

SENTENCIA

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 324/2006 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido la Procuradora doña María Jesús Gutiérrez Aceves en nombre y representación de la entidad ALLIANZ COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A. (en su calidad de sociedad absorbente de AGF UNIÓN FÉNIX SEGUROS Y REASEGUROS, S.A.) frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 88.172,74 euros. Es Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. JESUS CUDERO BLAS, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso, con fecha 31 de julio de 2006, y de conformidad con lo establecido en el artículo 45.5 de la Ley de esta Jurisdicción, demanda en la que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, suplicaba la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos impugnados e imposición de costas a la Administración.

SEGUNDO.- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito de 19 de febrero de 2007 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, suplicaba la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recibimiento del proceso a prueba, pero sí el trámite de conclusiones escritas, las partes evacuaron las mismas con el resultado que obra en las actuaciones.

CUARTO.- Concluso el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 15 de octubre de 2009 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

QUINTO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad ALLIANZ COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A. la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de mayo de 2006 por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesto por la citada sociedad frente al acuerdo del Inspector-Jefe de la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de fecha 24 de junio de 2003 por el que se desestima el recurso de reposición deducido contra la liquidación de un recargo por presentación, fuera de plazo, sin requerimiento previo, de la declaración-liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades (declaración consolidada) del ejercicio 1999.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. Como consecuencia de la fusión por absorción de AGF UNIÓN FÉNIX SEGUROS Y REASEGUROS, S.A. por ALLIANZ COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A., ésta debía efectuar declaración por impuesto sobre sociedades de aquélla por el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de julio de 1999, liquidación que debía presentarse dentro de los 25 días siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo de la entidad absorbida (esto es, con anterioridad al 25 de febrero de 2000).

2. Antes del vencimiento del indicado plazo no se había aprobado la Orden Ministerial reguladora de la forma de presentación de las liquidaciones correspondientes al año 1999. Por eso, la actora procedió el 24 de febrero de 2000 a presentar declaración con el modelo correspondiente al ejercicio de 1998, a cuyo efecto se dirigió a una entidad colaboradora (el Banco Popular Español, S.A.) con la finalidad de efectuar la entrega de la liquidación y el correspondiente ingreso por cuota tributaria, que ascendía a 293.414.197 pesetas.

3. El ingreso citado no pudo ser efectuado al ser sistemáticamente rechazada la transacción, ya que no se reconocía el modelo relativo al ejercicio de 1998. Así lo acredita la certificación del representante de la entidad colaboradora de fecha 10 de noviembre de 2003, aportada por la parte actora como documento núm. 5 de su demanda.

4. Con fecha 25 de febrero de 2000 (dentro aún del plazo de declaración), la actora dirige escrito -por correo certificado con acuse de recibo- a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, exponiendo la imposibilidad de efectuar el ingreso, aportando copia de la declaración (realizada en el "modelo" previsto para el ejercicio 1998, en el que se había hecho constar que la liquidación correspondía al año 1999) e indicando que "el ingreso de la cuota del ejercicio 99 antes mencionado se realizará en cuanto se aprueben los correspondientes modelos de este ejercicio".

5. La Orden Ministerial que estableció los modelos de declaración del impuesto sobre sociedades para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1999 se aprobó finalmente el 22 de marzo de 2000, publicándose en el Boletín Oficial del Estado del 28 de marzo de dicho año.

6. Con fecha 3 de mayo de 2000, la actora presentó en el Registro de la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de Barcelona nuevo escrito en el que -tras insistir en lo que ya adujo en la comunicación anterior- ponía de manifiesto que los impresos correspondientes al impuesto sobre sociedades del ejercicio 1999 (modelo 220) no estaban disponibles en ninguna de las oficinas de la Agencia Tributaria, reiterando su voluntad de cumplir con sus obligaciones fiscales y manifestando que quedaba a la espera "de que sea posible adquirir los impresos (...) salvo que esa Unidad de la Agencia Tributaria indique otra fórmula de realizar el ingreso pendiente".

7. El 30 de mayo de 2000, una vez que la actora "consiguió" -en las dependencias de la Agencia Tributaria- los impresos oficiales correspondientes al ejercicio 1999, procedió a cumplimentar el modelo de liquidación y a realizar la transferencia de la cuota tributaria resultante de la misma en favor del Tesoro Público.

8. El 30 de marzo de 2001 el Inspector Jefe de la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas dirigió escrito a la interesada en el que le comunicaba que se había constatado la presentación fuera de plazo de la declaración, indicándole que disponía de un plazo de diez días para alegar lo que tuviera por conveniente sobre la procedencia de exigirle un recargo del 5% de la cuota tributaria por haberse retrasado en menos de tres meses en efectuar dicha presentación.

9. Las resoluciones recurridas imponen al contribuyente el recargo previsto en el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria , negando toda virtualidad exoneratoria del mismo tanto a los expresados intentos de presentación de la declaración, como a la falta de disponibilidad -no discutida- de impresos oficiales para efectuarla con anterioridad a la fecha en la que el actor presentó su declaración-liquidación.

SEGUNDO.- Antes de analizar la legalidad de las resoluciones impugnadas es necesario precisar, brevemente, cuál es la naturaleza del recargo establecido en el aquí aplicable artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 , en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Recordemos que tal precepto impone al contribuyente que presenta su declaración-liquidación fuera de plazo un recargo del 20, 15, 10 ó 5 por 100 de la cuota tributaria en atención al tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de presentación o ingreso y la fecha en que tal presentación o dicho ingreso se realizan.

El análisis de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 164/1995, de 13 de noviembre nos permite aproximarnos a la naturaleza jurídica del recargo aplicado al contribuyente. No nos hallamos, efectivamente, ante una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita desde el punto de vista administrativo, sino, en palabras del Tribunal Constitucional, ante "un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias". La amenaza de incrementar la deuda en los porcentajes expuestos (5% en nuestro caso, pues la declaración se efectuó antes del transcurso de tres meses desde la finalización del período voluntario) constituye, efectivamente, una forma de disuadir a los contribuyentes de que presenten las declaraciones liquidaciones o

autoliquidaciones fuera de plazo, lo que se consigue precisamente con la amenaza de una consecuencia desfavorable.

Si ello es así, resulta obvio que el contenido material de esta consecuencia y su finalidad no difieren en exceso del que pueda tener una medida sancionadora; no olvidemos que las sanciones persiguen también un fin preventivo general según el cual la amenaza de la pena constituye una verdadera disuasión para el ciudadano dirigida a conseguir que descarte la comisión de una infracción por las graves consecuencias punitivas que la misma puede acarrearle.

Este planteamiento general viene al caso porque es el que justifica el criterio de la Sala según el cual la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no 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 a cumplir pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo.

No compartimos, por tanto, la tesis que parece derivarse de las resoluciones recurridas según la cual el recargo es exigible al cumplidor tardío siempre que presente su declaración fuera de plazo y con independencia de la causa que haya provocado el retraso. Este sistema de responsabilidad objetiva o por el resultado (descartado ya por el legislador en el ámbito sancionador estricto) no puede admitirse tampoco, a juicio de la Sala, en la aplicación de una medida como la que nos ocupa, que, aunque destinada a disuadir al contribuyente del cumplimiento tardío de sus obligaciones fiscales, debe necesariamente tener en cuenta las circunstancias de toda índole que han determinado la tardanza.

TERCERO.- Como ya se indicó en el primer fundamento de derecho de esta sentencia, el contribuyente ha acreditado de manera indubitada que intentó efectuar la declaración y el ingreso correspondiente dentro del plazo establecido al efecto en el artículo 142.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. Acudió , en efecto, a una entidad financiera colaboradora con la Agencia Tributaria (el Banco Popular) con los únicos impresos de los que en aquel momento disponía (el modelo oficial de declaración correspondiente al

ejercicio 1998). Ante la imposibilidad de efectuar el ingreso (por no reconocer el sistema informático aquellos formularios), se dirigió -nuevamente dentro del plazo para efectuar la declaración- a la Agencia Tributaria poniendo en conocimiento de la misma tal circunstancia, manifestando su disposición a cumplir temporáneamente su obligación fiscal e interesando instrucciones, en su caso, para poder efectuar la declaración-liquidación y el ingreso derivado de la misma. La Administración Tributaria, sin embargo, no consideró necesario o procedente contestar al escrito del contribuyente.

Publicada la Orden Ministerial por la que, entre otros particulares, se aprueban los modelos de ingreso relativos al impuesto de sociedades del ejercicio 1999, el sujeto pasivo se dirige nuevamente por escrito a la Administración indicando que tales modelos "no están disponibles para el público", entendiéndose que debe quedar a la espera "de que sea posible la adquisición de tales formularios" y poniéndose -otra vez- a disposición de la Agencia Tributaria para efectuar "el ingreso pendiente" en la forma que dicha Administración le indique. Tampoco este segundo escrito (presentado en el Registro General de la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas) mereció respuesta alguna por parte del destinatario.

Finalmente, el actor realiza el ingreso una vez que tiene a su disposición los modelos oficiales correspondientes. Pero, en este caso, la Administración sí "contesta" a su declaración-liquidación: le impone el recargo por cumplimiento tardío de la obligación al entender que "aunque la Delegación de la AEAT de Barcelona no pusiera a la venta los impresos oficiales hasta el mes de mayo, una vez publicada la Orden Ministerial el contribuyente ya podía cumplimentar la declaración, pues el modelo que debía utilizar se recoge en los Anexos VII y VIII y la forma y lugar de presentación en los apartados séptimo y octavo de la misma", añadiendo que "nada nuevo aporta la puesta a la venta de los impresos oficiales, que constituye únicamente una forma de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias". Eso sí, graciamente, considera que el plazo de declaración (para evitar el recargo) debía extenderse hasta los veinticinco días siguientes a la publicación de la Orden, plazo -sin embargo- también superado por el recurrente.

La Sala no puede compartir en modo alguno el razonamiento de las resoluciones recurridas. Resulta esencial al respecto el primer intento de ingreso efectuado por el obligado tributario. Es evidente que el plazo para efectuar la declaración está establecido en una norma con rango de ley (en el caso, el artículo 142 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) y no es otro que el de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. En el supuesto enjuiciado, la imposibilidad de presentar la declaración (y de efectuar el ingreso derivado de la misma) dentro de dicho plazo no es en absoluto imputable al contribuyente, sino a la Administración Tributaria, pues es ésta la que no había puesto a disposición de los interesados los modelos o formularios oficiales que permiten cumplir con esa obligación.

Pero es que, además, la parte actora actuó con la máxima diligencia exigible: realizó la declaración utilizando los modelos del ejercicio anterior (en los que se limitó a sustituir el año correspondiente) y se dispuso a efectuar el ingreso mediante transferencia realizada en una entidad colaboradora a favor de la Agencia Tributaria sin que, nuevamente, fuera posible efectuar dicho ingreso por causas ajenas a su voluntad (el "sistema informático" rechazaba la transferencia por derivar de un impreso no reconocido para dicho ejercicio).

Por si eso fuera poco, comunicó en plazo tal circunstancia, mostrando su disponibilidad a presentar la declaración-liquidación como tuviera por conveniente el órgano administrativo competente, sin que tal comunicación mereciera respuesta alguna por parte de la Hacienda Pública.

Si los principios de buena fe y confianza legítima deben presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, es evidente que tales principios se vulneran flagrantemente si se impone a éstos unas exigencias o cargas que ni siquiera derivan indirectamente de las normas que resultan de aplicación al caso. Nos hallamos ante un contribuyente que quiere cumplir, con la diligencia temporal requerida, sus obligaciones tributarias y que si no lo hace es, simplemente, porque la Administración acreedora no ha puesto a su disposición en plazo unos elementos puramente accesorios (los "modelos" o "formularios") que permiten materializar ese cumplimiento. La conculcación de aquellos principios se manifiesta con absoluta crudeza cuando la realización tardía de la obligación debida (por mor, insistimos, de

la tardanza de la Administración en atemperarse a los requisitos temporales derivados de las normas legales) es, además, penalizada con un recargo derivado de lo que no ha sido más que una negligencia de la Administración que lo impone.

A ello cabría añadir que esa misma Administración ha tenido conocimiento puntual de los intentos fallidos del contribuyente para cumplir en plazo con sus obligaciones fiscales, mediante los oportunos escritos del sujeto pasivo en los que ha puesto de manifiesto la imposibilidad de presentar su declaración. Sin embargo, la primera vez que la Hacienda Pública se dirige al sujeto pasivo es para indicarle que se le va a aplicar un recargo por presentación tardía de la autoliquidación y del ingreso que de la misma derivaba, sin haber tenido a bien con anterioridad aportarle alguna información para que, sin contar con los "modelos" o "formularios", pudiera hacer frente en plazo a la obligación establecida en la ley reguladora del impuesto.

La conclusión expuesta aparece reforzada si se contempla la situación del contribuyente desde la perspectiva del principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas y que chocan con la lógica de las cosas. En el caso de autos, tanto la Inspección como los órganos de revisión económico-administrativos han podido constatar - a la vista de las alegaciones y de los documentos aportados por la actora- que la verdadera causa del incumplimiento no ha derivado de la voluntad del sujeto pasivo, sino de la tardanza de la Administración en poner a disposición de los contribuyentes los medios materiales (y accesorios) que permiten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. A pesar de ello, aquellos órganos han preferido dictar y confirmar -con el mayor rigor posible y sin analizar las circunstancias concurrentes- un acto administrativo de gravamen que se ha impuesto coercitivamente a un contribuyente que, precisamente en atención a las circunstancias expuestas, no tenía en modo alguno la obligación de soportar, pues -desde luego- entendemos que no le era exigible otra conducta distinta de la que efectivamente desarrolló.

Procede, en atención a las razones expuestas, estimar el recurso, anular la resolución del TEAC y de los acuerdos de los que trae causa y declarar la improcedencia del recargo impuesto.

CUARTO.- De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción, procede imponer las costas causadas en el presente recurso a la Administración demandada. La Sala considera que existe temeridad en el sostenimiento de una pretensión procesal (la conformidad a Derecho de los actos recurridos) que, como se ha visto, no sólo ha resultado claramente arbitraria, sino que ha abocado al recurrente a acudir al proceso para obtener la declaración de un derecho cuyo reconocimiento podía y debía haberse realizado con anterioridad. Es más, la defensa procesal de la Administración ha consistido, en realidad, en la inclusión de un párrafo en la contestación a la demanda en el que se hace referencia exclusivamente al transcurso del plazo para efectuar la declaración y al hecho "claro" -sin mayores especificaciones- consistente en que el actor "pudo presentar el modelo que se aprobó junto con la Orden sin tener que esperar a los impresos para realizar la declaración". Nada se dice en dicho escrito de contestación ni de las circunstancias concurrentes, ni de las alegaciones que se formulan por la parte actora, ni de los documentos que ésta aportó, omitiendo todo argumento que permita rebatir la pretensión de la actora, que descansa -como se ha dicho- en su permanente y reiterado deseo de cumplir con sus obligaciones fiscales y en la imposibilidad de efectuarlo por razones que no le son en modo alguno imputables.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad ALLIANZ COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de mayo de 2006 por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesto por la citada sociedad frente al acuerdo del Inspector-Jefe de la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de fecha 24 de junio de 2003 por el que se desestima el recurso de reposición deducido contra la liquidación de un recargo por presentación, fuera de plazo, sin requerimiento previo, de la declaración-liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades (declaración consolidada) del ejercicio 1999, debemos declarar y declaramos las

mencionadas resoluciones disconformes con el Ordenamiento Jurídico, anulándolas, dejando sin efecto, en consecuencia, el recargo impuesto al contribuyente e imponiendo a la Administración las costas procesales devengadas en el recurso.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial .

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. JESUS CUDERO BLAS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.