

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088202

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 23 de noviembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2831/2022

SUMARIO:

Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. El grupo fiscal presentó las autoliquidaciones complementarias del IS, con resultado a ingresar, debido a una interpretación de la contribuyente presidida por criterios de máxima prudencia con el fin de adaptarse a una doctrina recientemente emanada de la STS, de 4 de abril de 2017, Rec. n.º 2659/2016 (NFJ066357) que, aunque no se comparte, se acata para evitar cualquier tipo de controversia. Como consecuencia de estas declaraciones extemporáneas, se notificó liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de las mismas. Frente a la referida liquidación, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que la desestimó y recurso frente a la AN cuya resolución desestimatoria, al considerar que el recargo por ingreso extemporáneo, no tiene carácter sancionador, se recurre en casación. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si los recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones complementarias del art. 27 LGT, constituyen un régimen de responsabilidad objetiva y han de imponerse automáticamente sin atender a las circunstancias concretas que motivaron la presentación de las autoliquidaciones extemporáneas, o si, por el contrario, cabe analizar las circunstancias y motivos en que se ha producido el retraso que da lugar a la exigencia de tales recargos de tal forma que si la actuación del contribuyente que ha motivado la presentación de la autoliquidación complementaria no hubiese sido merecedora de sanción no cabe exigir recargos. Y en el supuesto de que se estimara procedente la imposición del recargo, concretar si la cuantificación de los nuevos recargos previstos en el art. 27.2 LGT en su redacción dada por el art. decimotercero.tres, de la Ley 11/2021 (Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal), resulta de aplicación de oficio por los órganos revisores que estuvieron conociendo de su impugnación cuando se aprobó la nueva normativa de acuerdo con la disp. trans. primera de la citada disposición legal [Vid., SAN de 26 de enero de 2022, recurso n.º 475/2019 (NFJ088203) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

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

Ley 11/2021 (Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal), art. 12.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT

Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO

Don ISAAC MERINO JARA

Don ANGELES HUET DE SANDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 23/11/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2831/2022

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: CBFDP

Nota:

R. CASACION núm.: 2831/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. Isaac Merino Jara

D.^a Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 23 de noviembre de 2022.

HECHOS

Primero.

- Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Katiuska Marín Martín, en representación del Grupo Catalana Occidente, S.A., asistido del letrado don Miró Ayats Vergés, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 26 de enero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 475/2019 deducido frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 16 de enero de 2016, que desestima la reclamación interpuesta por el contribuyente relativa a recargo por ingreso fuera de plazo respecto a Impuesto de Sociedades ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la recurrente identifica como normas infringidas (i) el artículo 27.1 de la Ley 58/2003, de 17

de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] (ii) y la disposición transitoria primera.1 de la Ley 11/2021 de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE de 10 de julio).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la presunción contemplada en el artículo 88.3.a) LJCA.

Segundo.

Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala a quo, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 28 de marzo de 2022, habiendo comparecido Grupo Catalana Occidente, S.A., recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, quien no se han opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y el Grupo Catalana Occidente, S.A., se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA], (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo.

Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la resolución impugnada nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1. Se presentan por el recurrente, en plazo, autoliquidaciones en concepto del Impuesto sobre Sociedades, modelo 220 (I.S. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL), ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015.

2. En 14 de julio de 2017, el citado Grupo presenta autoliquidaciones complementarias, con resultado a ingresar, del citado modelo 220 correspondiente a los referenciados ejercicios.

3. El motivo por el cual presentó las declaraciones complementarias responde a una interpretación de la contribuyente presidida por criterios de máxima prudencia con el fin de adaptarse a una doctrina recientemente emanada del Tribunal Supremo (STS de 4 de abril de 2017) que, aunque no se comparte, se acata para evitar cualquier tipo de controversia.

4. Como consecuencia de estas declaraciones extemporáneas, el 11 de enero de 2018 se notificó liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de las mismas, en base al artículo 27 de la LGT.

5. Frente a la referida liquidación, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que la desestimó en resolución de 16 de enero de 2016.

6. Contra el referido acuerdo, Grupo Catalana Occidente, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo nº 475/2019 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó en sentencia de 26 de enero de 2022, al entender que:

"1.- Juicio de idoneidad del recargo.

Entiende la recurrente que es necesario que exista culpabilidad para la imposición del recargo. Como hemos señalado, el recargo por ingreso extemporáneo, no tiene carácter sancionador, ya que se trata de un instrumento legal establecido para que la gestión de los tributos se lleve a cabo de una manera fluida, evitando la generalización de conductas dilatorias del ingreso tributario debido, por lo que el elemento de la culpabilidad no es exigible.

2.- Juicio de necesidad del recargo.

Sostiene la recurrente que debe exigirse que no exista otra medida más moderada para la consecución de los mismos objetivos con igual eficacia. Al margen del que la norma de aplicación no establece este juicio de necesidad, el recargo es la medida establecida para el cumplimiento de la norma tributaria, de mayor moderación, pues se contrapone al ius puniendi, de mayor afectación a la esfera jurídica del sujeto pasivo.

3.- Juicio de proporcionalidad en sentido estricto del recargo.

Afirma la recurrente que se ha de comparar la intensidad y perjuicio que supone la exigencia de estos recargos con los beneficios que dicha medida puede suponer para una mejor protección del deber de contribuir. Pero este juicio de proporcionalidad corresponde en los términos legales al legislador, que lo realiza al establecer el régimen jurídico previsto en el artículo 72 de la Ley 58/2003. En cuanto a los pronunciamientos de los Tribunales sobre esta cuestión del recargo, debemos seguir la doctrina contenida en las sentencias del Tribunal Supremo antes señaladas.

Es cierto que el automatismo en la aplicación de los recargos ha sido atemperado por el propio TEAC (así, Resolución de 09/10/2014, RG 3714/2011) en atención al criterio jurisprudencial, y se contempla la fuerza mayor como causa de eliminación de ese recargo, pues no se puede prescindir de una manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente, debiendo valorarse las circunstancias en las que se ha producido el retraso y la voluntariedad de aquél.

Pero, en el supuesto de autos, la presentación extemporánea de las declaraciones complementarias por parte de la actora en modo alguno puede calificarse de involuntaria, sino todo lo contrario, pues las originarias autoliquidaciones se produjeron de forma voluntaria, si bien en una interpretación legal posteriormente desvirtuada por el Tribunal Supremo, que llevó a la actora a presentar autoliquidaciones complementarias, sin requerimiento previo, acogiéndose al sistema de recargo.

De lo expuesto resulta la desestimación del recurso. ." (sic).

Tercero.

Normas que deberán ser interpretadas.

Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son, el artículo 27.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (ii) y la disposición transitoria primera.1 de la Ley 11/2021 de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Cuarto.

Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite el recurso de casación, al apreciar esta Sección de admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

1. Determinar si los recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones complementarias del artículo 27 de la Ley General Tributaria, constituyen un régimen de responsabilidad objetiva y han de imponerse automáticamente sin atender a las circunstancias concretas que motivaron la presentación de las autoliquidaciones extemporáneas o, si por el contrario, cabe analizar las circunstancias y motivos en que se ha producido el retraso que da lugar a la exigencia de tales recargos, de tal forma que si la actuación del contribuyente que ha motivado la

presentación de la autoliquidación complementaria no hubiese sido merecedora de sanción no cabría exigir recargos.

2. En el supuesto de que se estimara procedente la imposición del recargo, concretar si la cuantificación de los nuevos recargos previstos en el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021, resulta de aplicación de oficio por los órganos revisores que estuvieron conociendo de su impugnación cuando se aprobó la nueva normativa de acuerdo con la disposición transitoria primera de la citada disposición legal.

Quinto.

Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida, y para el concreto debate litigioso planteado, se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA].

En efecto, la Sala se ha pronunciado recientemente sobre diversos aspectos vinculados con el recargo contemplado en el artículo 27 LGT: el concepto legal de requerimiento cuando se refiere a la declaración no requerida formalmente, pero sí inducida por la comprobación que afecte a periodos o tributos conexos o relacionados, siempre que, al menos, se hubiera extendido ya el acta en el expediente relativo a esos periodos anteriores o conceptos interdependientes, extremo que no nos consta por falta de indicación de la parte recurrente (sentencia de 15 de febrero de 2022 [RCA/6310/2019: ECLI:ES:TS:2022:606]; el análisis del artículo 27.5 LGT en un caso en el que el contribuyente autoliquidara fuera de plazo, solicita el aplazamiento de la deuda ofreciendo un inmueble como garantía y paga la totalidad de la deuda antes de que la Administración se pronuncie sobre esa solicitud de aplazamiento (sentencia de 18 de mayo de 2020 [RCA/2787/2017: ECLI:ES:TS:2020:968]) o el estudio del artículo 58.Octies, de la Ley 20/1991, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, referido a los grupos de entidades, que señala que la presentación de las autoliquidaciones derivadas del régimen especial del grupo de entidades fuera de plazo supondrá la aplicación de los recargos del artículo 27, incluso si el saldo de la autoliquidación presentada fuera de plazo se ha incluido en una autoliquidación agregada, y con independencia de que exista o no ingreso tributario (sentencia de 2 de diciembre de 2020 [RCA/4150/2019: ECLI:ES:TS:2020:4051]).

Es más, muy recientemente se ha dictado auto de admisión del recurso 747/2020, de 20 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:12081A) en el que una de las cuestiones formuladas era acerca de la naturaleza sancionadora del recargo, lo que está umbilicalmente relacionado con si el régimen de recargos del artículo 27 de la LGT constituye un supuesto de responsabilidad objetiva y automática.

2. Y, desde luego, tampoco existe jurisprudencia en torno a la segunda cuestión planteada por el recurrente, recuérdese, la procedencia o no de la aplicación de oficio por parte del órgano sentenciador de los nuevos recargos del artículo 27.2 LGT merced a la modificación legislativa operada mediante el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021, de acuerdo con lo establecido la disposición transitoria primera.1 de la citada norma.

Debiendo citarse a este respecto de nuevo el auto ya señalado de 20 de julio de 2022, pues en él también se interesa de la Sección de Enjuiciamiento para que esclarezca "(s)i, estando concluso para votación y fallo un procedimiento contencioso-administrativo, el órgano jurisdiccional ha de aplicar de oficio una disposición transitoria que impone la aplicación retroactiva de un recargo exigido, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza; o, por el contrario, resulta exigible que el recurrente solicite la subsanación de la falta o transgresión mediante el oportuno complemento de la sentencia o, en su caso, que plantee la exigencia de su aplicación mediante el correspondiente incidente de nulidad de actuaciones o, en caso de responder afirmativamente a la primera cuestión, en vía de ejecución de sentencia."

3. Además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar o, en su caso, cambiar o corregir, el criterio que sobre la cuestión fijó esta Sala en la citada sentencia.

Sexto.

Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión formulada en los autos de admisión mencionados en el punto 1 del razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son, el artículo 27.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (ii) y la disposición transitoria primera.1 de la Ley 11/2021 de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Séptimo.

Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo.

Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/2831/2022, preparado por la procuradora doña Katuska Marín Martín, en representación del Grupo Catalana Occidente, S.A., asistido del letrado don Miró Ayats Vergés, contra la sentencia dictada el 26 de enero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 475/2019.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1. Determinar si los recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones complementarias del artículo 27 de la Ley General Tributaria, constituyen un régimen de responsabilidad objetiva y han de imponerse automáticamente sin atender a las circunstancias concretas que motivaron la presentación de las autoliquidaciones extemporáneas, o si, por el contrario, cabe analizar las circunstancias y motivos en que se ha producido el retraso que da lugar a la exigencia de tales recargos de tal forma que si la actuación del contribuyente que ha motivado la presentación de la autoliquidación complementaria no hubiese sido merecedora de sanción no cabe exigir recargos.

2. En el supuesto de que se estimara procedente la imposición del recargo, concretar si la cuantificación de los nuevos recargos previstos en el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021, resulta de aplicación de oficio por los órganos revisores que estuvieron conociendo de su impugnación cuando se aprobó la nueva normativa de acuerdo con la disposición transitoria primera de la citada disposición legal.

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son, el artículo 27.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (ii) y la disposición transitoria primera.1 de la Ley 11/2021 de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).
Así lo acuerdan y firman.

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.