

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ052983

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 19 de diciembre de 2013**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 64/2011***SUMARIO:**

Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Improcedencia de la aplicación del principio de proporcionalidad al régimen de recargos. El régimen del recargo no permite una aplicación a la carta del mismo sobre la base de una pretendida infracción del principio de proporcionalidad que no es tal si se desmiente, tal y como la demanda sostiene. Si aceptáramos, interesadamente, la naturaleza remuneratoria o indemnizatoria del recargo, la imposición de un 5 por 100 de recargo sobre la cantidad tardíamente declarada e ingresada puede parecer draconiana y, además, internamente desproporcional entre unos casos y otros de extemporaneidad, pues el retraso de un solo día acarrea como consecuencia la liquidación de un 5 por 100 sobre el conjunto de la cantidad autoliquidada e ingresada fuera de plazo, misma suma que la procedente cuando la demora acaece el último día de ese plazo de tres meses -lo que sería impensable en el régimen de los intereses de demora, estos sí obedientes a una función indemnizatoria, y que se devengan día a día, conforme a su naturaleza-, régimen éste que, en su mera lectura, ya nos debe prevenir de que su índole y finalidad son ajenas a toda idea de reparación o indemnización por la pérdida de disponibilidad dineraria durante el tiempo en que se ha prolongado la tardanza.

Obviamente, desde una óptica puramente indemnizatoria, que no es la pertinente, se insiste, en este caso, puede parecer injusto y, desde luego, desproporcionado, el sistema legal, pero es que, de una parte, la proporción la establece, como efecto propio indeclinable, la norma misma con rango de Ley formal, de suerte que sólo a ella, no a la Administración que la interpreta, le podría ser teóricamente imputada la vulneración de tal principio de proporcionalidad; de otra parte, el diseño de la ley tampoco abre la puerta a posibles medidas de suavización o equidad en atención a los casos concretos concurrentes, pues la previsión se limita a establecer el presupuesto de hecho, con los dos ingredientes de extemporaneidad y espontaneidad, y a fijar la consecuencia en función del tramo temporal afectado por la demora.

En definitiva, estamos ante el ejercicio de una potestad estricta y agotadoramente reglada, por lo que tampoco el control judicial dispensado puede atenerse de un modo directo a una pretendida proporcionalidad en la aplicación del recargo, que no haría sino infringir abiertamente la ley, dados los términos taxativos de ésta. Finalmente, no cabe tachar de inconstitucionalidad a la Ley General Tributaria en cuanto al régimen de los recargos, pues fórmulas semejantes a la vigente han superado el juicio positivo de inconstitucionalidad.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 27.

PONENTE:*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

SENTENCIA

Madrid, a diecinueve de diciembre de dos mil trece.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 64/11, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido la Procuradora Doña Blanca María Grande Pesquero, en nombre y representación de la entidad mercantil BANCO SABADELL, S.A., frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso asciende a 1.362.508,26 euros. Es ponente el Ilmo. Sr. Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la sociedad recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo, por escrito de 14 de marzo de 2011, contra la resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2010, desestimatoria de la reclamación deducida en única instancia contra la resolución de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria de 27 de mayo de 2009, de imposición de recargo por ingreso fuera de plazo del Impuesto sobre Sociedades, pago fraccionado del segundo trimestre de 2008, por importe de 1.362.508,26 euros. Se admitió a trámite el recurso por providencia de 17 de marzo de 2011, en que se reclamó el expediente administrativo.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la actora formalizó la demanda por escrito de 26 de julio de 2011, en que, tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, suplica la estimación del recurso y, reproducido de forma literal: "...se declare nula de pleno derecho la resolución dictada por el tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 20 de diciembre de 2010, en el seno de la reclamación económico-administrativa nº 3502/2009, así como el recargo impuesta (sic) a mi representada por importe de 1.362.508,26 euros".

Tercero.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el día 13 de octubre de 2011, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, suplica la inadmisibilidad del recurso entablado, por incumplimiento del deber que impone el artículo 45.2.d) de la LJCA , interesando de forma subsidiaria su desestimación, por ser ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas.

Cuarto.

No solicitado ni recibido el proceso a prueba, se dio traslado a las partes, por su orden, para la celebración del trámite de conclusiones, fueron evacuadas mediante sendos escritos en los que se ratificaron en sus respectivas pretensiones.

Quinto.

La Sala señaló, por providencia, la audiencia del 12 de diciembre de 2013 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Sexto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2010, desestimatoria de la reclamación deducida en única instancia contra la resolución de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria de 27 de mayo de 2006, por virtud de la cual se efectúa liquidación del recargo previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, por ingreso fuera de plazo del Impuesto sobre Sociedades, pago fraccionado del segundo trimestre de 2008, por importe de 1.362.508,26 euros.

Segundo.

Para una mejor comprensión de las cuestiones planteadas en el litigio, es conveniente reseñar determinados datos de hecho relevantes en relación con los antecedentes del asunto y la vía económico-administrativa:

a) El 20 de octubre de 2008, la sociedad recurrente presentó, dentro del plazo, según afirma, declaración correspondiente al 2º pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008, modelo 222, por importe de 150.383.172,69 euros.

b) El 24 de octubre siguiente, la sociedad presentó declaración complementaria de la liquidación antes mencionada, por importe de 36.333.553,74 euros -fuera por tanto del plazo de presentación-, por considerar que debía efectuar un ajuste positivo en la base imponible del citado pago fraccionado, en relación con determinadas provisiones que tenía contabilizadas en la cuenta de pérdidas y ganancias y reconocía como no procedentes a efectos fiscales.

c) El 24 de abril de 2009, la fue notificada a la sociedad BANCO DE SABADELL propuesta de liquidación provisional del recargo previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, por importe de 1.816.677,68 euros, equivalente al 5 por 100 de la base del recargo, esto es, el previamente aludido importe de 36.333.553,74 euros, cantidad objeto de la autoliquidación complementaria del pago fraccionado, suma después disminuida a la de 1.362.508,26 euros, como reducción del 25 por 100, por pago dentro del plazo conferido, recargo que tiene su fundamento en haberse presentado de manera extemporánea el 2º pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 (modelo 222).

d) El 11 de mayo de 2009, la ahora recurrente presentó escrito de alegaciones contra la propuesta de liquidación provisional referida.

e) El 27 de mayo de 2009, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria practicó liquidación del recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación, por importe de 1.816.677,68 euros (susceptible de reducción a 1.362.508,26 euros, como así fue, por pago en plazo del recargo y de la deuda autoliquidada tardíamente). Dicha resolución se notificó el 4 de junio siguiente.

f) Interpuesto por la entidad bancaria, contra el citado recargo, reclamación en única instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, el 1 de julio de 2009, quedó desestimada mediante resolución de 20 de diciembre de 2010, dando lugar al acto administrativo aquí impugnado.

Tercero.

Procede examinar, con carácter previo, la causa de inadmisibilidad opuesta por el Abogado del Estado, en su contestación a la demanda, amparada en el artículo 69.b) de la LJCA, por no haber cumplido la sociedad demandante el requisito de su artículo 45.2.d): "... 2. A este escrito (el de interposición del recurso) se acompañará: ...d) El documento o documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que les sean de aplicación, salvo que se hubieran incorporado o insertado en lo pertinente dentro del cuerpo del documento mencionado en la letra a) de este mismo apartado".

La parte demandante, en su escrito de conclusiones, hace referencia expresa a que había cumplido originariamente el requisito que se denuncia como omitido, lo que argumentó en tal trámite procesal mediante la aportación de la certificación emitida por el Secretario del Consejo de Administración de BANCO DE SABADELL, S.A., acreditativa de la autorización para la interposición del presente recurso jurisdiccional, acompañando además copia de los Estatutos sociales que adveran la atribución a dicho Consejo de la facultad de adoptar el acuerdo para entablar acciones judiciales. A juicio de la Sala, cabe entender perdido sobrevenidamente -si alguna vez lo tuvo- el objeto de la citada causa de inadmisibilidad, pues en el escrito de conclusiones del Abogado del Estado no se discute el efectivo cumplimiento de la exigencia formal del artículo 45.2.d) LJCA, ni en rigor nada aduce en relación con la persistencia de aquella causa.

Cuarto.

Al margen de lo anterior, el mismo escrito de contestación articula un motivo de desestimación ciertamente extraño, en tanto imputa a la parte recurrente la falta de fundamento jurídico de una pretensión realmente no ejercitada, pese a los formales términos del suplico, pues en realidad el recurrente ha pedido la nulidad de pleno derecho de la resolución impugnada y, sin embargo, no cita ningún vicio constitutivo de tal nulidad de pleno derecho que fuera imputable al acto, esto es, que examina el desajuste entre el suplico de la demanda -donde, ciertamente, se preconiza la nulidad de pleno derecho del recargo, por razones que no han sido en rigor exteriorizadas-, opinión que parece obedecer más a inadvertencia del escrito rector que a una confusión conceptual sobre instituciones básicas del Derecho administrativo, como la nulidad de pleno derecho y la anulabilidad, pues todos los motivos esgrimidos se refieren a infracciones del ordenamiento jurídico que, de concurrir, como seguidamente veremos, lo serían de anulabilidad (art. 63.1 Ley 30/1992).

Que se pida en el suplico de la demanda la nulidad radical del acto, con escaso fundamento jurídico, no significa en modo alguno que no puedan examinarse, en Derecho, los motivos articulados a lo largo del escrito rector de la recurrente, al margen de la calificación que pudieran merecer, pues seguir el rigorismo exarcebado que revela el escrito de contestación a la demanda supondría erradicar principios elementales del proceso administrativo, en menoscabo de la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), como los principios revisor y antiformalista. Si aplicamos a la Administración del Estado el mismo canon de pureza procesal que reclama para las partes adversas, no podría en puridad siquiera haberse examinado la causa de inadmisibilidad objetada en el escrito de contestación -fruto, por lo demás, también de un formalismo que, llevado a sus extremos, resulta inconciliable con la tutela judicial efectiva- por haber sido luego, al parecer, materialmente abandonada en el de conclusiones, pues en este último escrito se guarda silencio sobre las alegaciones adversas respecto al cumplimiento del requisito formal establecido en el artículo 45.2.d) LJCA .

Quinto.

La resolución del presente recurso exige efectuar una reflexión previa sobre la naturaleza jurídica del recargo por declaración extemporánea sobre el que aquí se polemiza, que la Sala entiende no puede quedar desvinculado de la idea que surge del art. 4.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes -el denominado Estatuto del Contribuyente- conforme al cual "3. Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado..." , previsión con la que continúa el art. 10.2 de la Ley 58/2003 , que en semejantes términos proclama que "...las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado" .

Esa retroactividad in bonam partem no sólo significa, a juicio de esta Sala, la previsión de la ley en relación con la norma aplicable en el tiempo a los recargos que sean procedentes, la cual sería, además, una derogación singular o excepción al principio general de irretroactividad consagrado en el mismo artículo 10.2 LGT de 2003 , en su párrafo primero, que tiene el siguiente tenor: "...2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento..." , sino que, además, emparenta en cierto modo relativo, que es el que hay que desentrañar, a los recargos con las sanciones tributarias, puesto que para ambos se reconoce en favor del contribuyente la aplicación de la norma más favorable, sea o no la estrictamente aplicable *ratione temporis* al asunto de que se trate.

Esta semejanza de naturaleza, como decimos, es relativa y no nos debe llevar a una identificación plena entre la sanción tributaria y los recargos previstos en el art. 27 de la LGT 2003 , en el sentido de que a éstos les sea aplicable en su integridad el régimen de normas y principios propios de la potestad sancionadora de la Administración y, entre otros, el principal de ellos, que es la aplicación de los principios del Derecho penal, pero sí aproxima el recargo a la sanción en cuanto a la aplicación de otros principios que hacen ya especialmente inadecuada la afirmación, contenida en el escrito de demanda, de que la finalidad del recargo es indemnizatoria por el retraso en el pago de lo debido -sea deuda a cuenta o definitiva- y por ende compensadora a la Administración por el perjuicio económico causado al Tesoro Público como consecuencia del retraso en el ingreso.

Como esta Sala ha tenido oportunidad de decir reiteradamente, si esa fuera en rigor la esencia del recargo por presentación extemporánea, carecería de sentido la compatibilidad de éste con la simultánea exigencia de los intereses de demora (art. 61.3 LGT 1963), dirigidos a satisfacer la misma finalidad que la predicada para los recargos.

En suma, la relativa identificación de la sanción con el recargo -y entre ellos, el que surge como consecuencia de la declaración extemporánea y espontánea- nos lleva a la conclusión de que la finalidad del recargo, en armonía con la jurisprudencia constitucional, exige una interpretación restrictiva de los presupuestos de hecho que legalmente determinan su exigibilidad y, en caso de duda, que esa interpretación de las normas se produzca en favor del contribuyente, a quien siempre le serían girados los intereses de demora -estos sí con

indudable naturaleza remuneratoria o compensatoria del perjuicio económico causado por el retraso en el cumplimiento de la obligación-, pero no necesariamente el recargo.

De hecho, la Sentencia de esta Sala de 22 de octubre de 2009, recaída en el recurso nº 324/2006 , invocada por la propia entidad recurrente como sustento de su pretensión invalidatoria, trae a colación la jurisprudencia constitucional sobre el recargo y extrae las consecuencias pertinentes, que son de reproducir ahora:

"El análisis de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 164/1995, de 13 de noviembre nos permite aproximarnos a la naturaleza jurídica del recargo aplicado al contribuyente. No nos hallamos, efectivamente, ante una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita desde el punto de vista administrativo, sino, en palabras del Tribunal Constitucional, ante "un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias". La amenaza de incrementar la deuda en los porcentajes expuestos (5% en nuestro caso, pues la declaración se efectuó antes del transcurso de tres meses desde la finalización del período voluntario) constituye, efectivamente, una forma de disuadir a los contribuyentes de que presenten las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones fuera de plazo, lo que se consigue precisamente con la amenaza de una consecuencia desfavorable.

Si ello es así, resulta obvio que el contenido material de esta consecuencia y su finalidad no difieren en exceso del que pueda tener una medida sancionadora; no olvidemos que las sanciones persiguen también un fin preventivo general según el cual la amenaza de la pena constituye una verdadera disuasión para el ciudadano dirigida a conseguir que descarte la comisión de una infracción por las graves consecuencias punitivas que la misma puede acarrearle.

Este planteamiento general viene al caso porque es el que justifica el criterio de la Sala según el cual la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente. Dicho de otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado a cumplir pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo.

No compartimos, por tanto, la tesis que parece derivarse de las resoluciones recurridas según la cual el recargo es exigible al cumplidor tardío siempre que presente su declaración fuera de plazo y con independencia de la causa que haya provocado el retraso. Este sistema de responsabilidad objetiva o por el resultado (descartado ya por el legislador en el ámbito sancionador estricto) no puede admitirse tampoco, a juicio de la Sala, en la aplicación de una medida como la que nos ocupa, que, aunque destinada a disuadir al contribuyente del cumplimiento tardío de sus obligaciones fiscales, debe necesariamente tener en cuenta las circunstancias de toda índole que han determinado la tardanza".

Por lo tanto, el recargo, a diferencia de la sanción, no exige en modo alguno, para su imposición, una exploración en la conducta del obligado tributario acerca de la culpabilidad que concurra en su conducta, bien dolosa, bien culposa o por negligencia, ni siquiera se precisa indagar en las razones conducentes a verificar el pago y a hacerlo de forma intempestiva. En tal sentido, el recargo entraña una responsabilidad de carácter objetivo, lo que no resulta inconciliable con el imperativo de interpretar la procedencia de éste de un modo restrictivo -conforme al principio general plasmado en el aforismo favorabilia amplianda, odiosa restringenda -, que nos llevaría a examinar los elementos que integran en la ley el presupuesto de hecho del que surge el gravamen del recargo y que figuran en el art. 27.1 de la LGT de 2003 , precepto que, bajo la rúbrica de "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo" , señala lo siguiente:

"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 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.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período".

Dos son, pues, los elementos que integran el presupuesto de hecho habilitante del recargo: a) el primero de ellos, que se lleve a cabo por el obligado tributario una autoliquidación o declaración fuera de plazo, actividad que aquí no se pone en tela de juicio, con la salvedad argumental de que el pago extemporáneo sería complementario del efectuado en tiempo y, además, la declaración de 24 de octubre de 2008 que hace nacer el recargo es meramente complementaria de la que en su día -cuatro días antes-se presentó, en forma tempestiva, en cumplimiento del deber de autoliquidación, además, de un mero pago fraccionado a cuenta; b) el segundo de ellos, que se lleve a cabo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, concepto que en la ley anterior no venía definido, pero que en el reseñado art. 27 LGT puede adoptar varias formas o modalidades que a título ejemplificativo se reflejan en el precepto.

Es fácilmente constatable que si la Administración interpreta de modo restrictivo el concepto "requerimiento previo", que constituye un ámbito negativo en la definición del supuesto fáctico habilitante, estará ampliando paralelamente los casos en que el recargo sería exigible.

Pero además, esa responsabilidad objetiva se opondrá, desde luego, a la procedencia de un recargo de establecimiento automático y limitado a una mera constatación de la fecha de presentación, abstracción completa de cualesquiera circunstancias concurrentes, incluso de la fuerza mayor que podría concurrir, como esta Sala ha tenido ocasión de señalar en diversas ocasiones.

Sexto.

Sentado lo anterior, el régimen del recargo, que ya ha sido avalado por la jurisprudencia constitucional, no permite una aplicación a la carta del recargo, como la que en la demanda se postula, sobre la base de una pretendida infracción del principio de proporcionalidad que no es tal si se desmiente, como procede hacer, la naturaleza indemnizatoria del recargo que dicho escrito sostiene. Si aceptamos, interesadamente, esa naturaleza remuneratoria o indemnizatoria, la imposición de un 5 por 100 del recargo sobre la cantidad tardíamente declarada e ingresada puede parecer draconiana y, además, internamente desproporcional entre unos casos y otros de extemporaneidad, pues el retraso de un solo día acarrea como consecuencia la liquidación de un 5 por 100 sobre el conjunto de la cantidad autoliquidada e ingresada fuera de plazo, misma suma que la procedente cuando la demora acaece el último día de ese plazo de tres meses -lo que sería impensable en el régimen de los intereses de demora, estos sí obedientes a una función indemnizatoria, y que se devengan día a día, conforme a su naturaleza-, siendo así que, siguiendo el mismo ejemplo, si el retraso salta desde los tres meses iniciales al día siguiente, el tipo del recargo pasaría automáticamente a ser del 10 por 100, al margen de toda otra consideración, régimen éste que, en su mera lectura, ya nos debe prevenir de que su índole y finalidad son ajenas a toda idea de reparación o indemnización por la pérdida de disponibilidad dineraria durante el tiempo en que se ha prolongado la tardanza.

Obviamente, desde una óptica puramente indemnizatoria, que es de repetir, no es la pertinente en este caso, puede parecer injusto y, desde luego, desproporcionado, el sistema legal, pero es que, de una parte, la proporción la establece, como efecto propio indeclinable, la norma misma con rango de Ley formal, de suerte que sólo a ella, no a la Administración que la interpreta, le podría ser teóricamente imputada la vulneración de tal principio de proporcionalidad; de otra parte, que el diseño de la Ley tampoco abre la puerta a posibles medidas de suavización o equidad en atención a los casos concretos concurrentes, pues la previsión se limita a establecer el presupuesto de hecho, con los dos ingredientes de extemporaneidad y espontaneidad, y a fijar la consecuencia en función del tramo temporal afectado por la demora.

Ello significa que estamos ante el ejercicio de una potestad estricta y agotadoramente reglada, por lo que tampoco el control judicial dispensado puede atenerse de un modo directo a una pretendida proporcionalidad, en la aplicación del recargo, que no haría sino infringir abiertamente la Ley, dados los términos taxativos de ésta; finalmente, no cabe tachar de inconstitucionalidad a la Ley General Tributaria en cuanto al régimen de los recargos, pues fórmulas semejantes a la vigente han superado, como hemos visto, el juicio positivo de inconstitucionalidad, sin que, por lo demás, la denuncia de esa pretendida infracción del principio de proporcionalidad haya venido acompañada, para reforzar su valor argumental, de propuesta o sugerencia alguna en aplicación del recargo que fuera respetuosa de tal principio, proponiendo una suma o un tipo que, aun

violentando la letra -y, debe entenderse de la misma manera, su espíritu-su letra, se acomode más adecuadamente al principio de proporcionalidad bajo el que pretende acogerse, esto es, cual sería el límite cuantitativo que separase la adecuación o no de tal principio, puesto que lo que la demanda postula es, como hemos visto, la nulidad de pleno derecho, algo difícilmente conciliable con la posibilidad de alternativas del recargo ajustadas al principio que se invoca.

Séptimo.

Es cierto que esta Sala, no sólo en las sentencias que la demanda cita en su favor, sino en otras varias - algunas de ellas posteriores a la formulación a demanda- ha flexibilizado la exigencia del recargo cuando la presentación extemporánea de la declaración obedece a circunstancias excepcionales que en este caso, claramente, no son concurrentes. En particular, en la de 22 de octubre de 2009 a que se ha hecho referencia, la Sala consideró improcedente la liquidación del recargo cuando la declaración no pudo ser presentada en plazo debido a la inexistencia de formularios, impresos o modelos oficiales para efectuar la presentación de la liquidación y realizar el ingreso derivado de ella, lo que revela que la imputabilidad de la demora no es del contribuyente; en nuestra sentencia de 5 de diciembre de 2012 se anula una liquidación del recargo impuesto a una sociedad que formuló correctamente su autoliquidación, en tiempo y forma, pero que luego no pudo presentar telemáticamente una declaración complementaria en la misma fecha y, por ende, dentro de plazo, por impedirlo un problema del programa informático que se utilizaba, de suerte que se trata de otro caso de fuerza mayor; finalmente, en la sentencia de 30 de marzo de 2011 (recurso nº 141/08) se anuló el recargo pese a que en apariencia se cumplían todos los requisitos para ello, por considerar este Tribunal que la presentación de la declaración fuera de plazo no había sido en rigor voluntaria y espontánea, sino que había sido inducida por un procedimiento inspector previo.

Tales casos, analizados por esta Sala, así como los citados por la recurrente en su escrito de demanda, procedentes de otros Tribunales que no están supraordenados a éste y que, por tanto, no constituyen jurisprudencia que nos vincule en modo alguno, en tanto que fuente complementaria del ordenamiento jurídico (art. 1.6 del Código Civil) se caracterizan todos ellos por vincular la procedencia del recargo a la voluntad del contribuyente, bien que no se trata de la misma voluntad exigible con ocasión del ejercicio de la potestad sancionadora, pero sí de procedente exclusión cuando no le puede ser exigible al interesado otra conducta distinta a la diligentemente observada, como sucedió en todos los casos examinados.

Prescindiendo, en cualquier caso, de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que versa sobre una sanción y, por ende, ninguna relación directa ni indirecta guarda con el caso aquí enjuiciado, en todos los demás supuestos de sentencias citadas, incluso las procedentes de otros tribunales, se analizan casos ajenos al que ahora se contempla en este recurso, pues se trata en todos ellos de hipótesis en que al contribuyente no le puede ser exigible una conducta o una diligencia superior a la que observó, siendo así que, en todos ellos, sí le es imputable una clara pasividad o negligencia a la propia Administración receptora de la declaración, bien por inexistencia del modelo preceptivo aprobado, bien por problemas informáticos no imputables al interesado, bien por no haber procedido de oficio a la regularización, abierta una inspección, que motivó una autoliquidación que, en realidad, no era obediente a voluntad propia e incondicional, sino movida por la previa regularización inspectora. Casos que entroncan, en mayor o menor medida, con la fuerza mayor como institución que cabe excepcionar al cumplimiento de las obligaciones, incluso las tributarias.

Ninguna relación con tales excepcionales casos guarda el asunto debatido, en que la recurrente, por propia voluntad y de forma espontánea, hizo tarde lo que bien podría haber hecho en tiempo, pues la razón esgrimida para la formalización de la declaración complementaria no denota que la entidad reparase, por causa ajena a su voluntad, en el error jurídico o de calificación determinante de la autoliquidación presentada fuera de plazo, esto es, que no estamos en presencia de un error de hecho invencible o de un caso de fuerza mayor.

Dicho en otras palabras, estamos aquí ante una hipótesis de hecho estrictamente contemplada en la norma tributaria como presupuesto para la imposición del recargo previsto en el artículo 27.3 LGT , sin que sea admisible sostener jurídicamente que la entidad recurrente, a la que se supone bien asesorada en el plano de la observancia de sus deberes tributarios, sustantivos y formales, no tuvo oportunidad de presentar su autoliquidación del pago fraccionado, de forma correcta, y dentro del plazo conferido por las normas jurídicas, antes al contrario, la citada formulación tardía debe reputarse un acto estrictamente voluntario, con la voluntariedad que se precisa para la pertinencia del recargo, dada su naturaleza y régimen legal, que no es desde luego la exigible para establecer sanciones, como se ha dicho, donde se precisa calificar de culpable, al menos negligente, la conducta observada, pero sí voluntaria y desde luego atribuible a la propia actitud de la entidad demandante, que bien pudo formalizar dentro del plazo la autoliquidación del pago fraccionado.

En definitiva, estamos ante un acto espontáneo, voluntario y tardío en el cumplimiento de un deber de declaración e ingreso, que es exactamente el presupuesto de hecho preciso para establecer el recargo contra el que ahora se alza la recurrente, el cual, por lo demás, no admite margen alguno en su fijación, pues dos son los parámetros taxativamente fijados por la norma para determinarlo: el quantum de la cantidad autoliquidada con

demora, que opera como base del recargo; y un tipo proporcional sobre esa cantidad, graduable legalmente en función del tramo temporal de retraso que en el artículo 27.3 de la LGT se tipifica, sin posible resquicio alguno para moderar o reordenar tal régimen legal a la hora de su aplicación, por su carácter agotador, ni por parte de la Administración ni por los Tribunales en el ejercicio de su función revisora de la actividad de aquélla.

Finalmente, la clara improcedencia de atribuir al recargo una naturaleza sancionadora, análoga a la de los intereses de demora, impide toda consideración acerca del perjuicio efectivo para la Hacienda Pública derivado del mínimo retraso en el cumplimiento de la obligación o, menos aún, la invocación de las normas que configuran el régimen de las Entidades colaboradoras y, por ende la fecha del efectivo ingreso en el Tesoro de las cantidades previamente ingresadas o depositadas en tales entidades colaboradoras, (O.M. 2027/2007, de 28 de junio), que regula, en todo caso, las relaciones de las entidades colaboradoras con la Administración, no con los contribuyentes, todo ello partiendo de que, dada la finalidad de estímulo al cumplimiento de las obligaciones fiscales que el Tribunal Constitucional atribuye a estos recargos, es indiferente para su procedencia en Derecho o para su cuantificación, la realidad o extensión del perjuicio ocasionado como consecuencia de la gravedad del incumplimiento que determina su liquidación. Por tanto, es indiferente la fecha en que tuvo su entrada en el Tesoro el importe de las sumas ingresadas en las entidades colaboradoras, pues de aceptarse la interpretación postulada al respecto, una norma de ínfimo rango reglamentario podría llegar a enervar, en algunos casos concretos, la procedencia de un recargo que la Ley formal impone.

Octavo.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña Blanca María Grande Pesquero, en nombre y representación de la entidad mercantil BANCO SABADELL, S.A., contra la resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2010, desestimatoria de la reclamación deducida en única instancia contra la resolución de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria de 27 de mayo de 2007, que liquida un recargo por ingreso fuera de plazo del Impuesto sobre Sociedades, pago fraccionado del segundo trimestre de 2008, por el indicado importe de 1.362.508,26 euros, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN;

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.