de 2006, de 15 de diciembre de 2005, de 25 de noviembre de 2003, entre otras), el plazo de dos años previsto en la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009, previamente transcrito, computará de fecha a fecha, tomando como primer día la fecha en que la sociedad opte por la aplicación de dicho régimen fiscal especial.

Así, tal y como establece la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009, el incumplimiento de los requisitos supondrá que la entidad pase a tributar por el régimen general a partir del período impositivo en que se manifieste el incumplimiento. Adicionalmente, deberá ingresar, junto con la cuota de dicho período impositivo, la diferencia entre la cuota que por dicho impuesto resulte de aplicar el régimen general y la cuota ingresada que resultó de aplicar el régimen fiscal especial en los períodos impositivos anteriores, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

El artículo 8.4 de la Ley 11/2009 establece que:

“Artículo 8. Régimen fiscal especial.

(...)”

4. En lo no previsto expresamente por esta Ley se aplicará lo establecido en las normas tributarias generales, en particular, en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.”

Por otra parte, la disposición adicional undécima de la LIS, establece que las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes de esta Ley.

A su vez, el artículo 125.3 de la LIS establece que:

“3. El derecho a la aplicación de exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal en la base imponible o en la cuota íntegra estará condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable.

Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de éste, el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora.”

El apartado 2 del artículo 122 de la LGT establece que:

“2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.”

Por su parte, el artículo 26 de la LGT establece que:

“1. El interés de demora es una prestación accesorio que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.

2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

(...)”

1. En relación a la primera cuestión, en lo que se refiere a la regularización que plantea la consultante, deberá efectuarse en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente al período impositivo 2015-16, ya que, siguiendo el literal de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009, es el período impositivo en donde se manifiesta el incumplimiento del régimen.

2. Respecto de la eventual aplicación de recargos, intereses y sanciones a que hace referencia el párrafo segundo de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009, si el obligado tributario procede a la regularización en los términos establecidos en la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009, en el artículo 125 de la LIS y en el artículo 122.2 de la LGT, no procederá la aplicación de los recargos del artículo 27 de la LGT, pues dichos recargos no se prevén para las regularizaciones al amparo de la norma especial, esto es, el artículo 125.3 de la LIS.

No obstante lo anterior, si incumpliera el plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente al período impositivo en el que deba efectuar la regularización, período 2015-16 en este caso y se dieran el resto de circunstancias previstas en el artículo 27 de la LGT, se podrían aplicar los recargos regulados en este precepto.

En este sentido, el apartado 1 del artículo 27 de la LGT establece:

“Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y

excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

(...)"

Por lo que, si se regulariza la situación tributaria en los términos señalados, presentando la autoliquidación del impuesto sobre sociedades del período impositivo 2015-16 en el plazo previsto en la norma, no habría lugar a los recargos del artículo 27 de la LGT.

En cuanto a los recargos del artículo 28 de la LGT sólo se devengarían si se iniciara el periodo ejecutivo en los términos previstos en el artículo 161 de la LGT.

En lo que se refiere al régimen sancionador tributario, el artículo 179.3 de la LGT dispone que:

"3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes."

A la vista de los artículos 27.2 y 179.3 de la LGT no procedería la concurrencia de infracción por la regularización a la que se refiere la consulta en los términos descritos siempre que el obligado tributario presente la autoliquidación mencionada en la forma y plazo correspondiente, antes de cualquier requerimiento previo por parte de la Administración tributaria.

No obstante, cabe precisar que no se puede determinar a priori si se produce o no la existencia de una infracción tributaria pues la potestad sancionadora corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en los términos expuestos en el artículo 5 de la LGT. Serán los órganos de dicha Administración los que, en su caso, habrán de valorar la acción u omisión concreta realizada por el obligado tributario es constitutiva de infracción tributaria y merece sanción.

Por último, en lo que se refiere al interés de demora tributario, este se devengará conforme con lo dispuesto en los artículos 125.3 de la LIS y 122.2 LGT en relación con el artículo 26 del mismo Cuerpo legal.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.