

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088248

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 22 de septiembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1006/2020

#### SUMARIO:

**Recargos por declaración extemporánea. Autoliquidaciones «ad cautelam».** En el presente caso, la recurrente suscribió un contrato de prestación de servicios con otra entidad, cuyo objeto era la prestación en régimen mercantil de servicios profesionales de asesoramiento en análisis organizativos y de gestión, tanto para la recurrente como para sus empresas participadas. La actora asumió que no debía realizar ninguna retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades sobre los pagos realizados a la sociedad que le prestaba el servicio, dato que ésta era sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, atendiendo a los últimos pronunciamientos de la Administración tributaria en relación con la interposición de sociedades por personas físicas y con vistas al procedimiento inspector iniciado contra la empresa prestadora de servicios, conforme a un criterio de estricta prudencia, presentó autoliquidaciones complementarias de los modelos 111 y 190 correspondientes a los ejercicios 2014 a 2018. A juicio de la Sala, la recurrente de manera voluntaria y sin requerimiento previo presentó la autoliquidación por retenciones sin esperar a que concluyera el procedimiento de comprobación a que hace referencia. No existe un requerimiento previo mientras no finalice el proceso inspector seguido contra la prestadora de servicios. No está prevista las autoliquidaciones «ad cautelam», por lo que el recargo impugnado tiene su única causa en la autoliquidación realizada por la recurrente en base a su propio interés o estrategia sin que se considere la existencia de un requerimiento previo.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 27, 66 y 67.

#### PONENTE:

*Don Marcial Viñoly Palop.*

Magistrados:

Don MARCIAL VIÑOLY PALOP  
Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO  
Don IGNACIO DE LA CUEVA ALEU  
Don CARMEN ALVAREZ THEURER  
Don ANA ISABEL MARTIN VALERO

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0001006 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01014/2020

Demandante: IBERDROLA, S.A.

Procurador: LETICIA CALDERON GALAN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

**S E N T E N C I A N º :**

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D<sup>a</sup>. CARMEN ALVAREZ THEURER

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a veintidós de septiembre de dos mil veintidós.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo nº 1006/2020 que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido la entidad IBERDROLA, S.A., representada por la Procuradora Sra. Calderón Galán, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) DE 13 de marzo de 2020 por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución de 18 de julio de 2019 por la que se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de recargo de reposición respecto de la declaración-liquidación complementaria, (modelo 111, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) correspondiente al periodo 4/2017.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por la Abogacía del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La parte actora interpuso, en fecha 7 de septiembre de 2020 este recurso; admitido a trámite y reclamado el expediente se le dio traslado para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo y forma mediante escrito presentado el 23 de diciembre de 2020 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:

" (...) dicte, en su día, Sentencia por la que acuerde declarar contraria a Derecho y anule la Resolución impugnada, reconociendo el carácter indebido de los importes ingresados como consecuencia del recargo practicado, con todos los pronunciamientos legales que de ello se deriven."

#### **Segundo.**

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 17 de febrero de 2021 en el cual, tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando la desestimación del recurso formulado de contrario.

#### **Tercero.**

Se recibió a prueba el procedimiento, habiéndose practicado la admitida con el resultado obrante en las actuaciones, tras lo cual y presentadas conclusiones por las partes, quedaron los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo. Siendo señalado para votación y fallo el día 15 de septiembre de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

#### **Cuarto.**

Se fija la cuantía del procedimiento en 1.576,88 euros.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Marcial Viñoly Palop, quien expresa el parecer de la Sala.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Por la representación de la mercantil IBERDROLA, S.A. se interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) DE 13 de marzo de 2020 por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución de 18 de julio de 2019 por la que se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de recargo de reposición respecto de la declaración-liquidación complementaria, (modelo 111, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) correspondiente al periodo 4/2017.

Se razona en la misma que de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del art. 27 de la Ley General Tributaria, los recargos se giran de forma automática cuando se hace efectivo el pago de una deuda tributaria en el periodo que transcurre desde la finalización del plazo establecido para su pago en periodo voluntario y antes de que la Administración tributaria competente acuerde el inicio de las actuaciones correspondientes para exigir su pago. Recargos estos que tienen carácter reglado y que la mera declaración extemporánea lleva por imperativo legal la imposición del correspondiente recargo, sin que se puedan valorar a efectos de analizar su procedencia las circunstancias concurrentes ya que ello equivaldría a asimilarlos con las sanciones, lo es improcedente. No obstante, dicho automatismo ha sido atemperado en atención al criterio establecido en sentencias de la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo en virtud del cual 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.

Al respecto se manifiesta que no se considera que exista motivo alguno por el cual se deba anular la misma, en tanto que las actuaciones de comprobación que se siguen contra la mercantil Saltes constituyen una controversia jurídica aún sin resolver, dependiendo la procedencia o no del recargo girado del criterio que finalmente establezca la Administración en el procedimiento de comprobación contra la entidad Saltes. De ahí que se concluya que si en la resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación que se está tramitando contra la mercantil Saltes, la Administración considera que las actuaciones se entienden realizadas entre Iberdrola y Saltes, considerándose por ello improcedente el ingreso extemporáneo realizado por Iberdrola, entonces será el momento en que dicha mercantil podrá instar la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones extemporáneas presentadas, solicitando la devolución de los ingresos realizados, así como la devolución de los recargos girados por la Administración.

#### Segundo.

Se expone en la demanda que Iberdrola suscribió, con fecha 7 de enero de 2009, un contrato de prestación de servicios con la entidad SALTES, cuyo objeto era la prestación en régimen mercantil de servicios profesionales de asesoramiento en análisis organizativos y de gestión, tanto para la propia Iberdrola como para sus empresas participadas.

Por ello, dado que SALTES era sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, Iberdrola asumía que no debía realizar ninguna retención a cuenta del citado IS sobre los pagos realizados a dicha sociedad.

No obstante, atendiendo a los últimos pronunciamientos de la Administración tributaria en relación con la interposición de sociedades por personas físicas, y conforme a un criterio de estricta prudencia, presentó autoliquidaciones complementarias de los modelos 111 y 190 correspondientes a los ejercicios 2014 a 2018.

Como motivos de fondo, se alega, en primer lugar, que las retenciones extemporáneamente presentadas constituyen una mera autoliquidación del contribuyente cuya corrección y procedencia quedaba condicionada por el resultado del proceso de comprobación iniciado por la AEAT a la mercantil SALTES y a su socio persona física, don Hernan, no concluido al tiempo de dictarse la liquidación de los recargos. Por ello se afirma que no se daba el presupuesto habilitante y necesario para la aplicación del recargo establecido en el art. 27 LGT.

En segundo lugar, se manifiesta que la imposición automática del recargo sin atender a las circunstancias concurrentes del contribuyente, así como las causas que motivan el ingreso extemporáneo efectuado, resulta contrario a Derecho toda vez que el cumplimiento extemporáneo de la obligación tributaria por parte de Iberdrola no dependió de su voluntad, sino que estuvo condicionada por elementos ajenos a su conducta y control, tal como la doctrina jurisprudencial viene reconociendo.

Se afirma, al respecto, que no se niega la aplicabilidad de recargos en los supuestos del citado artículo 27.1 de la LGT, sino el hecho de que, para poder aplicar dicho recargo la AEAT debió haber esperado a concluir su

proceso revisión respecto de las obligaciones tributarias de SALTES y su socio persona física, como presupuesto necesario para poder aplicar el recargo impugnado.

El Abogado del Estado interesa la desestimación del presente recurso contencioso-administrativo.

## Tercero.

Dos son las cuestiones planteadas en el presente recurso, la inexistencia del presupuesto legal para la aplicación del art. 27 LGT y la aplicación del recargo de forma automática sin tener en cuenta las circunstancias que dieron lugar la autoliquidación extemporánea realizada por la mercantil recurrente.

Respecto de la primera cuestión, establece el art. 27 LGT " 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."

Ahora bien, en el caso de autos, Iberdrola no realiza la autoliquidación como consecuencia de un procedimiento de regularización anterior que afectase a dicha mercantil, sino por tener conocimiento de un proceso de inspección realizado a la mercantil Saltes y a su socio, persona física, D. Hernan, en los ejercicios 2014 a 2018 en los que contrató con dicha empresa, con la finalidad de determinar la existencia o no de una simulación tributaria en relación con los servicios prestados a Iberdrola.

Se manifiesta, al respecto, que la autoliquidación presentada respondió a un ejercicio de diligencia por anticipado para el caso de que finalmente el procedimiento de comprobación iniciado por la AEAT a SALTES y su socio persona física determinara la existencia de una simulación tributaria relativa en los servicios prestados a Iberdrola, no existiendo la obligación tributaria al tiempo de dictarse las liquidaciones de recargo impugnadas.

Al respecto, conviene recordar la doctrina del Tribunal Supremo sobre los presupuestos para que concurra el recargo, como se deduce de la sentencia de fecha 14 de enero de 2013, recurso 1040/2011:

" OCTAVO.- 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.. .".

En definitiva, concurre el presupuesto para legal para la aplicación del art. 27 LGT.

Es mas, de acuerdo con la argumentación expuesta no procedería realizar autoliquidación alguna hasta que finalizara la inspección realizada a Saltes, por lo que no estando previstas legalmente las autoliquidaciones "ad cautelam", el recargo ahora impugnado tiene su única causa en la autoliquidación realizada por Iberdrola en base a su propio interés o estrategia, por lo que realizada ésta se cumple el presupuesto establecido en el art. 27 LGT.

Decae así, igualmente, la alegación de que había que esperar a que finalizara el procedimiento de inspección iniciado a Saltes, ya que el recargo tiene su única causa en la propia autoliquidación realizada por Iberdrola, todo ello con independencia de la posibilidad de solicitar la devolución de los ingresos realizados como consecuencia de la autoliquidación, así como de los recargos, para el caso de que dicho procedimiento concluya que no existió la interposición de una sociedad por parte de D. Hernan.

## Cuarto.

Se manifiesta, en segundo lugar, la improcedencia automática del recargo realizado por la Administración Tributaria sin atender a las razones que dieron lugar a la liquidación extemporánea.

Efectivamente, es doctrina de esta Sala que pueden existir causas que justifiquen que la declaración tributaria haya sido realizada extemporáneamente por motivos de caso fortuito o fuerza mayor, o demora que no dependió de la voluntad del recurrente, ( SSAN de 22/01/2016, 11/04/2019, 20/04/2015, 19/12/2013, TSJ País Vasco 28-1-14, entre otras).

En el caso de autos, Iberdrola procedió a realizar la autoliquidación complementaria tras tener conocimiento del inicio de un procedimiento de inspección de la AEAT a la mercantil Saltes Asesoría Financiera, SL y a su socio persona física D. Hernan.

En tal sentido, por la mercantil recurrente se manifiesta, como razones para justificar la autoliquidación extemporánea, que presentó las autoliquidaciones " una vez que tuvo la primera noticia de tales circunstancias-" en relación con la interposición de sociedades por personas físicas. Se añadía que el cumplimiento extemporáneo de la obligación tributaria no dependió de su voluntad, sino de elementos ajenos a su conducto o control, así como el hecho de que en ningún momento anterior a la realización de la autoliquidación complementaria tuvo conocimiento del presunto incorrecto proceder de la mercantil SALTES en la prestación de sus servicios.

Dichas afirmaciones genéricas, que no dan razón alguna de cómo llegó a su conocimiento la inspección realizada a Saltes, el motivo de la misma, el estado del procedimiento o la conclusión de la existencia de una simulación por parte de Saltes y su socio persona física y la consecuente obligación de haber realizado las retenciones a cuenta correspondientes, hace concluir que, no es que no se hayan tenido en cuenta las razones que dieron lugar a la autoliquidación extemporánea, sino la absoluta ausencia de las mismas que permitan valorar la existencia de una causa que pudiera justificar el proceder de la mercantil ahora recurrente y la indebida aplicación del recargo impugnado.

Conviene resaltar que Iberdrola guarda un absoluto silencio sobre cómo tuvo conocimiento del procedimiento de investigación abierto a Saltes y a su socio persona física D. Hernan, del cual poder deducir la posible existencia de una interposición de la sociedad Saltes por parte de D. Hernan, cuando se afirma en todo momento que contrató la prestación de servicios directamente con Saltes. Se desconoce, por tanto, cómo se llegó a advertir la necesidad de realizar la autoliquidación por el concepto de retenciones a cuenta de IRPF, en relación con los importes satisfechos a Saltes. Ante ese premeditado silencio no cabe mas que concluir que no se ha procedido a alegar causa alguna que justifique la realización de la autoliquidación extemporánea por las retenciones a cuenta de IRPF no practicadas y la improcedencia del recargo liquidado por la Administración tributaria.

Procede, en consecuencia, la desestimación del presente motivo de impugnación, sin perjuicio de los efectos derivados de la aplicación 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 todo lo expuesto, procede la desestimación del presente recurso contencioso-administrativo.

#### **Quinto.**

No obstante lo cual, entiende la Sala que no procede imponer las costas a ninguna de las partes, teniendo en cuenta las particularidades fácticas del caso y las dudas que ha podido suscitar, con arreglo al art. 139 .1 LJCA.

### **FALLAMOS**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido:

DESESTIMAR el presente recurso contencioso administrativo nº 1006/2020 interpuesto por la representación procesal de IBERDROLA, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 13 de marzo de 2020, resolución que confirmamos por su conformidad a derecho.

Sin costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día 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, junto con el expediente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático.

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.