

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ059023

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN

Sentencia 130/2015, de 4 de marzo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1/2013

SUMARIO:

Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. La Administración Tributaria en el caso del IS de 2006, y el TEAR en el caso del IS de 2003, han llegado, en casos iguales y ante las mismas argumentaciones de la entidad, a soluciones distintas. Pero además, la aplicación del recargo por extemporaneidad no puede desconocer las circunstancias determinantes del mismo, ya que ello colocaría al contribuyente en un ámbito distinto al sancionador, en una posición más gravosa que la que tendría frente a la imposición de la sanción, en la que podría invocar las circunstancias que, afectantes al elemento subjetivo del tipo, pudieran determinar la improcedencia de la misma. Así pues, en este caso no pueden desconocerse las circunstancias que concurren en la presentación de la autoliquidación del 2003 (cuyo recargo es ahora objeto de impugnación) en el año 2007, reconocidas como ciertas en la resolución estimatoria del recurso de reposición -respecto al recargo impuesto por la presentación de la autoliquidación de 2006-, en el sentido de que tras la escisión de la mercantil transmitente, aplicó el régimen especial de escisiones, practicando las amortizaciones del inmovilizado por el precio de adquisición en la citada escisión, si bien levantada acta de disconformidad por la Inspección, que procede a valorar el inmovilizado a precio de mercado, recalculando nuevas dotaciones a la amortización del inmovilizado material, asume dicho criterio al presentar las sucesivas autoliquidaciones, procediendo, una vez reconocido por el TEAR que era correcta la aplicación del régimen de escisiones, a presentar las autoliquidaciones que determinan la imposición del recargo por extemporaneidad, aplicando nuevamente el valor de adquisición. Esta conducta de ajustar las autoliquidaciones posteriores al particular criterio de la Inspección no puede determinar que, una vez resuelta la reclamación económico-administrativa y presentadas autoliquidaciones ajustándose al régimen especial inicialmente aplicado -reconocido como procedente por los órganos económico-administrativos-, resulte procedente un recargo por extemporaneidad, cuando la aplicación de un régimen de tributación improcedente tuvo su origen en definitiva en una actuación de la AEAT.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 25, 26, 27, 28, 62 y 161.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 89.Cinco.

PONENTE:*Don Fernando García Mata.*

Magistrados:

Don EUGENIO ANGEL ESTERAS IGUACEL

Don FERNANDO GARCIA MATA

Doña NEREA JUSTE DIEZ DE PINOS

T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

ZARAGOZA

SENTENCIA: 00130/2015

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (Sección 2ª).

-Recurso número 1 del año 2013-

SENTENCIA Nº 130 de 2015

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE :

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

MAGISTRADOS :

D^a Nerea Juste Díez de Pinos

D. Fernando García Mata

En Zaragoza, a cuatro de marzo de dos mil quince.

En nombre de S.M. el Rey.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección 2^a), el recurso contencioso-administrativo número 1 del año 2013, seguido entre partes; como demandante INVERSIONES MONGAR 4000, S.L. , representada por el procurador don Luis Gallego Corduras y asistida por la abogada doña Aurora Royo Ruiz; y como Administración demandada la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO , representada por el Sr. Abogado del Estado. Es objeto de impugnación la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 5 de octubre de 2012, actuando por medio de órgano unipersonal designado al efecto, por la que se desestima la reclamación número 50/185/10 interpuesta contra liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003.

Cuantía : 3.372,92 €.

Ponente : Ilmo. Sr. Magistrado D. Fernando García Mata.

ANTECEDENTES DE HECHO:

Primero.

La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en la Secretaría de este Tribunal en fecha 8 de enero de 2013, interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada en el encabezamiento de esta resolución.

Segundo.

Previa la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda, en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimaba aplicables concluía con el suplico de que se dictara sentencia por la que, con estimación del recurso se anule la liquidación practicada.

Tercero.

La Administración demandada, en su escrito de contestación a la demanda, solicitó, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que, por su parte, estimó aplicables, que se dictara sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto.

Cuarto.

Recibido el juicio a prueba e inadmitida la propuesta, se celebró la votación y fallo el día señalado, 25 de febrero de 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO:**Primero.**

Se impugna en el presente proceso por la parte actora la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 5 de octubre de 2012, actuando por medio de órgano unipersonal designado al efecto, por la que se desestima la reclamación número 50/185/10 interpuesta contra liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003.

Segundo.

La parte recurrente comienza poniendo de manifiesto los antecedentes de la resolución recurrida señalando que el día 22 de diciembre de 1998, en Junta General de Accionistas, la mercantil Rimogar, S.A. procedió a la escisión de la misma en tres nuevas sociedades, entre ellas, Inversiones Mongar 4000, S.L., escisión que es llevada a cabo mediante escritura de 7 de junio de 1999.

Continúa señalando que iniciadas actuaciones de Inspección el 2 de julio de 2002 se levanta acta de disconformidad, que tiene su origen en el acta de disconformidad incoada a la Sociedad transmitente, en la que no se reconoce a Rimogar, S.A. el régimen especial de escisiones, presentándose sendas reclamaciones ante el TEAR de Aragón.

Añade que durante los ejercicios 1999 y 2000, Inversiones Mongar 4000, S.L. practica las amortizaciones del inmovilizado material por el precio de adquisición en la ya mencionada escisión, si bien dado que en el acta de disconformidad referida de 19 de marzo de 2003 la Inspección procede a valorar los inmovilizados a precio de mercado -recalculando nuevas dotaciones a la amortización del inmovilizado material y, por consiguiente, aumentando el gasto y estableciendo las dotaciones futuras a practicar-, la actora procede, en base al principio de prudencia contable, a realizar las dotaciones a las amortizaciones del inmovilizado material a precio de mercado.

El 31 de mayo de 2007 el TEAR de Aragón emite fallo favorable a las pretensiones de Rimogar, S.A. y, por tanto, de la actora, reconociendo que les era de aplicación el régimen especial de escisiones, por lo que la actora, que ha estado practicando amortizaciones sobre el valor de mercado y no de adquisición, procede a confeccionar las correspondientes declaraciones complementarias del modelo 201 del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2002 a 2006 que se presenta el 14 de noviembre de 2007.

El 23 de julio de 2008 la actora recibe liquidación de recargo por presentación fuera de plazo del Impuesto sobre Sociedades de 2006, que recurrido en reposición fue anulada.

Posteriormente, el 16 de octubre de 2009, la actora recibe nueva propuesta de liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación del Impuesto de Sociedades, de 2003, presentando un escrito en el que reproducía las mismas alegaciones que había formulado contra la liquidación de 2006, si bien en este caso se practica liquidación de recargo, siendo la reclamación económico-administrativa interpuesta contra dicha liquidación desestimada por medio de la resolución aquí recurrida.

Tercero.

Sobre la base de dicho relato fáctico comienza la parte demandante en su fundamentación jurídica alegando la nulidad de la resolución recurrida por no consignarse debidamente los hechos que constituyen antecedentes de la resolución, ni los preceptos presuntamente infringidos. Al respecto tras reiterar lo alegado en vía económico-administrativa, añade, con relación al argumento de la resolución recurrida que desestima dicho motivo de impugnación, que con dicha teoría bastaría con citar el expediente y realizar una genérica cita de la normativa fiscal para cumplir con el requisito de la motivación.

Alegándose como motivo de nulidad del acto la defectuosa motivación del mismo debe recordarse que, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional, la motivación es no sólo una elemental cortesía, sino un riguroso requisito del acto -entre otras, SSTC 26/1981, de 17 de julio y 51/1986, de 24 de abril -, dado que es la motivación lo que permite tanto el conocimiento por parte del interesado de las razones en las que se funda la decisión, como, "en su momento, que los Tribunales de Justicia puedan fiscalizar adecuadamente la corrección constitucional del acto del poder público" - STC 51/1986 -.

Asimismo debe señalarse que el defecto de motivación está íntimamente relacionado con el de indefensión habiendo puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional que la noción de indefensión "es una noción material, de tal modo que para considerarla predicable de una situación dada, no basta con que se haya producido la infracción de una o varias reglas procesales, sino que es necesario, además, que, como consecuencia de ello, se haya entorpecido o dificultado en términos sustanciales la defensa de los derechos o intereses de una de las partes del proceso o se haya roto, también de manera sensible, el equilibrio entre ellos. El quebrantamiento formal, la inaplicación de la norma procesal o incluso, salvo casos extremos, su inadecuada interpretación son seguramente condición necesaria para estimar producida la lesión de un derecho que, como el derecho a la tutela

judicial efectiva, es de configuración legal, pero no son, sin más, condición suficiente de dicha lesión. Para que ésta se produzca es indispensable que se haya creado, además, una situación material de indefensión" (sentencia de 22 de octubre de 1990)-.

A la vista de dicha alegación debe comenzarse reconociendo que la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación de fecha 13 de noviembre de 2009, correspondiente al ejercicio 2003 del Impuesto de Sociedades, es claramente defectuosa. Así en la misma se hace constar en el folio 14 vto. que "han presentado con fecha 30-10-2009 alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente:", si bien a continuación, en vez de un resumen de las alegaciones, se transcribe en tres líneas de forma repetida la letra "a". Además en el apartado "otras consideraciones", después de señalarse que "la entidad mercantil presentó impuesto de Sociedades referente al ejercicio 2003 con resultado a ingresar de 12.228,64 euros el 14.11.2007 fuera del plazo reglamentario que venció el 28.07.2004", y hacer a continuación diversas consideraciones sobre la naturaleza de los recargos -señala que "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" y que "la funcionalidad del recargo no es la de una sanción, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita, sino una disuasión del incumplimiento en plazo de la obligación tributaria"-, inicia una aseveración que no concluye -hace constar "En ningún caso la imposición del"-.

No obstante lo anterior no se estima procedente acordar la nulidad peticionada y ello por cuanto, aunque es indudable que la liquidación no recoge las alegaciones de la parte, es evidente que la actora, en cuanto autora de las mismas, las conoce y su falta de transcripción total o parcial de las mismas en la resolución recurrida en modo alguno afecta a la motivación de dicha resolución o le genera indefensión.

También es cierto que en la liquidación, concretamente en sus razonamientos jurídicos, conforme se ha expuesto, hay un defecto de transcripción, pero ello en modo alguno determina falta de motivación de dicha liquidación puesto que la razón de la imposición del recargo se contiene al inicio del apartado "otras consideraciones", en el que se hace constar que "la entidad mercantil presentó impuesto de Sociedades referente al ejercicio 2003 con resultado a ingresar de 12.228,64 euros el 14.11.2007 fuera del plazo reglamentario que venció el 28.07.2004", recogiendo la referida resolución el día en que finalizaba el plazo para presentar la autoliquidación, el retraso producido, las consecuencias de un retraso superior a 12 meses, el cálculo de los intereses de demora devengados y, por último, las normas aplicables - artículos 27 , 62, 28 y 161 LGT 58/2003-.

Cuarto.

En cuanto al fondo del asunto señala que siempre ha obrado de forma diligente y conforme a las actuaciones de la propia Inspección de la Agencia Tributaria y a las resoluciones del TEAR de Aragón. Así, tras reiterar las circunstancias que han sido expuestas en el fundamento de derecho segundo de esta resolución, señala que nunca ha alegado falta de culpabilidad de la empresa, sino que siempre ha obrado con un escrupuloso cumplimiento de las obligaciones tributarias, actuando en cada momento conforme a la voluntad de la propia Administración, poniendo de manifiesto, asimismo, que la autoliquidación presentada con fecha 14/11/2007, regularizando a favor de la Administración la situación tributaria, no puede considerarse como fuera de plazo, ni con retraso, puesto que fue presentada tan pronto fue conocido el resultado favorable del recurso recaído ante el TEAR y dentro del período impositivo correspondiente al ejercicio en el que se conoció el fallo del recurso.

Quinto.

La resolución recurrida sostiene que se da el supuesto del artículo 27 LGT , argumento que reitera el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, añadiendo este último, respecto al precedente citado de adverso, que no existe igualdad, pues en el anterior se presentó recurso de reposición aportando determinados argumentos y, además, que no cabe invocar la igualdad en la ilegalidad.

A dicho respecto, debe señalarse que es cierto que la resolución estimatoria del recurso de reposición que anula el recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación, modelo 201, correspondiente al Impuesto de Sociedades de 2006, fue dictada por el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria, al resolver el recurso de reposición, y que dicha resolución no vincula al Tribunal Económico-Administrativo, así como que el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, no puede ser invocado fuera de la legalidad; no obstante lo anterior, no cabe desconocer que la Administración Tributaria, en el caso del Impuesto de Sociedades de 2006 y el Tribunal Económico-Administrativo de Aragón, en el caso del Impuesto de Sociedades de 2003 llegan, en casos iguales y ante las mismas argumentaciones de la contribuyente, a soluciones distintas, que es lo que alega la parte actora en su demanda.

Partiendo de lo anterior, debe comenzarse señalando que sobre la naturaleza del recargo por extemporaneidad, regulado en el artículo 27 de la Ley 58/2003 -el mismo dispone en su apartado 1 que "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"-, tanto doctrina como jurisprudencia han proclamado prácticamente de forma unánime que su finalidad es disuasoria del pago extemporáneo, habiendo puesto de manifiesto la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 164/1995 de 13 noviembre, que "el hecho de que el recargo impugnado pueda tener una finalidad disuasoria del pago impuntual de las deudas tributarias no lo convierte en una sanción".

Pues bien, si bien una interpretación meramente literal de la norma conllevaría la confirmación de la resolución recurrida, pues la actora llevó a cabo una autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo, la aplicación del referido recargo por extemporaneidad no puede desconocer las circunstancias determinantes del mismo, ya que ello colocaría al contribuyente, en un ámbito distinto al sancionador -se trata de una obligación accesoria, tal y como señala el artículo 25 LGT - en una posición más gravosa que la que tendría frente a la imposición de la sanción, en la que podría invocar las circunstancias que, afectantes al elemento subjetivo del tipo, pudieran determinar la improcedencia de la misma.

Así pues, en el caso enjuiciado no pueden desconocerse las circunstancias que concurren en la presentación de la autoliquidación del 2003 en el año 2007, las cuales son referidas por la actora en su demanda, reconocidas como ciertas en la resolución estimatoria del recurso de reposición de 27 de octubre de 2008 - respecto al recargo impuesto por la presentación de la autoliquidación de 2006- y no discutidas por la Administración demandada, en el sentido de que tras la escisión de la mercantil Rimogar, S.A. aplicó el régimen especial de escisiones, practicando las amortizaciones del inmovilizado por el precio de adquisición en la citada escisión, si bien levantada acta de disconformidad por la Inspección, que procede a valorar el inmovilizado a precio de mercado, recalculando nuevas dotaciones a la amortización del inmovilizado material, asume dicho criterio al presentar las sucesivas autoliquidaciones, procediendo, una vez reconocido por el TEAR que era correcta la aplicación del régimen de escisiones, a presentar las autoliquidación que determinan la imposición del recargo por extemporaneidad, aplicando nuevamente el valor de adquisición.

Es cierto que la parte podía haber seguido aplicando el régimen especial de escisiones, a pesar de que la Inspección hubiera levantado actas de disconformidad por considerar que dicho régimen no resultaba aplicable, máxime teniendo en cuenta que había formulado reclamación económico administrativa sosteniendo su criterio, pero su conducta de ajustar sus autoliquidaciones posteriores al particular criterio de la Inspección, no puede determinar que, una vez resuelta la reclamación económico administrativa y presentadas autoliquidaciones ajustándose al régimen especial inicialmente aplicado -reconocido como procedente por los órganos económico-administrativos-, resulte procedente un recargo por extemporaneidad, cuando la aplicación de un régimen de tributación improcedente, tuvo su origen en definitiva en una actuación de la AEAT.

Señalar para terminar que la posibilidad de tomar en consideración el error para excluir el recargo por extemporaneidad no es ajeno a nuestro ordenamiento jurídico, como se desprende del artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992 del IVA, habiendo señalado a propósito de dicho precepto el TEAC, en su resolución de 25 de junio de 2008 que "aunque rechazo el carácter sancionador o represivo de estos recargos, su carácter al menos disuasorio del incumplimiento de la obligación de efectuar en tiempo el ingreso, no justifica su exigencia cuando no ha existido género alguno de negligencia o descuido en el retraso, debido a las circunstancias sobrevenidas al momento del devengo que determinan la modificación de la base imponible, o a la existencia de un error fundado de Derecho en la repercusión del impuesto".

Por lo expuesto, procede dejar sin efecto el recargo de extemporaneidad impugnado.

Sexto.

Por lo que hace referencia a los intereses, como señala el Abogado del Estado en su escrito de contestación, la parte no aduce argumento alguno en el que se funde su anulación, resultando los mismos procedentes de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 y 27 LGT -el primero en su apartado 1 dispone que "el interés de demora es una prestación accesoria 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", y el segundo, en su apartado 2 último párrafo, que "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 procede confirmar su procedencia.

Séptimo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 LJ, estimándose parcialmente el recurso no procede hacer especial pronunciamiento en cuanto a costas.

FALLAMOS.**Primero.**

Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo número 1 del año 2013, interpuesto por INVERSIONES MONGAR 4000, S.L. , contra las resoluciones citadas en el encabezamiento de la presente resolución, y en su virtud, anulamos la resolución recurrida en cuanto desestima la reclamación interpuesta, acordando en su lugar, con estimación parcial de la misma, anular la liquidación practicada de 10 de julio de 2008, en cuanto liquida el recargo por extemporaneidad, y mantener la liquidación de intereses que en la misma se practica.

Segundo.

No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas.

Contra la presente resolución no cabe recurso ordinario.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente, celebrando la Sala audiencia pública, en el mismo día de su pronunciamiento, doy fe.

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.