

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ057947

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 11 de febrero de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 236/2013

**SUMARIO:**

**Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea.** La recurrente no puede invocar el efecto sorpresivo en la aplicación del RD 1578/2008 (Retribución de la actividad de producción de energía eléctrica mediante tecnología solar fotovoltaica para instalaciones posteriores a la fecha límite de mantenimiento de la retribución del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, para dicha tecnología), que le obligaría a cambiar la frecuencia de la facturación, pues, efectivamente, era conocedora de la posibilidad real de publicación de dicha norma desde el inicio de su fase de elaboración y muy particularmente durante el período de información pública. Además, en el caso de tratarse de una circunstancia de la envergadura que proclama la recurrente habría afectado al conjunto de todas las empresas eléctricas que se hallan en la misma situación, lo que no consta que haya ocurrido.

En definitiva, la recurrente incumplió de forma voluntaria sus obligaciones pues los hechos se desarrollaron en su esfera organizativa, y por tanto de su diligencia empresarial, que pudo y debió prever los acontecimientos tal y como se desarrollaron. Las propias deficiencias de organización, en este caso, de previsión del sistema informático de una serie de alteraciones de la práctica habitual seguida hasta un momento dado, no pueden ser invocadas como causa de justificación para el incumplimiento de los plazos que rigen las obligaciones tributarias, sin que sea admisible sostener jurídicamente que la entidad, 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, 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 art. 27.3 Ley 58/2003 (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 aquella.

**PRECEPTOS:**

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

**PONENTE:***Don Santiago Pablo Soldevila Fragoso.*

Magistrados:

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000236 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02396/2013

Demandante: ENDESA SA

Procurador: D. JOSÉ GUERRERO TRAMOYERES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

**S E N T E N C I A N º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a once de febrero de dos mil quince.

VISTO , en nombre de Su Majestad el Rey, por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, el recurso nº 236/13 , seguido a instancia de "Endesa SA" representada por el Procurador de los Tribunales D. José Guerrero Tramoyeres, con asistencia letrada, y como Administración demandada la General del Estado, actuando en su representación y defensa la Abogacía del Estado. El recurso versó sobre impugnación de recargo tributario , la cuantía se fijó en menos de 600.000 €, e intervino como ponente el Magistrado Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO. La presente Sentencia se dicta con base en los siguientes:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero .:**

Para el correcto enjuiciamiento de la cuestión planteada es necesario el conocimiento de los siguientes hechos:

1. La recurrente presentó en plazo autoliquidación Modelo 353 (Grupo de Entidades modelo agregado), correspondiente al mes de febrero de 2009, con una cuota a ingresar de 107.938,940,21 euros.

2. El 19 de abril de 2010, presentó una autoliquidación complementaria con un resultado a ingresar de 3.819.613,33 euros.

3. La Dependencia de Asistencia y Servicios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, le giró un Acuerdo por el que le practicó una liquidación en concepto de recargo e intereses de demora por presentación fuera de plazo de autoliquidación vinculada al ingreso descrito en el punto 1º anterior, por importe de 21.577,68 euros.

4. El referido Acuerdo fue ratificado por el TEAC, mediante Acuerdo de 18 de abril de 2013.

#### **Segundo:.**

Por la representación de la actora se interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra la resolución precedente, formalizando demanda con la súplica de que se dictara sentencia declarando la nulidad del acto

recurrido por no ser conforme a derecho. La fundamentación jurídica de la demanda se basó en las siguientes consideraciones:

1. Improcedencia del recargo ex artículo 25 LGT :

-Invoca la STC 164/1995 , que subraya el carácter disuasorio de los recargos lo que implica que su exigibilidad está vinculada al análisis de las circunstancias determinantes del retraso, que debe ser voluntario, en el cumplimiento de la obligación tributaria.

-La recurrente justifica su retraso en errores de tipo informático que provocaron un descuadre entre la información registrada en el Sistema de Contabilidad del Grupo Endesa (SIE) y sus Sistemas Comerciales (SCE).

-Durante el último trimestre de 2008 y 2009, la recurrente tuvo que adaptar sus procesos de negocio y sus sistemas de información para contemplar determinados aspectos normativos, que supusieron la realización de varios planes de acción vinculados a importantes sumas de dinero.

-La recurrente se vio obligada a realizar un complejo proceso de cuadro de la información, que implicó un importante reajuste informático de sus sistemas, dando lugar a que muchas facturas se contabilizaran en periodos posteriores al momento de su emisión por lo que imponerle un recargo por el retraso en el pago equivale a la exigencia de una responsabilidad objetiva.

2. Infracción del principio de proporcionalidad.

-El importe total del recargo supera el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, que quedaría compensado con los intereses de demora.

-Subraya que el elevado volumen de operaciones que realiza le impidieron prever con antelación suficiente las adaptaciones necesarias ante los cambios los normativos ocurridos. (RD 1578/2008).

**Tercero:.**

La Administración demandada contestó a la demanda oponiéndose a ella con la súplica de que se dicte sentencia desestimando el recurso y declarando ajustada a derecho la resolución recurrida. Para sostener esta pretensión se alegó lo siguiente:

1. Procedencia del recargo:

-Subraya la contradicción en la que incurre el recurrente ya que en el expediente de gestión no invocó los argumentos que desarrolla en la demanda, sin que haya aportado prueba de las afirmaciones que se contienen en la misma.

-No consta acreditada la relación de causalidad entre los hechos citados y la falta de presentación en plazo y destaca que la demora sufrida superó el plazo de más de un año, período excesivo para corregir una anomalía.

-Los hechos se desarrollan en la esfera organizativa del recurrente y por tanto de su diligencia empresarial que pudo y debió prever los acontecimientos tal y como se desarrollaron.

-No estima correcto trasladar los presupuestos del derecho sancionador a la imposición de un recargo, destacando que no todo problema interno excluye la imposición de una sanción como pretende la recurrente.

-En cuanto a la importancia del RD 1578/2008, manifiesta que no crea un nuevo sistema de cálculo de la facturación, pues sólo impone una frecuencia mayor de facturación. Recuerda que el RD fue sometido, antes de su aprobación, a información pública por lo que no puede alegar el efecto sorpresivo de su publicación.

2. Principio de proporcionalidad:

-La proporcionalidad del artículo 27 viene dada por la diferencia de recargos según plazo de demora, pero no puede compararse con el devengo de intereses pues su razón de ser es que los supere a cambio de excluir la sanción.

-Habrá sanción para quien no declare correctamente o encubra la deuda tributaria en un período distinto y posterior al que corresponde.

**Cuarto:.**

Practicada la prueba declarada pertinente, se acordó en sustitución de la vista el trámite de conclusiones que fue evacuado por las partes.

**Quinto:**

Señalado el día 20 de enero de 2015 para la deliberación, votación y fallo, en la reunión del Tribunal señalada al efecto se acordó continuar la deliberación, lo que tuvo lugar el 10 de febrero siguiente.

**Sexto:**

Aparecen observadas las formalidades de tramitación que son las del procedimiento ordinario establecido en los artículos 45 a 77 de la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero:**

La cuestión que se plantea en el presente proceso es la relativa a determinar el ajuste legal de la Resolución dictada por el TEAC el 18 de abril de 2013, en la medida en que viene a confirmar la resolución inicial dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por la que le practicó una liquidación en concepto de recargo e intereses de demora por importe de 21.577,68 euros, al haber presentado fuera de plazo de autoliquidación vinculada a la autoliquidación Modelo 353 (Grupo de Entidades modelo agregado), correspondiente al mes de febrero de 2009, con una cuota a ingresar de 107.938,940,21 euros.

**Segundo:**

La STS de 11 de julio de 2011 rec. nº 4688/07, recuerda que "como hemos establecido en sentencias de 27 de septiembre y de 21 de diciembre de 2010, de la doctrina del Tribunal Constitucional ( SSTC 164/1995, de 13 de noviembre, 276/2000, de 16 de noviembre, y 93/2001, de 2 de abril) solo puede extraerse la conclusión de que los recargos no tienen naturaleza sancionadora, salvo que cuantitativamente alcancen el valor de las sanciones y que más bien responden a la idea de facilitar la aplicación de los tributos, sirviendo de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias".

De acuerdo con esta jurisprudencia, no se plantea cuestión respecto de la naturaleza no sancionadora del recargo por ingreso extemporáneo de una cuota tributaria y tampoco que dicho ingreso posterior se realizó con indicación del período y concepto al que se imputaba, por lo que nos encontramos ante un supuesto claro de regularización posterior realizada correctamente y que excluye, en consecuencia, la imposición de sanciones.

La consecuencia de esta afirmación es la de que no resulta aplicable la jurisprudencia sobre sanciones citada por la recurrente en apoyo de sus tesis, y más en concreto la exigencia de un determinado tipo de dolo o negligencia propio de las infracciones tributarias. No obstante lo anterior, la exigencia de un recargo exige constatar que ha existido una cierta voluntariedad por parte del obligado tributario en la dejación de su obligación de ingreso.

En palabras de la SAN de 12-12-13 rec. nº 64/11 (Sección Segunda), podemos concluir que: "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... 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."

**Tercero:**

En el presente caso, debemos concluir que la recurrente incumplió de forma voluntaria sus obligaciones pues, como señala el Abogado del Estado, y dejando al margen la falta de prueba sobre los hechos y la falta de acreditación del vínculo causal entre los mismos y el resultado, los hechos se desarrollan en la esfera organizativa del recurrente y por tanto de su diligencia empresarial, que pudo y debió prever los acontecimientos tal y como se desarrollaron. Las propias deficiencias de organización, en este caso, de previsión del sistema informático de una serie de alteraciones de la práctica habitual seguida hasta un momento dado, no pueden ser invocadas como causa de justificación para el incumplimiento de los plazos que rigen las obligaciones tributarias, 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, 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 aquella

Finalmente cabe subrayar que la recurrente, como recuerda el Abogado del Estado, no puede invocar el efecto sorpresivo en la aplicación del RD 1578/2008 que les obligaría a cambiar la frecuencia de la facturación, pues, efectivamente, era conocedora de la posibilidad real de publicación de dicha norma desde el inicio de su fase de elaboración y muy particularmente durante el período de información pública. Además, en el caso de tratarse de un a circunstancia de la envergadura que proclama la recurrente habría afectado al conjunto de todas las empresas eléctricas que se hallan en la misma situación, lo que no consta que haya ocurrido.

#### **Cuarto:**

Tampoco puede concluirse que ha existido una infracción del principio de proporcionalidad, pues el artículo 27 de la LGT (Ley 58/2003), precisa de forma escalonada los distintos porcentajes exigibles en función del lapso de tiempo transcurrido desde que se omitió el ingreso en plazo. En el presente caso, la recurrente dejó transcurrir más de un año (395 días), por lo que se le aplicó un tipo del 20% sin exclusión de los intereses de demora y con la reducción del 25% y la exclusión de la sanción. Se sitúa de este modo el recargo en un plano intermedio entre la cuantía de los intereses y la de la sanción, constituyendo un estímulo para el ingreso aún tardío.

#### **Quinto :**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA procede imponer las costas a la recurrente, parte vencida en este proceso, sin que se aprecien por la Sala la existencia de serias dudas que justifiquen un especial pronunciamiento sobre esta materia.

Vistos los preceptos citados por las partes y demás de pertinente y general aplicación, venimos a pronunciar el siguiente

### **FALLO**

Desestimamos el recurso interpuesto y en consecuencia confirmamos el acto impugnado. Se imponen las costas a la recurrente. Así por ésta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 248 de la LOPJ , al tiempo de notificar la presente sentencia, se indicará a las partes que contra la misma no cabe recurso de casación ordinario.

#### **PUBLICACIÓN.**

La anterior sentencia fue leída y publicada por el Ilmo Sr. Magistrado ponente, en audiencia pública.

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.