

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069658

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 8 de noviembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 21/2016

SUMARIO:

Deuda tributaria. Recargo por declaración extemporánea. IS. Deducción por inversiones. *Declaración complementaria por incumplimiento de la obligación de permanencia de las inversiones acogidas a la deducción por inversiones para protección del medio ambiente.* La entidad alega que no procede el recargo por declaración extemporánea porque la finalidad fue la de adelantar el pago de sus obligaciones tributarias y no generar intereses de demora y que la pérdida sobrevenida de uno de los requisitos para la aplicación de la deducción no puede ser merecedora del recargo [Vid., SAN de 20 de marzo de 2011, recurso n.º 141/2008 (NFJ042746)]. Sin embargo, la presentación de la declaración complementaria estuvo relacionada con una comprobación limitada que concluyó la improcedencia de la deducción, si bien fue declarada caducada. La entidad nunca tuvo derecho a practicar la deducción porque la documentación aportada resultó insuficiente para acreditar la inversión. No hay, por tanto, pérdida sobrevenida del derecho a la deducción por lo que no puede aplicar la regularización de la cuota más los intereses en la autoliquidación del ejercicio en que se incumple el requisito, sino que lo procedente es la presentación de la declaración complementaria con exigencia del recargo por presentación extemporánea, pues al haber caducado el procedimiento de comprobación limitada no cabe entender que existiese un requerimiento previo.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27 y 122.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 39, 44 y 137.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Doña SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000021 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 07549/2015

Demandante: DTL CORPORACIÓN, S.L.

Procurador: ANA RAYÓN CASTILLA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D.ª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA
D.ª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a ocho de noviembre de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 21/2016 , se tramita a instancia de DTL CORPORACIÓN, S.L., representado por la Procuradora doña Ana Rayón Castilla, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de octubre de 2015, relativa a recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 368.618,20 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, en fecha, 22 de diciembre de 2015, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" SUPLICO A LA SALA, que habiendo presentado este escrito, con los documentos que le acompañan, se sirva tener por evacuado en tiempo y en forma, en la representación que ostento de DTL CORPORACIÓN, SL, el traslado conferido para deducir demanda; y, previa tramitación legal, dicte sentencia por la que, estimando íntegramente el recurso, declare:

1. La nulidad de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de noviembre de 2015, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto por esta parte.

2. La nulidad, igualmente, del acto confirmado por esa resolución, la Liquidación de Recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación girada por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Administración de Guzmán el Bueno, de la Delegación Especial de Madrid.

3. Que procede la devolución de lo indebidamente ingresado por el recurrente, cuantificado en la suma del recargo más los intereses de demora devengados, con sus intereses legales desde la fecha del ingreso.

4. La condena en costas a la Administración."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"SUPLICA A LA SALA, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

Tercero.

Denegado el recibimiento a prueba del recurso, por providencia de 17 de junio de 2016 tras la reproducción del expediente administrativo y de los documentos acompañados a la demanda, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 2 de noviembre de 2016 y finalmente, mediante providencia de 25 de octubre de 2017 se señaló para votación y fallo el 2 de noviembre de 2017, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad DTL Corporación, S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de octubre de 2015, desestimatoria del recurso de alzada formulado en impugnación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 25 de febrero de 2013, relativa a la reclamación 28/25525/10, promovida contra la liquidación dictada por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT en concepto de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación correspondiente al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2007.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo los siguientes:

PRIMERO: En fecha 1 de junio de 2010 se dictó por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, liquidación en concepto de recargo por presentación de autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración recogido en el artículo 27 de la LGT, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, por importe reducido de 368.618,20 euros motivada porque "no se acredita

suficientemente que la presentación de la autoliquidación complementada obedezca a un incumplimiento sobrevenido, sino que fue inducida por la notificación de inicio de un procedimiento de comprobación que, al haber finalizado por caducidad, no se considera requerimiento previo".

SEGUNDO: Contra el acuerdo dictado fue interpuesto, en fecha 8 de julio de 2010, recurso de reposición ante la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, que resolvió desestimando las pretensiones del obligado tributario.

La resolución fue notificada en fecha 1 de octubre de 2010.

TERCERO: Disconforme el interesado con la anterior resolución, el 20 de octubre de 2010 interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid, que fue tramitada con el número 28/25525/2010.

El T.E.A.R. resolvió en fecha 25 de febrero de 2013, notificado el 19 de marzo de 2013, desestimando la reclamación.

CUARTO: Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR, interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 19 de abril de 2013, solicitando la anulación de la citada liquidación tributaria, practicada en concepto de recargo único previsto en el artículo 27 de la LGT y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

- La Sociedad ha actuado con mayor diligencia de la debida ya que la finalidad de la autoliquidación complementaria presentada con anterioridad al plazo establecido en el artículo 44.3 del TRLIS no ha sido otra que la de adelantar el pago de sus obligaciones tributarias al Tesoro Público y dejar de generar intereses de demora. Aunque la Administración considera que fueron otros los motivos que llevaron a la Sociedad a presentar la autoliquidación, no acredita por qué ni aporta prueba en contrario. A estos efectos, la Audiencia Nacional, en su sentencia de 30 de marzo de 2011, ha señalado que "la conducta de la obligada por la pérdida sobrevenida de uno de los requisitos de aplicación de una deducción, no puede ser merecedora de recargo por presentación extemporánea, al no haberse producido retraso en el ingreso de la deuda debida". En todo caso ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.

- La Administración afirma que la autoliquidación complementaria presentada por la Sociedad responde al inicio de un procedimiento de comprobación limitada que finalizó por caducidad. Ello provoca la indefensión del sujeto pasivo, ya que se da validez a un expediente expirado por caducidad. Una vez caducado el procedimiento, la Administración podría haber iniciado otro procedimiento de comprobación de la deducción pero al no iniciarse, las apreciaciones de los órganos actuantes sobre la prueba aportada por el obligado tributario no pueden ser utilizadas en otro procedimiento posterior en su perjuicio, pues lo recogido en el artículo 104.5 de la LGT se circunscribe a los hechos probados. Y la Administración cuenta únicamente con una simple conjetura que recogía el órgano inspector en el procedimiento caducado, consistente en que la documentación aportada por el contribuyente no era suficiente para aplicar la deducción.

QUINTO: En fecha 8 de octubre de 2015 el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó el recurso de alzada, desestimación que constituye el objeto de este recurso.

Segundo.

La recurrente aduce en su demanda los siguientes motivos de impugnación:

- Improcedencia del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo por tratarse de un pago anticipado del impuesto:

- 1) Procedencia ab initio de la aplicación de la deducción del art. 39.3 del TRLIS.
- 2) Pérdida sobrevenida del derecho a la deducción con motivo de la transmisión de las instalaciones en el año 2009.

Cita la sentencia de esta Sala y Sección de 30 de marzo de 2011, recurso 141/2008 .

- Ausencia absoluta de prueba por parte de la Administración para la imposición del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
- Subsidiariamente a lo anterior, se solicita la improcedencia del recargo por contravenir los principios de justicia material y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario.
- Subsidiariamente a todo lo anterior, se solicita la improcedencia del recargo por declaración extemporánea por haberse interpuesto prescindiendo absolutamente del análisis de la responsabilidad y voluntariedad de este recurrente. Interpretación razonable de la norma.

Tercero.

Analizaremos conjuntamente todos los motivos del recurso dada su íntima relación, comenzando por reproducir los Fundamentos de Derecho Segundo a Cuarto de la resolución recurrida, en los que se discuten los antecedentes del caso, la normativa aplicable y la situación planteada en el presente recurso.

"SEGUNDO: Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

El día 24 de julio de 2008, el obligado tributario presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007, de la que resultó una cuota a ingresar de 57.630.328,09 euros, habiéndose ingresado la misma en tiempo y forma por el sujeto pasivo.

La sociedad incluyó en la autoliquidación del Impuesto mencionada, una deducción por inversiones realizadas en instalaciones técnicas para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables con la finalidad de "Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad", por importe de 2.097.360,00 euros, de acuerdo con el artículo 39.3.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante TRLIS). El obligado tributario había acometido unas inversiones en una planta solar fotovoltaica, destinadas a la protección del medio ambiente, lo que constituyó la base de la correspondiente deducción aplicada en la autoliquidación.

Con fecha 30 de septiembre de 2009, el obligado tributario transmitió las inversiones medioambientales descritas, no cumpliendo a partir de ese momento el requisito que recoge el artículo 44.3 del TRLIS, que en relación a las normas comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, señala que:

"Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior."

No habiendo cumplido el requisito de permanencia de la mencionada deducción medioambiental, con fecha 1 de febrero de 2010 la recurrente presentó declaración complementaria de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2007, ingresando 2.097.360,00 euros, es decir, la deducción aplicada en la declaración en su día presentada.

La Administración inició un procedimiento de comprobación limitada del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2007, que fue notificado con fecha 2 de julio de 2009 con objeto de comprobar la deducción por doble imposición intersocietaria al 100%, la aplicación de la deducción practicada en concepto de deducción por doble imposición sobre plusvalías de fuente interna así como la deducción practicada en concepto de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.

El 23 de diciembre de 2009 la Administración Tributaria dicta liquidación provisional al entender que se han declarado incorrectamente las deducciones del Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995 y de los artículos 35 a 44 del TRLIS. por cuanto, en lo que aquí interesa, no se había acreditado la entrada en funcionamiento de las instalaciones, por lo que la deducción era improcedente. Dicho acto fue notificado con fecha 3 de febrero de 2010.

Con fecha 29 de marzo de 2010 se adopta acuerdo de caducidad dando por terminadas las actuaciones de comprobación, anulando la liquidación provisional practicada por la Agencia Tributaria consecuencia de la comprobación. Dicho acuerdo fue notificado el día 16 de abril de 2010.

El 1 de febrero de 2010 el obligado tributario presenta autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007, presentándola con un retraso de 553 días al haber finalizado el plazo para su presentación el día 28 de julio de 2008.

La Dependencia Regional de Gestión Tributaria giró liquidación tributaria en concepto de recargo, por lo que se le requirió el pago de la cantidad reducida de 368.618,20 euros, correspondientes al 20% del importe ingresado de forma extemporánea por la recurrente (2.097.360 euros), reducidos a 314.604 euros después de aplicar el 25% de reducción y sumados a 54.014,20 euros devengados por intereses. Todo ello de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 27 . 62, 28 y 161 de la LGT .

TERCERO: El artículo 122 de la LGT establece:

"1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

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

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

El artículo 44 del TRLIS que recoge las normas comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades previstas en el CAPÍTULO IV establece:

(...) 3. Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera Inferior.

Conjuntamente con la cuota correspondiente al período Impositivo en el que se manifieste el incumplimiento de este requisito, se ingresará la cantidad deducida, además de los intereses de demora.

El artículo 137 del TRLIS relativo a la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria establece:

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

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

En relación a los preceptos mencionados, et legislador lo que viene a hacer es arbitrar un procedimiento general para la regularización a practicar por los contribuyentes en caso de pérdida de los beneficios fiscales debida a un incumplimiento posterior de los requisitos establecidos para su disfrute. En principio, si la norma guardase silencio, sobrevenida la pérdida del beneficio fiscal por incumplimiento posterior de sus requisitos, debería presentarse una declaración complementaria del periodo impositivo en que se disfrutó aquél; esa liquidación comprendería la cuota que dejó de ingresarse y los intereses de demora hasta su presentación. Pues bien; lo que hacen el segundo párrafo del artículo 122.2 LGT y, en nuestro caso concreto, el artículo 44 del TRLIS es evitar que

cada vez que se produzca este tipo de situaciones tenga que presentarse una declaración complementaria, con los problemas que ello comportaría en orden a la gestión tributaria, mayores obligaciones formales para el contribuyente, ausencia de plazos establecidos con carácter general, etc.. La finalidad perseguida es simplemente establecer un mecanismo de gestión uniforme que permita al obligado tributario, en un plazo establecido con carácter general, el de presentación de la autoliquidación correspondiente al período en que sobrevino el incumplimiento, y sin tener que presentar una declaración complementaria específica para tal fin, regularizar el ejercicio en que se disfrutó el beneficio cuya pérdida ha sobrevenido con posterioridad.

El legislador establece por tanto un mecanismo idóneo para la declaración complementaria basada en el incumplimiento de condiciones para el disfrute de exenciones, deducciones u otros beneficios fiscales, sin que ello conlleve la liquidación del recargo del artículo 27 de la LGT .

Por otra parte, el artículo 27.1 de la LGT , dispone respecto de los recargos:

"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".

Así, la funcionalidad del recargo no es la de una sanción en sentido propio, sino un estímulo para que el contribuyente regularice de manera voluntaria su situación fiscal en la medida en que el importe del recargo es inferior al de las sanciones que le serían impuestas si no rectifica de manera voluntaria su omisión y da lugar a la actuación recaudatoria de la Administración Tributaria.

CUARTO: La situación aquí planteada podría resumirse del modo siguiente:

La Inspección, en un procedimiento de comprobación limitada, iniciado el 2 de julio de 2009, que caducó, determina que la recurrente nunca tuvo derecho a practicar la deducción por inversiones realizadas en instalaciones técnicas para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables porque la documentación aportada por el contribuyente resultó insuficiente para acreditar dicha inversión.

La recurrente presenta una declaración extemporánea correspondiente al ejercicio 2007, eliminando la deducción aplicada .

El obligado tributario aduce que el motivo de la regularización no es otro que la pérdida sobrevenida del derecho a la deducción debida a la venta de las instalaciones en septiembre de 2009, al incumplir el requisito de permanecer en funcionamiento el tiempo establecido por el artículo 44.3 del TRLIS. Sostiene que nunca presentó una autoliquidación extemporánea sino todo lo contrario, ha adelantado el pago de sus obligaciones al Tesoro Público con la mayor brevedad desde que transmitió la instalación y por tanto Incumplió el requisito que le permitía gozar de la deducción con la única finalidad de no seguir devengando intereses de demora.

En sus alegaciones invoca la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 30 de marzo de 2011 , en la que se señala que la conducta de la obligada por la pérdida sobrevenida de uno de los requisitos de aplicación de una deducción, no puede ser merecedora de recargo por presentación extemporánea, al no haberse producido retraso en el ingreso de la deuda debida.

Por el contrario, la Administración considera que no se acredita suficientemente que la presentación de la autoliquidación complementaria obedezca a un incumplimiento sobrevenido, sino que fue inducida por la notificación de inicio de un procedimiento de comprobación que, al haber finalizado por caducidad, no se considera requerimiento previo

Pues bien, a la luz de la normativa expuesta, aparecen dos posibles escenarios:

Si lo que se incumple son los requisitos para gozar de la deducción en origen, el procedimiento adecuado es una declaración complementaria del ejercicio en el que tales requisitos no se cumplieron; en el presente caso, el ejercicio 2007.

Si lo que acaece es un Incumplimiento sobrevenido (por ejemplo, no mantenimiento de la inversión), lo procedente es el mecanismo previsto en el artículo 122 de la LGT , ya anteriormente comentado.

Ante esta disyuntiva no puede el juzgador atender a las motivaciones subjetivas del obligado tributario sino a los hechos o circunstancias objetivas que dejen traslucir una declaración de voluntad. En el presente caso la recurrente, en vez de ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tiene lugar el incumplimiento de los requisitos, la cantidad deducida además de los intereses de demora, presenta una declaración complementaria del ejercicio en que se aplicó la deducción. No incluyó en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se produjo el incumplimiento, la cantidad derivada de la deducción aplicada de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora, sino que lo que presentó fue una declaración complementaria del ejercicio en el que se benefició de la deducción.

Con ello no hace sino exteriorizar la finalidad de la autoliquidación complementaria, que no es otra que completar o modificar la presentada con anterioridad, por lo que la declaración complementaria presentada en febrero de 2010 respecto al ejercicio 2007 viene a modificar la presentada el 24 de julio de 2008, en el sentido de eliminar la deducción aplicada, con lo que, siendo coherente con esa manifestación de voluntad, la deducción era improcedente. Ante esa declaración complementaria, presentada con un retraso de 553 días, es correcta la liquidación del recargo del artículo 27 de la LGT., toda vez que, habiendo caducado el procedimiento de comprobación limitada iniciado el 2 de julio de 2009, no cabe considerar existente requerimiento previo.

Finalmente, añadir que considera este Tribunal que no resulta aplicable la Sentencia de la Audiencia Nacional mencionada por la recurrente de 30 de marzo de 2011, recurso 141/2008, a este caso en concreto, puesto que la regularización efectuada no tiene su origen en comprobaciones administrativas previas relativas a otros ejercicios que den lugar a la rectificación de la autoliquidación del período tal y como se establece en la sentencia, sino que en nuestro caso concreto ha incumplido las condiciones que le permiten beneficiarse de la deducción.

Así, la citada Sentencia establece:

"La razón para la aplicación al caso del invocado art. 122.2 LGT es que si la ley arbitra un mecanismo idóneo para la declaración complementaria basada en el incumplimiento de condiciones para el disfrute de exenciones, deducciones u otros beneficios fiscales, es decir, en causas que en cierto modo son imputables al obligado tributario -excluyente del recargo por declaración extemporánea- no hay motivo jurídico que impida extender ese efecto favorable a una situación jurídica en que se conocen elementos nuevos que afectan a la regularización y que no son debidos de forma directa al contribuyente, sino que traen su causa directa en el efecto reflejo de la comprobación efectuada respecto de otros ejercicios anteriores, que necesariamente modifica los datos de los que originariamente se partió en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2000"

En suma, a juicio de la Administración la declaración extemporánea, presentada por la actora, no vino motivada por un incumplimiento sobrevenido por la pérdida de uno de los requisitos para gozar de la deducción, incumplir el requisito de permanecer en funcionamiento el tiempo establecido por el artículo 44.3 del TRLIS, sino que fue inducida por la notificación de un inicio de un procedimiento de comprobación, que, al haber finalizado por caducidad, no se ha considerado requerimiento previo.

E indagando en esta cuestión, es decir, la tardía regularización practicada por el sujeto pasivo, conviene, asimismo, señalar los diversos hitos temporales más relevantes de las actuaciones que hoy nos ocupan, tal como recoge la resolución del TEAR de Madrid, de 25 de febrero de 2013, Reclamación 28/25525/2010, Fundamento de Derecho Tercero, aspectos temporales en ningún caso discutidos en autos por la actora:

"- 24.07.2008 Presentación de la autoliquidación del IS correspondiente a 2007. En ella se incluye deducción por inversiones realizadas en instalaciones técnicas para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables, por importe de 2.097.360,00 €, de acuerdo con el artículo 39.3.a) del RDLEG 4/2004.

- 02.07.2009 Inicio de un procedimiento de comprobación referido al Impuesto y ejercicio citados.

- 30.09.2009 Enajenación de las inversiones que habían generado el derecho a la deducción.

- 23.12.2009 La Administración Tributaria dicta liquidación provisional al entender incorrecta las deducciones declaradas, advirtiendo la imposibilidad de una nueva regularización. Acto notificado el 03.02.2010.

- 01.02.2010 Presentación de la autoliquidación complementaria.

- 29.03.2010 Acuerdo declamatorio de caducidad de la liquidación provisional."

Y de ello deriva claramente que la declaración extemporánea se produjo una vez que se había iniciado el procedimiento de comprobación referido al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 e incluso después de que

la Administración dictara liquidación al entender incorrecta la deducción, eso sí, antes del acuerdo declarando la nulidad de dicha liquidación, que por lo expuesto no puede considerarse como requerimiento previo.

Y es que la Jurisprudencia, en SSTs de 6 de febrero de 2012, RRCUD 56/2009 y 51/2009, dictados en sendos recursos de casación para unificación de doctrina, ha declarado respecto de los recargos:

"Es consustancial al sistema de regularización voluntaria, con la aplicación del correspondiente recargo en lugar de la sanción, la observancia o concurrencia de los siguientes requisitos:

1º) Extemporaneidad de la declaración o autoliquidación, es decir que se presente después de finalizar el plazo previsto en la normativa reguladora del tributo.

2º) Presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación omitida o de la liquidación complementaria que rectifique la anterior, formulada en plazo, haciendo constar, en ambos casos, el periodo impositivo a que se refieren las bases y cuotas objeto de regularización.

3º) Existencia de una deuda tributaria a ingresar como consecuencia de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada.

4º) Espontaneidad de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin mediar requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria.

Por consiguiente, resulta inconcebible tanto una regularización voluntaria que no sea veraz o cierta como una regularización que oculte, aunque sea por silencio, la obligación tributaria a que aquella se refiera. Dicho en otros términos, no puede hablarse de "regularización tácita".

Por otra parte, la invocada sentencia de esta Sala y Sección, de 30 de marzo de 2011, recurso 141/2008, confirmada por el Alto Tribunal en STS de 19 de noviembre de 2012, RC 2526/2011, no resulta aplicable al supuesto de autos, pues dicha sentencia que reproduce parcialmente el TEAR, pone de relieve una cuestión relevante, aquí también contemplada, cual es si el contribuyente, al tiempo de presentar su declaración originaria, puede conocer los elementos de hecho y la base imponible determinantes de la deuda tributaria. En el caso planteado en la precitada Sentencia, la autoliquidación complementaria venía motivada por una regularización tributaria consecuencia de una actuación inspectora, que afectaba a ejercicios fiscales anteriores pero que afectaba indirectamente al ejercicio en cuestión, en tanto minoraba los créditos fiscales objeto de una compensación o aplicación. Es decir, en aquel caso, debió ser la Administración la que exigiera esa deuda tributaria, de oficio (al igual que regularizó otros ejercicios), sin relegar a una pretendida iniciativa del obligado tributario la declaración y pago de la diferencia.

Ahora bien, ese no es el supuesto que aquí se discute, pues en el presente caso no se da el presupuesto fundamental de que el obligado tributario, en la autoliquidación originaria, contemplara todos los datos y conceptos relativos al hecho imponible y a su cuantificación. Antes al contrario y como señala el TEAR, según se deduce del acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra el recargo, en la liquidación provisional referencia 20072006611019A, hecho tampoco discutido en autos, se puso de manifiesto que se habían declarado incorrectamente las deducciones del Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995 y artículos 35 a 44 del texto refundido de la L.I.S. y todo ello con independencia de que después se enajenaran las inversiones susceptibles de haber originado la discutida deducción.

El obligado tributario pretende negar todo valor al señalar que la liquidación provisional referencia 20072006611019A fue anulada por caducidad añadiendo, además, la indefensión que le produce que no obre en el expediente documentación alguna relativa al procedimiento caducado.

En cuanto a esta última alegación interesa a este Tribunal dejar claro que no se ha producido indefensión alguna, por cuanto el interesado fue ya notificado puntualmente de cada una de las actuaciones administrativas realizadas durante la sustanciación del procedimiento finalmente caducado, por lo que carece de sentido alegar ahora desconocimiento.

Además, y en cuanto a los procedimientos caducados el último inciso del artículo 104.5 de la LGT dispone que " Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario ".

En suma, no ha existido aplicación alguna automática del recargo impuesto.

Además, el recurrente fue notificado de todas las actuaciones practicadas, ello es evidente porque afirma conocerlos, por lo que no puede aducir que no figuran en autos, no apreciándose tampoco indefensión alguna pues en esta vía ha aducido cuanto ha considerado conveniente a su derecho.

Tampoco aprecia esta Sala exlimitación y falta de motivación en la resolución del TEAR, al basarse la misma en las actuaciones practicadas al recurrente.

No hay por tanto pago anticipado del impuesto ni pérdida sobrevenida del derecho a la deducción, existiendo prueba más que suficiente para la imposición del recargo, a pesar del notable esfuerzo argumental de la demanda.

Finalmente, tampoco aprecia la Sala vulneración de los principios de justicia material y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario, teniendo en cuenta que la rectificación de la parte vino motivada por un procedimiento de comprobación que luego caducó.

Y claro, por ello no puede hablarse de que la Administración ha prescindido en su análisis de la voluntariedad del recurrente.

En consecuencia, procede la desestimación del recurso.

Cuarto.

Con arreglo al artículo 139.1. de la LJCA , procede imponer las costas a la recurrente, conforme al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad DTL Corporación, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de octubre de 2015, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas a la actora.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

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.