



## **Seminario de Derecho tributario empresarial**

# **LA PROBLEMÁTICA DEL PLAZO DE PRESENTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN RELACIÓN A AQUELLAS ENTIDADES QUE CIERRAN EJERCICIO EN UNA FECHA DISTINTA AL AÑO NATURAL**

**Comentario a la Resolución del TEAC de 14 de marzo de 2007**

**por**

***Jaime Fernández-Aránega Pérez***  
**Abogado**

**Barcelona, 16 de febrero de 2008**

## **1. Determinación de los hechos que originan el pronunciamiento**

Interesante resolución del Tribunal Económico Administrativo Central que comentamos aquí es la dictada por la Vocalía 11<sup>a</sup> en fecha 14 de marzo de 2007, por la que se resuelve acumuladamente las reclamaciones números 273/2007 y 4109/2006, en las que se planteaba cómo debía computarse el plazo de seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo a partir del cual, a su vez, debían contarse los 25 días naturales para la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, según lo dispuesto en el artículo 136.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Los hechos que sirven de base a esta resolución se centran en lo que sigue:

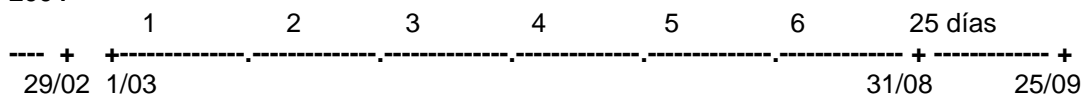
La Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria dictó a la que sería después entidad reclamante dos liquidaciones referentes a recargos del 5 por ciento por presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, modelo 220, Régimen de Consolidación Fiscal, de los ejercicios 2003 y 2004.

El período impositivo del Impuesto sobre Sociedades al que se referían las autoliquidaciones sobre las que se liquidaron los recargos por presentación fuera de plazo, finalizó el último día del mes de febrero de los años 2004 y 2005, es decir los días 29 de febrero de 2004 y 28 de febrero de 2005.

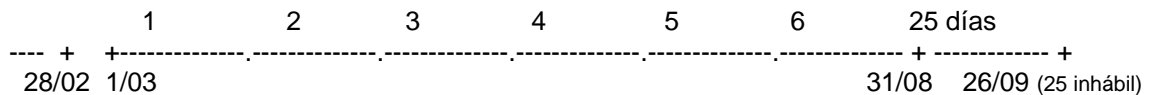
La entidad recurrente mantenía que dado que, en su caso, los períodos impositivos concluyeron el último día del mes de febrero de los años 2004 y 2005, el plazo de seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo que señala el artículo 136.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades debían medirse por meses naturales, de 1 de marzo a 31 de agosto de los respectivos años, fecha a partir de la cual debían computarse los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión de dichos períodos impositivos. De acuerdo a ese calendario, el último día

del plazo de presentación de la autoliquidación en período voluntario para los períodos impositivos finalizados el último día del mes de febrero de 2004 y 2005, finalizaron el 25 de septiembre de 2004 y el 26 de septiembre de 2005 (pues el día 25 anterior era domingo), con lo que los ingresos efectuados por la entidad reclamante dentro de dichos plazos los consideraba, el sujeto pasivo, presentados en período voluntario.

**2004**

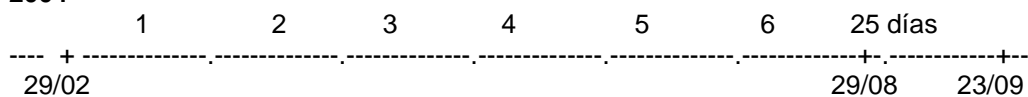


**2005**

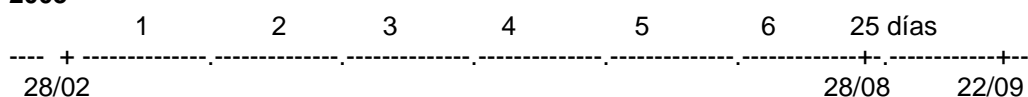


Contrariamente, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes fundamentó las correspondientes liquidaciones del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo en el artículo 5.1 del Código Civil y en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2003 (RJ 2003, 2009), que avalan el razonamiento de que el cómputo del plazo en los casos en que éste se fije por meses se establece de fecha a fecha, por lo que, en la interpretación de la administración, el plazo para la presentación de la autoliquidación del ejercicio 2003 finalizó el día 23 de septiembre de 2004, mientras que el sujeto pasivo presentó la autoliquidación el 24 de septiembre, es decir, con un día de retraso, y por lo que se refiere a la autoliquidación del ejercicio 2004, el plazo finalizó el día 22 de septiembre de 2005, verificándose entonces cuatro días de retraso en la autoliquidación practicada por el obligado tributario, pues la sociedad la había presentado el día 26 del mismo mes y año.

**2004**



**2005**



Como dijimos, se fundamentaron los recargos en el artículo 5.1 del Código Civil, que establece lo siguiente:

“Siempre que no se establezca otra cosa, en los plazos señalados por días, a contar de uno determinado, quedará éste excluido del cómputo, el cual deberá empezar en el día siguiente; y si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes.” (subrayado añadido)

La Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª), de 27 de enero de 2003, citada como motivación por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes viene a señalar, en su F.D. 3º lo siguiente:

“Tercero.- ... **esta Sala debe recordar su ininterrumpido criterio jurisprudencial** v. gr. Sentencias de 16 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1654), 28 de julio de 1997 (RJ 1997, 6203), 4 de abril de 1998 (recurso 1375/1992 [RJ 1998, 3038]), 13 de febrero (RJ 1999, 1214) y 3 de junio de 1999 (RJ 1999, 6296) (recursos 6624/1996 y 13069/1991), de 3 de enero, 4 de julio (RJ 2001, 5403) y 9 de octubre de 2001 (RJ 2001, 10076) (recursos 386/1996, 5054/1999 y 6902/1997), entre muchas más- **con arreglo al cual, cuando se trata de un plazo de meses -como era el del art. 58 de la Ley Jurisdiccional de 1956 y sigue siendo el del art. 46 de la vigente-, el cómputo ha de hacerse según el art. 5 del Código Civil, al que se remite el art. 185.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, de fecha a fecha, para lo cual, si bien se inicia al día siguiente, concluye el día correlativo al de la notificación en el mes que corresponda.** Y es que, como recuerda la precitada Sentencia de 4 de julio de 2001, citando el auto de 4 de abril de 1993 (RJ 1993, 2680), «La interpretación de las normas de computación del plazo de los dos meses previsto en el art. 58.3.a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para interponer el recurso Contencioso-Administrativo había dado lugar a una vacilante jurisprudencia sobre el art. 7 del Código Civil derogado, que desapareció a raíz de la unificación que realizó en esta materia el Decreto 1836/1974, de 31 mayo -Texto articulado del Título Preliminar del Código Civil-, dictado en uso de la autorización, que había concedido el art. 1 de la Ley 3/1973, de 17 marzo, para la modificación del Título Preliminar citado, en virtud de la cual el nuevo art. 5 de éste acepta el sistema de la Ley de Enjuiciamiento Civil, acorde con el art. 60 de la Ley de Procedimiento Administrativo en el que la norma de excluir el primer día se configura como regla que solamente puede aplicarse al plazo señalado por días, como claramente explica el Preámbulo de dicho Decreto y confirma el texto del mencionado art. 5, y, en los plazos señalados por meses, éstos se computan de «fecha a fecha», frase que no puede tener otro significado que el de entender que el plazo vence el día

cuyo ordinal coincida con el que sirvió de punto de partida, que es el de notificación o publicación, es decir, que el plazo comienza a contarse a partir del día siguiente de la notificación o publicación del acto, siendo la del vencimiento la del día correlativo mensual o anual al de la notificación o publicación. (Sentencia de la Sala de Revisión de este Tribunal Supremo de 2-4-1990 [RJ 1990, 2734])».

Aplicada la anterior doctrina al caso de autos, se comprende fácilmente que si, como antes se resaltó, la notificación de la resolución del TEAC impugnada en la instancia jurisdiccional tuvo lugar el 17 de noviembre de 1993 y el recurso contencioso fue interpuesto el 18 de enero de 1994, aunque fuera sólo por un día, el plazo prevenido en el art. 58 de la referida Ley Jurisdiccional fue claramente rebasado y, en consecuencia, la sentencia aquí impugnada debió acoger la causa de inadmisibilidad del recurso oportunamente opuesta por la representación del Estado en el escrito de contestación a la demanda.”

Adviértase que el fallo del Alto Tribunal viene a fijar sólo la interpretación de las normas de computación del plazo procesal de los dos meses previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa para interponer el recurso Contencioso-Administrativo, lo que nada tiene que ver aquí con los plazos en los que deben pagarse los tributos, siendo además apreciable que el artículo 185.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial efectúa una remisión expresa al artículo 5 del Código Civil.

A pesar de ello, y de que no existe una remisión tal en el ámbito tributario, la Administración pretende priorizar la regla, en los plazos fijados por meses o años, del cómputo “de fecha a fecha”, de suerte tal que el *dies ad quem* sea, en el mes de que se trate, el equivalente al día cuyo ordinal coincida con el que sirvió de punto de partida.

## **2. El cómputo natural adoptado por el TEAC**

Volviendo a la resolución del TEAC que comentamos, contra las referidas liquidaciones referentes a los recargos del 5 % por presentación fuera de plazo sin requerimiento previo, la entidad interesada interpuso reclamaciones económico-administrativas que fueron estimadas por la resolución de fecha 14 de marzo de 2007, anulando los recargos impugnados.

En el F.D. 2º de la resolución el TEAC desarrolla, en relación al cómputo del plazo, el siguiente razonamiento:

“El artículo 62.1 de la 58/ 2003 Ley General Tributaria, de pertinente aplicación establece que *«Las deudas resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo»*. Por ello, resulta de aplicación al caso lo dispuesto en el artículo 136.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo que aprobó el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades que establece que *«La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo»*.

Por su parte, la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común, cuya aplicación supletoria en el ámbito tributario se halla prevista tanto en la disposición adicional quinta de esta propia Ley, en la redacción dada por la Ley 4/1999, como en el artículo 7.2 de la Ley 58/2003, establece en el apartado 2 de su artículo 48 que *«Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a que aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes...»*, y el apartado 3 del citado artículo 48 dice que *«Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente»*.

De lo dispuesto en los preceptos que acaban de citarse se deduce que dado que en este caso los períodos impositivos concluyeron el último día del mes de febrero de los años 2004 y 2005, el plazo de los «seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo» que señala el artículo 136.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, debe comenzar a contarse a partir del 1 de marzo de los respectivos años 2004 y 2005, finalizando el 31 de agosto de dichos años, fecha a partir de la cual, deben a su vez comenzar a contarse los 25 días naturales siguientes a los mencionados seis meses también señalados en el precepto que acaba de citarse, que finalizaron el 25 de septiembre de 2004 y el 26 de septiembre de 2005, ya que el 25 fue domingo, por lo que procede considerar que las autoliquidaciones de que en este caso se trata fueron presentadas en plazo, siendo por tanto improcedente el recargo del 5% impuesto.”

Si atendemos al *iter* normativo invocado en la resolución, nos sorprende enormemente que el T.E.A.C. acabe declarando que las autoliquidaciones se presentaron en plazo, y precisamente al amparo de la Ley 30/1992, puesto que tanto su artículo 48.2 como el artículo 5 del Código Civil son textos legales contestes en la forma de computar los plazos establecidos por meses, que es de fecha a fecha. Para ambas normas, los plazos

que se fijen por meses se computarán de fecha a fecha, y esto no debe conducir al error de considerar que como, según la regla sobre el momento inicial del plazo (art. 48.2 Ley 30/1992) éste es al día siguiente al de la notificación o publicación, el plazo vence en la misma fecha de ese día siguiente del mes correspondiente, sino que el cómputo de fecha a fecha supone que el plazo vence el mismo día de la notificación o publicación –no el siguiente-, del mes correspondiente. Por ello resulta incomprensible que, por aplicación de una norma de procedimiento administrativo común, lleguemos a una solución distinta, en materia de cómputo de plazos, de la que figura en el artículo 5 del Código Civil.

Antes al contrario, si para resolver la controversia fuera aplicable lo dispuesto en el artículo 48.2 de la Ley 30/1992 - como sostiene el TEAC- acabaríamos reafirmando el criterio de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria, pues el plazo de los «seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo» (siendo el cierre el 29 de febrero de 2004 y el 28 de febrero de 2005) finalizaría, respectivamente, el 29 de agosto de 2004 y el 28 de agosto de 2005, fechas a partir de las cuales debían contarse los 25 días naturales siguientes a los mencionados seis meses también señalados en el artículo 136.2 del texto refundido de la LIS, que finalizarían el 23 de septiembre de 2004 y el 22 de septiembre de 2005, por lo que procedería considerar, también con la argumentación del TEAC, que las autoliquidaciones de que en este caso se trata, presentadas el 24 de septiembre de 2004 y el 26 de septiembre de 2005, se efectuaron fuera de plazo.

El TEAC confunde la naturaleza del plazo establecido en el artículo 136.2 del texto refundido de la LIS, que es sustantiva y no procesal, ya que no tiene su origen o punto de partida en una actuación de esa naturaleza. Son plazos propiamente procesales/administrativos sólo aquellos que comienzan con una notificación, citación, emplazamiento o requerimiento, mientras que el plazo de seis meses del artículo 136.2 del TRLIS proviene de la normativa societaria para la aprobación de las cuentas anuales mercantiles, el cual se computa por meses naturales.

Sin afán de exhaustividad ni profundización excesiva en el tema, dado la limitación de espacio que podemos dedicar a ello por el carácter eminentemente práctico que pretendemos marcar a esta exposición, sí parece oportuno recordar que con anterioridad a la reforma en 1974 del Título Preliminar del Código Civil, el cómputo de los plazos no se trataba propiamente en el articulado del mismo, ya que el artículo 7 se limitaba a aclarar el sentido de los términos meses, días y noches. Concretamente, disponía que *“si en las leyes se habla de meses, días o noches, se entenderá que los meses son de treinta días, los días de veinticuatro horas y las noches desde que se pone hasta que sale el sol. Si los meses se determinan por sus nombres, se computarán por los días que respectivamente tengan.”*

Nótese que el cometido fundamental de aquel artículo 7 era establecer el significado del mes, el día y del año, a diferencia de lo que ocurre con el vigente artículo 5 del Código civil, en el que no se define en qué consisten estas unidades de tiempo. Con el antiguo artículo 7 del Código Civil se daba una dualidad de criterios para establecer el sentido de los meses. Si en las leyes se hablaba de meses, se entendía que eran de treinta días, en cambio, si los meses se determinaban por sus nombres, se computarán por los días que respectivamente tengan. De tal manera que en los plazos computados por meses, había que multiplicar por treinta días los meses, traducir la medida a días y efectuar el mismo cómputo establecido para los plazos fijados en días.

El artículo 5.1 acaba con semejante dualidad, que engendaba confusión en el concepto de mes, pues unas veces era visto como unidad de treinta días y otras con la duración que figuraba en el calendario, lo que, en definitiva, era fuente de graves problemas para la seguridad jurídica, que garantizaría el artículo 9 de la Constitución.

La Ley de Bases de 17 de marzo de 1973, al aprobar y regular las bases para la modificación del Título Preliminar del Código Civil, establece en la base 2.a, apartado 4, que *“se regulará el cómputo civil de los plazos, procurando, en lo posible su unificación”*.

El Consejo de Estado, no obstante, no se mostró conforme con la redacción consultada, exacta a la del artículo 5, que comentamos. El Consejo de Estado, en su dictamen, señaló: *«Artículo 5º. El Consejo estima que la redacción consultada de este artículo no da cumplimiento al imperativo de la Base 2ª. 4, de la Ley, según la cual: “se procurará la unificación en el cómputo de los plazos” (...). Es esta confusa situación la que debería tratar de resolver el nuevo Título Preliminar, y a estos efectos el texto consultado contiene elementos útiles. Sin embargo, carece de la previsión de determinados problemas, como el cómputo hacia atrás o el cómputo del dies ad quem, y sobre todo, de una regla general rente a la cual el cómputo propio de las relaciones civiles no es, a su vez, sino una norma especial. Tal es la generalidad requerida por una regla que corresponda a la norma cuyo objeto no son los problemas meramente civiles, ni siquiera privados, sino, según reza el epígrafe del Título Preliminar, “...las normas, su aplicación y eficacia...”, esto es, el ordenamiento todo.»*

El legislador no aceptó la propuesta del Consejo de Estado, quizá porque el artículo 5 se configura como una norma de Derecho supletorio que deja a salvo cualquier otra regla para computación de plazos.

En efecto, el artículo 5 no sólo deja vigentes numerosas normas legales existentes sobre el cómputo de plazos, sino que, incluso, reconoce que son de preferente aplicación, al comenzar disponiendo *“siempre que no se establezca otra cosa”*. Se trata pues, de una norma general de carácter subsidiario, que se aplica cuando no existe una disposición especial.

Y es en este punto cuando se advierte que el vigente artículo 5 del Código Civil contrasta con el antiguo artículo 7, cuyo objeto fundamental era establecer el significado del mes, del día y del año, del mismo modo que lo hace con el artículo 60.1 del Código de Comercio, que establecía – y sigue estableciendo- una norma parecida a la del antiguo artículo 7 del Código Civil al disponer el artículo 60 que *«en todos los cálculos de días, meses y años, se entenderán: el día, de veinticuatro horas; los meses, según están designados en el calendario gregoriano, y el año, de trescientos sesenta y cinco días»*.

De ahí que, cuando el artículo 60.1 del Código de Comercio continúa estableciendo –al igual que lo hacía el antiguo artículo 7 del Código Civil- que “En todos los cálculos de... meses ... se entenderán ... los meses, *según están designados en el calendario gregoriano,...*” habrá que atender al calendario gregoriano, introducido por el Papa Gregorio XIII en 1582, resultando que conforme se designa (o nombra) en dicho calendario constan doce meses, de los cuales siete tienen treinta y un días, cuatro son de treinta y febrero de veintiocho, o veintinueve si el año es bisiesto; con lo que podría tener cabida un cómputo natural, en lugar del sistema de computación civil del artículo 5 del Código civil.

En la medida que el Derecho común sería supletorio del mercantil, podría decirse que éste, como especial, se aplica prioritariamente cuando contiene normas específicas diversas de las comunes. La Sentencia de 26 de mayo de 1965 (Aranzadi 3078/1965), que trata sobre la caducidad de la acción de responsabilidad contra los administradores, señalaba para aquel caso que “*no debe ajustarse, en este caso concreto, a las normas genéricas contenidas en el artículo 7 del Código Civil, sino a las específicas del 60 del Código de Comercio, con arreglo a las cuales y al contarse los meses según están designados en el calendario gregoriano, la acción ejercitada en el proceso de que dimana este recurso no había caducado al entablarse la demanda*”.

Ciertamente, no podemos desconocer que puede efectuarse una interpretación integradora o complementaria del artículo 60, párrafo 1º del Código de Comercio y el artículo 5 del Código Civil, sin embargo, para el caso que comentamos nos interesa poner de relieve, como hipótesis de defensa del obligado tributario, una posible colisión entre ambos textos normativos, al menos por cuanto el artículo 5 del Código Civil contiene una regulación directa del cómputo de los meses (de fecha a fecha) y el artículo 60.1 del Código de Comercio parece admitir, en cambio, una interpretación del cómputo de esa misma unidad de tiempo conforme a una regla ligeramente distinta: se computarán por los días que respectivamente tengan, según el calendario gregoriano.

En el caso planteado en la resolución del TEAC de 14 de marzo de 2007 no se aplica el artículo 5.1 del Código de Comercio, pero tampoco el artículo 48.2 de la Ley 42/1992,



### **3. Criterio del sujeto pasivo coincidente con el expresado por la Administración en los Manuales Prácticos editados por la Agencia Tributaria**

Con independencia de cuál haya de ser la correcta solución al problema sobre el cómputo de los plazos, lo cierto es que ni siquiera la propia Administración tributaria ha mantenido una única postura, antes al contrario, como denunciaba la entidad reclamante en aquella reclamación económico-administrativa, el criterio que había seguido en 2004 y 2005 era el expresado en diversos Manuales Prácticos editados por la Agencia Tributaria en relación con el Impuesto sobre Sociedades (concretamente se citan en la resolución los de 2003 y 2004, aunque se produce también de forma idéntica en ejercicios anteriores), en los que se ponía como ejemplo cuál era el plazo para presentar la declaración para una sociedad cuyo período impositivo estaba comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio. Por ejemplo, en la página 10 del Manual Práctico Sociedades 2004 puede leerse lo siguiente:

“PLAZO PARA PRESENTAR LA DECLARACION

...

EJEMPLO

El período impositivo de una entidad está comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2004.

El plazo de presentación de la declaración será el de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a 30 de junio de 2004, fecha de conclusión del período impositivo. Así, el plazo de presentación sería el período comprendido entre el 1 y el 25 de enero de 2005. ...”

De forma silenciosa, en el Manual Práctico Sociedades 2005 se sustituye el ejemplo en cuestión (que venía reproduciéndose año tras año) por otro en el que no se plantea ya dicha problemática, por lo que, ante el silencio, el contribuyente no puede plantearse ningún cambio de criterio.

En cambio, conviene mencionar que la Oficina Virtual de la Agencia Tributaria publicaba como pregunta socrática que califica de “frecuente” (Ref. 124261 de 3 de diciembre de 2007) la siguiente: ¿Cuál sería el día de plazo de presentación de declaración en período voluntario en el supuesto de que el período impositivo finalice el

último día del mes de septiembre? ¿El 24 ó el 25 de abril? (Ambos hábiles), siendo la respuesta la que transcribimos: *“El 24 de abril, ya que la declaración se presentará en el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores (computados de fecha a fecha) a la conclusión del período impositivo. NORMATIVA: Artículo 136 TRLIS Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo de 2004, Artículo 5 Código Civil Real Decreto, de 24 de julio de 1889”*.

Resulta patente que entre un criterio y otro existe una clara diferencia: el primero respondía a un cómputo natural de meses en tanto que el segundo responde a un cómputo civil de fecha a fecha. Es claro que, con este nuevo criterio, la Administración tributaria se desdice de las pautas de actuación que había señalado la propia Agencia, en abierta vulneración del principio de seguridad jurídica y confianza legítima.

Es reprochable, pues, que durante sucesivos años se publicase por la Agencia Tributaria unas específicas pautas de actuación en cuanto al plazo de presentación del Impuesto sobre Sociedades que, con posterioridad, son desechadas por quien las editó, y además que ello se haga con total sigilo de un año para otro, con frontal infracción de su deber de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de los derechos y obligaciones tributarias (art. 89 LGT).

El hecho de que la entidad reclamante siguió un criterio coincidente con el expresado por la propia Administración en los Manuales Prácticos editados por la Agencia Tributaria, es, a mi juicio, la razón principal por la que el TEAC estima la reclamación y anula los recargos por extemporaneidad, y ello a pesar de que, como quedó expuesto, la normativa de procedimiento administrativo común invocada en el F.D. 2º de la resolución no conduciría a una solución distinta a la mantenida por el órgano administrativo.

El F.D. tercero de la resolución económico administrativa que comentamos dice:

«TERCERO.- A ello hay que añadir la circunstancia de que en los “Manuales Prácticos” editados por la Agencia Tributaria en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004, al hacer referencia al plazo para la

presentación de las declaraciones-liquidaciones, se marcan pautas de actuación concordes con el criterio mantenido en el presente recurso, poniendo incluso como ejemplos prácticos dos casos en que los períodos impositivos finalizan los días 30 de junio de 2003 y de 2004 e indicando que en tales casos el plazo de presentación sería el período comprendido entre el 1 y el 25 de enero de 2004 y 2005.

Por ello, la imposición de un recargo por presentación fuera de plazo efectuada al obligado tributario que ha seguido las pautas de actuación señaladas por la propia Agencia Tributaria, va en contra del propio criterio de la Administración e implica una vulneración del principio de seguridad jurídica, todo lo cual conduce a considerar improcedente y contrario a derecho el recargo del 5% por presentación fuera de plazo impuesto, lo que conduce a la estimación de la presente reclamación.»

Conviene hacer notar que al examinarse la posible negligencia del obligado tributario, el TEAC introduce para los recargos por presentación fuera de plazo sin requerimiento previo, previstos en el artículo 27 de la Ley General Tributario, la “culpabilidad”, y subyace en el trasfondo la idea de que su naturaleza no tiene realmente carácter indemnizatorio, sino que se trata de una sanción en su grado mínimo. Por ello, en los casos en los que se producen presentaciones extemporáneas amparadas por una interpretación razonable de la norma o bien sin culpa o negligencia del sujeto pasivo debería defenderse la exclusión del recargo. Piénsese que si no existiera esta figura, podría suceder que este tipo de conductas podrían no ser merecedoras de sanción por falta de concurrencia de dolo o culpa.

#### **4. Recapitulación**

La interpretación que en este caso ha efectuado el TEAC en relación con el cómputo de los plazos a que se refiere el artículo 136 del texto refundido de la LIS, no responde ni a la computación civil regulada en el artículo 5 del Código Civil, ni puede ampararse tampoco en el artículo 48.2 de la Ley 30/1992, norma invocada pero no aplicada, toda vez que hubiera llegado a una solución coincidente a la que ofrece el artículo 5 del Código Civil. El TEAC, sin decirlo expresamente, aplica el cómputo natural de los meses, es decir, de momento a momento, siendo la duración de cada uno de ellos la

fijada en el calendario gregoriano, en los términos del artículo 60.1 del Código de Comercio.

Pero al margen de este primer motivo, el TEAC examina, de forma independiente, la concurrencia de culpa para pronunciarse sobre la improcedencia del recargo por presentación extemporánea en base a la conducta del sujeto pasivo, lo que ha de considerarse, a mi juicio, especialmente positivo por alejar este tipo de recargos de la liquidación automática.