

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082410

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Granada)*Sentencia 3652/2020, de 24 de noviembre de 2020**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1319/2017***SUMARIO:****Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Retardo en contestar una consulta tributaria.**

En el presente caso, el recurrente sostiene que es comunero de una entidad en régimen de atribución de rentas. Que tras la celebración de un contrato de arrendamiento surgieron dudas de como tributar las rentas en el IRPF y en el IVA. Ante tales dudas se formuló consulta vinculante a la Dirección General de Tributos, con 8 meses de antelación a la finalización del plazo de autoliquidación del IRPF. Como quiera que había pasado el plazo que tenía la Administración para contestar a la consulta, y que se acercaba el fin del plazo voluntario de autoliquidación, se presentó la declaración por el IRPF siguiendo un determinado criterio; aunque con posterioridad, una vez contestada la consulta, y con fundamento en el nuevo criterio jurídico, se presentó una rectificación de la autoliquidación. A juicio de la Sala, la aplicación del recargo por extemporaneidad, pese a que no tiene carácter sancionador, no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente, es decir, se debe analizar las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado de cumplir la obligación tributaria para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo [Vid., SAN, de 22 de octubre de 2009, Rec. n.º 324/2006 (NFJ036569)]. Quedó acreditado que el interesado actuó con suficiente diligencia y que estuvo dispuesto a cumplir con sus obligaciones tributarias, pues formuló la consulta con una antelación de 8 meses respecto del momento en que se debía presentar la autoliquidación. El motivo de la autoliquidación complementaria era estrictamente jurídico, esto es, dependía de una determinada interpretación de una norma, que fue oportunamente consultada a la Administración, que no contestó en plazo. La presentación extemporánea está directamente vinculada al retraso de la Administración en la resolución de una determinada consulta, por lo que no resulta conforme a Derecho que la Administración exija al obligado tributario el estricto cumplimiento de determinados plazos cuando ella misma no ha cumplido con los plazos que le incumben y que son, precisamente, la causa de la extemporaneidad del obligado tributario. La naturaleza y finalidad del recargo por extemporaneidad, impide que en este caso concreto se aplique ningún recargo; pues no se puede empeorar la condición del contribuyente que cumple de forma voluntaria y justificada fuera de plazo con respecto a quien no presenta autoliquidación complementaria, ya que si no se hubiera presentado la autoliquidación complementaria, ni formulado la consulta, entonces la Administración podría haber procedido a girar liquidación complementaria sin recargo ni sanción, puesto que se trataría de una cuestión de interpretación jurídica. Si se impusiera recargo en este caso concreto, se frustraría la finalidad del recargo, pues entonces se estaría incentivando que no se hiciera autoliquidación complementaria y que se esperase a que la Administración liquidase, lo que sería más rentable en términos económicos, y, por tanto, contrario a la propia finalidad del recargo

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 88 y 89.

PONENTE:*Don Luis Ángel Gollonet Teruel.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO SANTANDREU MONTERO

Don FEDERICO LAZARO GUIL

Don LUIS ANGEL GOLLONET TERUEL

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SEDE GRANADA

SECCIÓN SEGUNDA

RECURSO NÚMERO 1319 / 2017

SENTENCIA NÚM. 3652 DE 2020

Ilmo. Sr. Presidente

Don José Antonio Santandreu Montero

Ilmos. Sres. Magistrados

Don Federico Lázaro Guil

Don Luis Gollonet Teruel (Ponente)

En Granada a veinticuatro de noviembre de dos mil dieciséis.

Vistos los autos del recurso nº 1319 de 2017 presentado ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de la ciudad de Granada, contra la Resolución de 31 de octubre de 2017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada.

Intervienen como recurrentes D. Heraclio, D^a Lourdes y D^a Luz (como sucesores procesales de D. Indalecio) representados por la Procuradora D^a María Rocío Sánchez Sánchez y defendidos por el Letrado D. Francisco Javier Taboada Berenguer y como parte recurrida la Administración del Estado, Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), representada y defendida por la Abogacía del Estado.

La cuantía del recurso es 2.813,19 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Único.**

Por la parte recurrente se interpuso recurso, mediante escrito presentado el día 15 de diciembre de 2017 contra la actuación administrativa antes indicada.

El recurso fue admitido a trámite, y se dio traslado a la Administración demandada, que remitió el correspondiente expediente administrativo; el día 15 de febrero de 2018 se presentó la demanda, y el día 4 de julio de 2018 la contestación a la demanda.

No se practicó prueba ni se presentaron conclusiones, se designó Magistrado ponente, se señaló día para la votación y fallo y quedaron los autos pendientes para dictar Sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo contra la desestimación de la reclamación económico administrativa NUM000 que tuvo lugar mediante Resolución 31 de octubre de 2017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada.

Se desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo de 16 de noviembre de 2015 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) que aprueba la liquidación NUM001 por importe de 2.813,19 euros, en la que requiere el pago del recargo único del 5% devengado al haberse ingresado fuera de plazo y sin requerimiento previo una autoliquidación del IRPF de 2014 por importe de 75.018,23 euros, con la reducción del 25% por ingreso en periodo voluntario.

El citado acuerdo fue confirmado en reposición mediante resolución de 22 de febrero de 2016.

Argumenta el TEARA para desestimar la reclamación interpuesta que resulta de aplicación el artículo 27 de la Ley General Tributaria, que regula los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, y que, conforme a la doctrina del TEAC, concurre culpabilidad en el obligado tributario, ya que le era exigible otra conducta, pues podría haber presentado la declaración con el resultado a ingresar, y, en caso de que la misma fuera impropcedente, solicitar la rectificación de la autoliquidación.

Se manifiesta también por el órgano administrativo que la contestación a la consulta formulada a la Dirección General de Tributos no puede equipararse con actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente a la regularización de la deuda tributaria.

Finalmente se expone que hay un plazo para las consultas tributarias, pero que la falta de contestación, con arreglo al artículo 88.6 de la Ley General Tributaria, no implica la aceptación de los criterios expresados en la consulta, por lo que no había que esperar a su resultado.

Segundo.

La parte recurrente, en síntesis, sostiene que es comunero en un 33% de una entidad en régimen de atribución de rentas, Mam Inversiones CB, que adquirió un derecho de superficie por un plazo de 15 años, y que tras un contrato de arrendamiento celebrado con la mercantil Repsol surgieron dudas jurídicas ante la tributación por IRPF e IVA de la cantidad de 520.000 euros a percibir como consecuencia de ese contrato.

Ante tales dudas se formuló consulta vinculante a la Dirección General de Tributos, al amparo del artículo 88 de la LGT, lo que se hizo el día 4 de noviembre de 2014, esto es, con 8 meses de antelación a la finalización del plazo de autoliquidación del IRPF de 2014.

Como quiera que habían pasado los 6 meses que la Administración tenía para contestar a la consulta, y se acercaba el fin del plazo voluntario de autoliquidación, se presentó la declaración por el IRPF de 2014 siguiendo un determinado criterio, que supuso la devolución de 5.432,15 euros; aunque con posterioridad, el día 2 de septiembre de 2015 se dio respuesta a la consulta presentada, y, con fundamento en el nuevo criterio jurídico, se presentó una rectificación de la autoliquidación el día 30 de septiembre de 2015 que supuso un importe a pagar de 75.018,23 euros.

Los tres motivos que expone la demanda para solicitar la anulación del recargo del 5% impuesto por la Administración por declaración extemporánea son:

- 1) concurrencia de fuerza mayor, por demora en la resolución de la consulta tributaria;
- 2) exclusión del recargo por considerar que "la contestación extemporánea de la Administración tributaria a la consulta puede considerarse como requerimiento previo que excluiría la liquidación del recargo";
- y 3) que la Administración no puede beneficiarse de su inactividad en perjuicio del interesado, de acuerdo con la jurisprudencia.

Tercero.

La Abogacía del Estado en la contestación a la demanda solicita la desestimación del recurso, ya que considera que 1) no concurre ningún supuesto de fuerza mayor, 2) para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT es necesario que el requerimiento previo consista en la regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de una deuda tributaria, pero no basta con la respuesta a una consulta y 3) la presentación de consultas no exime del cumplimiento de las obligaciones tributarias ni interrumpe los plazos procesales.

Cuarto.

Para dar respuesta a los motivos jurídicos de este recurso hay que acudir al artículo 27 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, cuyo tenor, en lo que a este recurso interesa, es el 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".

Quinto.

Con arreglo a la normativa expuesta en el anterior fundamento, lo primero que hay que destacar es que consta en el expediente administrativo que el día 25 de mayo de 2015 se presentó la autoliquidación correspondiente al IRPF de 2014, y que, tras la respuesta recibida el día 2 de septiembre de 2015 a una consulta tributaria presentada el día 4 de noviembre de 2014, se presentó rectificación de la autoliquidación por IRPF de 2014 el día 30 de septiembre de 2015.

La tesis de la parte recurrente es que la presentación de la rectificación de la autoliquidación extemporánea está justificada, por lo que el recargo por extemporaneidad no es procedente con arreglo al citado artículo 27.

La tesis de la Administración es que es procedente el recargo con arreglo al citado artículo 27, ya que hubo extemporaneidad en la declaración de determinados rendimientos.

Sexto.

Este Tribunal ya se ha pronunciado en otras Sentencias anteriores sobre casos similares, y sobre qué requisitos son exigibles al requerimiento de la Administración a que se refiere el artículo 27 de la LGT.

Así, en la Sentencia 3284/2014, de 9 de diciembre de 2014, ya se señaló que es consustancial al sistema de regularización voluntaria, con la aplicación del correspondiente recargo, 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.

La jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional ha indagado sobre la naturaleza del recargo tributario por extemporaneidad, habiendo recordado en su STC 276/2000 "la improcedencia de extender indebidamente la idea de sanción con la finalidad de obtener la aplicación de las garantías constitucionalmente propias de este campo a medidas que no responden al ejercicio del ius puniendi del Estado o no tienen una verdadera naturaleza de castigos" (FJ 3, con cita de las SSTC 239/1988, FJ 2 ; 164/1995 , FJ 4; ATC 323/1996 , FJ 3).

Con arreglo a esta doctrina, el recargo del art. 27.1 LGT no persigue una finalidad retributiva, represiva o de castigo, esto es sancionadora; más bien, tiene una función indemnizatoria además de "una función coercitiva, disuasoria o de estímulo semejante a la de las medidas coercitivas respecto al pago de la deuda tributaria, excluyendo, por otra parte, la aplicación de más severas medidas sancionadoras", lo cual supone "un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento".

Por su lado, de las resoluciones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos no cabe extraer una regla general sobre su naturaleza penal ex art. 6.1 del CEDH , pues se atiende en ellas a las circunstancias de cada caso (función del recargo, cuantía, generalidad aplicativa, posibilidad de ser sustituido el recargo por otras penas). En efecto, en unos casos, el Tribunal Europeo concluyó que los recargos tributarios tenían una función sancionadora (SSTEDH Janosevic contra Suecia, de 23-7-2002; Jussila contra Finlandia de 23-11-2006), mientras que en el caso Smith contra Reino Unido abordado por la Comisión el 29-11-1995) fue negada dicha función.

Dadas las funciones de los recargos del art. 27 descartamos su carácter sancionador, si bien en su aplicación "no se 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 de cumplir pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo", tal como se razonó en la SAN de 22-10-2009.

Séptimo.

La aplicación de esta doctrina nos lleva a analizar, en este caso concreto, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado de cumplir, para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo.

Y, del relato de hechos que antes se ha realizado, se concluye que ha habido suficiente diligencia por parte del interesado, que ha estado dispuesto a cumplir con sus obligaciones tributarias, y que ha confiado en que la Administración cumpliría con el plazo legalmente establecido en el artículo 88.6 de la Ley General Tributaria, para lo cual formuló la consulta con una antelación de 8 meses respecto del momento en que se debía presentar la autoliquidación.

Hay que tener en cuenta que estamos en régimen de autoliquidación, y que el motivo de la autoliquidación complementaria era estrictamente jurídico, esto es, dependía de una determinada interpretación de una norma, que fue oportunamente consultada a la Administración, que no contestó en plazo.

Es cierto, como señala la Administración tributaria, que la respuesta a la consulta tributaria no puede considerarse como requerimiento previo a los efectos del artículo 27 de la LIRPF, puesto que se trata de una actuación administrativa consultiva, y no liquidatoria; pero también es cierto que la Administración tributaria no puede beneficiarse de su propio incumplimiento, y puesto que ha incumplido el plazo de 6 meses establecido para dar respuesta a las consultas tributarias, está plenamente justificada la presentación de la autoliquidación complementaria de forma extemporánea, ya que se hace esta presentación siguiendo el criterio plasmado en la respuesta a tal consulta, de modo que si la Administración hubiera contestado en plazo, entonces, el obligado tributario habría podido autoliquidar en plazo.

Dicho con otras palabras, de acuerdo con el principio de confianza legítima, el obligado tributario esperaba que la Administración ejerciese su función consultiva en plazo, y de haberse cumplido la Ley por la Administración tributaria (art. 88.6 de la LGT), entonces el obligado habría podido autoliquidar en plazo.

La presentación extemporánea, en este caso concreto, está directamente vinculada y es consecuencia directa del retraso de la Administración en la resolución de una determinada consulta, por lo que no resulta conforme a Derecho que la Administración exija al obligado tributario el estricto cumplimiento de determinados plazos cuando ella misma no ha cumplido con los plazos que le incumben y que son, precisamente, la causa de la extemporaneidad del obligado tributario.

Además, la naturaleza y finalidad del recargo por extemporaneidad, impide que en este caso concreto se aplique ningún recargo; como se ha expuesto, pretende ser un incentivo para el cumplimiento de las obligaciones, por lo que no se puede hacer de peor condición con la imposición de un recargo a quien cumple de forma voluntaria y justificada fuera de plazo que a quien no presenta autoliquidación complementaria, ya que si no se hubiera presentado la autoliquidación complementaria, ni formulado la consulta, entonces la Administración podría haber procedido a girar liquidación complementaria sin recargo ni sanción, puesto que se trataría de una cuestión de interpretación jurídica sobre cuándo se debe imputar la parte proporcional del arrendamiento con Repsol por importe de 520.000 euros.

Si se impusiera recargo en este caso concreto, se frustraría la finalidad del recargo, pues entonces se estaría incentivando que no se hiciera autoliquidación complementaria (que supone el cumplimiento de las obligaciones fiscales) y que se esperase a que la Administración liquidase, lo que sería más rentable en términos económicos, y, por tanto, contrario a la propia finalidad del recargo.

Por todo ello el recurso debe ser estimado y anulada la actuación administrativa impugnada.

Octavo.

Procede la imposición de costas de esta instancia a la Administración demandada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, ya que ha visto desestimadas todas sus pretensiones.

Se acuerda limitar las costas, por el concepto de Letrado, a la cantidad máxima de 900 euros.

En atención a lo expuesto,

FALLAMOS

Se estima el recurso interpuesto por D. Indalecio contra la Resolución de 31 de octubre de 2017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, que se anula por no ser ajustada a Derecho.

Con imposición a la Administración demandada de las costas causadas en esta instancia, que se limitan, por el concepto de Letrado, a la cantidad máxima de 900 euros.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase, y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo, al lugar de procedencia de éste.

Notifíquese la presente resolución a las partes, con las prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, haciéndoles saber que, contra la misma, cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

El recurso de casación deberá acompañar la copia del resguardo del ingreso en la Cuenta de Consignaciones núm.: 1749000024131917, del depósito para recurrir por cuantía de 50 euros, de conformidad a lo dispuesto en la D.A. 15ª de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre. En caso de pago por transferencia se emitirá la misma a la cuenta bancaria de 20 dígitos: IBAN ES5500493569920005001274.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.