



Roj: **STSJ CV 995/2013 - ECLI:ES:TSJCV:2013:995**

Id Cendoj: **46250330032013100192**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Valencia**

Sección: **3**

Fecha: **27/02/2013**

Nº de Recurso: **582/2010**

Nº de Resolución: **194/2013**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION TERCERA**

En la ciudad de Valencia a veintisiete de febrero de dos mil trece

La Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres **D. JUAN LUIS LORENTE ALMIÑANA**, Presidente, D. LUIS MANGLANO SADA, D. AGUSTÍN GÓMEZ MORENO MORA, D. RAFAEL PÉREZ NIETO y D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ PORTALES, Magistrados, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA Nº 194

en el recurso contencioso administrativo nº 582/10 interpuesto por la GENERALITAT VALENCIANA, representada y asistida por el Letrado de los Servicios Jurídicos de la Generalitat Valenciana, contra la resolución adoptada con fecha 27.11.2009 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, estimatoria de la reclamación en su día formulada por "NOUGROUP INMOBILIARI, S.L." contra la liquidación emitida por la Oficina Liquidadora de Nules de los Servicios Territoriales de Castellón de la Conselleria de Economía y Hacienda de la Generalitat Valenciana. Habiendo sido parte demandada en los autos el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE VALENCIA, representado y asistido por el ABOGADO DEL ESTADO. Y Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ PORTALES.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por ley, se emplazó a la demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplicó que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución recurrida.

SEGUNDO.- Por la parte demandada se contestó la demanda mediante escrito en el que solicitó que se dictase sentencia por la que se confirme la resolución recurrida.

TERCERO.- No habiéndose recibido el proceso a prueba se emplazó a las partes para que evacuasen el trámite prevenido en el art. 64 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, y cumplido dicho trámite quedaron los autos pendientes de votación y fallo.

CUARTO.- Se señaló la votación y fallo del recurso para el día 5 de febrero de 2013.

QUINTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO



PRIMERO.- Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente a la resolución adoptada con fecha 27.11.2009 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, estimatoria de la reclamación en su día formulada por "NOUGROUP INMOBILIARI, S.L." contra la liquidación emitida por la Oficina Liquidadora de Nules de los Servicios Territoriales de Castellón de la Consellería de Economía y Hacienda de la Generalitat Valenciana -importe de 44,17 ?-, que trae causa de la imposición del recargo del 5% por presentación de la preceptiva autoliquidación fuera del plazo reglamentario, ello en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El carácter estimatorio de tal resolución del TEARV deriva del hecho de que, si bien la presentación del documento liquidatorio se efectuó fuera de plazo, el ingreso correspondiente a la autoliquidación se había producido -a través de la correspondiente entidad colaboradora- dentro del plazo legal, lo que el TEARV justifica, tras la exposición de la normativa de aplicación (art. 27 LGT ? 03 y art. 102.1 del Reglamento sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 29.5.1995), con los siguientes argumentos (FD 4º):

"Aunque la dicción de ambos artículos permite aparentemente sostener la procedencia de liquidar en el presente supuesto el citado recargo, la naturaleza indemnizatoria y no sancionadora del recargo - unánimemente proclamada por la jurisprudencia- y el contexto del propio artículo 27 apoyan claramente el ingreso fuera de plazo como presupuesto habilitante de aplicación del recargo; así cuando su apartado 2 establece que tal recargo excluirá, además de las sanciones, "los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación", está presuponiendo lógicamente que con anterioridad a la presentación de la autoliquidación no se haya producido el ingreso, porque en el supuesto de que la norma incluyera el caso de ingreso anterior a la presentación de la autoliquidación mal podría hablarse de unos intereses de demora que simplemente no existirían a tenor de lo que dispone el artículo 26 de la misma Ley : "El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria". En definitiva, una vez ingresada la cuota del Impuesto dentro del plazo reglamentario, el retraso en la presentación de la copia de la autoliquidación y documentación complementaria ante la oficina competente constituye, todo lo más, el incumplimiento formal del que, por no producir perjuicio o daño patrimonial alguno, no puede derivarse la aplicación de una medida indemnizatoria como el recargo a que se refiere el repetido artículo 27".

Por el contrario, la Generalitat Valenciana recurrente mantiene la corrección del recargo aplicado, lo que intenta sustentar en la interpretación y conjugación de los arts. 198.1 y 27 LGT ? 03 , art. 51 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (por el que se aprueba el TRLITPyAJD) y arts. 101 y 102 del Real Decreto 828/1995 (por el que se aprueba el RLITPyAJD).

La Abogacía del Estado se ha opuesto a la estimación del recurso.

SEGUNDO.- La cuestión jurídica controvertida en esta litis no ha sido resuelta por esta Sala de manera homogénea, razón por la cual, y al efecto de conferir una solución definitiva y uniforme a la misma -al menos en lo que se refiere a esta Sección-, es por lo que ésta se constituye al efecto en el presente caso con la totalidad de sus Magistrados titulares.

Sentado lo anterior, se anticipa ya que la decisión mayoritaria de la Sección se inclina a favor de considerar improcedente la imposición del recargo de que se trata en el supuesto descrito.

En esta línea hemos dictado varias sentencias, la primera de las cuales fue nuestra sentencia nº 898/2010 , en la que expresábamos lo siguiente:

"Por lo demás, y habiendo de reputarse realizado el ingreso dentro de plazo, no cabe sino concluir con la estimación del recurso, dado que *el hecho de que la declaración se presentara extemporáneamente* (además de que es un hecho que ni siquiera ha sido aducido por los codemandados como fundamento de la procedencia del recargo -en lo único que sustentan ésta es en considerar que el ingreso se efectuó fuera de plazo-) *no puede soportar tal procedencia del recargo, toda vez que la inteligencia de la norma legal que regula el recargo (interpretada atendiendo a su espíritu y finalidad - art. 3.1 del Código Civil -) revela que los recargos (que, por ende, se establecen en función del importe de la deuda) únicamente cobran sentido en los supuestos en que el ingreso se produce fuera del plazo establecido (si no fuera así, carecería de sentido que el recargo se estableciese en función del importe de la deuda) ."*

Pues bien, a los argumentos del TEARV reproducidos en el precedente fundamento jurídico y a los que constan en la sentencia referida (que asumimos) la posición mayoritaria de esta Sección considera conveniente añadir ahora una serie de reflexiones y consideraciones adicionales.



Así, y en primer lugar, entendemos que debe quedar claro que el exclusivo objeto o cuestión que nos corresponde resolver es el de si en el supuesto de que se trata (ingreso tempestivo, pero presentación del documento autoliquidatorio fuera de plazo) resulta o no de aplicación el recargo contemplado en el art. 27 LGT ?03. Por eso, aunque no negamos que la presentación de la declaración cumpla una obvia función de interés o utilidad para la Administración tributaria (en cuanto que causaliza el previo ingreso temporáneo), y ya al margen de otro tipo de consideraciones que pudieran merecer las alegaciones que se vierten por la Generalitat Valenciana en el escrito de demanda, lo cierto es que desviaríamos la cuestión sometida a nuestro enjuiciamiento si hiciéramos depender nuestra decisión de la utilidad (o, incluso, necesidad) o no de la presentación de la declaración (la que, por cierto, aunque fuera de plazo, aparece presentada antes de mediar requerimiento administrativo alguno). Tampoco nos corresponde (al menos en el marco de este proceso) determinar si, caso de no entender aplicable el recargo del art. 27 a estos supuestos, debe o no tener alguna consecuencia -y, en su caso, cuál- la presentación fuera de plazo de la declaración. No se trata de eso, sino simple y sencillamente de dilucidar si el supuesto en cuestión cumple los requisitos o entra en el campo de acción del susodicho art. 27 LGT ?03. Esta reflexión que nos parece importante destacar se torna aún más relevante si nos atenemos a la técnica normativa a la que nos tiene acostumbrados el legislador tributario.

Sentado lo anterior, y además de los razonamientos expuestos *ut supra*, entendemos que nuestra postura se ve refrendada con un detenido análisis del contenido del propio art. 27 LGT ? 03, dado que varios de los pasajes de dicha norma legal evidencian que el precepto se encuentra concebido para los supuestos en que lo presentado fuera de plazo sea no sólo el documento de la autoliquidación, sino también -y necesariamente- el correspondiente ingreso.

Así, y por de pronto, resulta significativo el apartado 2 del art. 27, cuando en su primer párrafo nos dice que "(d)icho recargo se calculará sobre *el importe a ingresar* resultante de las autoliquidaciones o sobre *el importe de la liquidación derivado* de las declaraciones extemporáneas", lo que revela que se está presuponiendo la inexistencia de ingreso previo dentro de plazo; como igualmente lo revela las referencias a los intereses de demora que se contienen en el último inciso de este párrafo y en el párrafo siguiente: si el ingreso se hubiera efectuado dentro de plazo quedaría huérfana de sentido tal referencia a intereses de demora.

También refuerza nuestra tesis (que el precepto está presuponiendo en todo momento que no existe ingreso previo dentro de plazo) el apartado 3 del mismo artículo cuando llegar a contemplar el supuesto, no ya de que no haya existido ingreso anterior, sino -incluso- de que no se produzca éste con la presentación de la autoliquidación extemporánea.

Pero es -desde luego- el apartado 5 del art. 27 el que, a nuestro juicio, elimina de manera definitiva cualquier atisbo de duda al respecto. Tal apartado viene a regular una reducción del recargo en un 25% siempre que se cumplan una serie de requisitos, entre los cuales incluye el de que "se realice el ingreso total de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea...al tiempo de su presentación (o -aunque ahora no es el caso- en el plazo del apartado 2 del art. 62 conferido tras la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea); esto es, el recargo se reduce en un 25% si el ingreso se produce al tiempo de presentarse la autoliquidación extemporánea, luego ¿cómo vamos a aplicar el recargo en su integridad si el ingreso se produjo previamente y en plazo?. A nosotros nos parece que el único encaje válido de piezas consiste en entender que sólo cuando declaración e ingreso -ambos- se han producido fuera de plazo es cuando cobra sentido, virtualidad y aplicación el art. 27 LGT ?03.

Finalmente, y al efecto de evitar que pueda producirse algún tipo de confusión al respecto, conviene aclarar que la cuestión aquí examinada y resuelta nada tiene que ver con la polémica doctrinal y judicial suscitada a propósito del apartado 3 del art. 61 LGT ?63 (resuelta en el apartado 4 del art. 27 LGT ?03 para los supuestos que se produzcan tras la entrada en vigor de esta última) y relativa a si -bajo la vigencia de la LGT?63- era o no necesario para la aplicabilidad de aquella disposición legal que las autoliquidaciones extemporáneas identificasen expresamente el período impositivo de liquidación a que se refiriesen. Tal polémica (resuelta por el Tribunal Supremo en sentido positivo) viene circunscrita -se reitera- a la necesidad, para acogerse a aquella norma, de identificar el período liquidado cuando la autoliquidación se presentaba fuera de plazo, pero en modo alguno a que fuera aplicable el recargo si el ingreso se había producido dentro de plazo (caso en el que, por cierto, tampoco resultaba aplicable tal apartado 3 del art. 61 LGT ?03), siendo precisamente el supuesto más frecuente que se planteaba en la práctica el de que un ingreso de IVA correspondiente a un determinado trimestre era ingresado en otro posterior -fuera de plazo, pero sin requerimiento previo-.

TERCERO.- No se aprecian méritos que determinen, ex art. 139.1 LJ, un especial pronunciamiento sobre las costas causadas.

Vistos los preceptos y fundamentos legales expuestos, y demás de general y pertinente aplicación



FALLAMOS

Que **DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS** el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto contra los actos administrativos identificados en el primero de los fundamentos jurídicos de esta sentencia. Sin efectuar expresa condena en las costas procesales.

A su tiempo y con certificación literal de la presente, que es firme y no susceptible de recurso, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

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

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como Secretario de la misma, certifico.

VOTO PARTICULAR

FORMULADO POR EL ILMO. SR. MAGISTRADO D. RAFAEL PÉREZ NIETO *y al que se adhiere el ILMO. SR. D. LUIS MANGLANO SADA*

RAFAEL PÉREZ NIETO, Magistrado, formula el siguiente **voto particular** frente a la sentencia mayoritaria de la que respetuosamente discrepo y lamento discrepar -pese a su fundado y razonado criterio-, lo cual es manifestación, no de una patología, sino del celo con que los miembros del colegio judicial se aplican en las funciones que les encarga el art. 117.3 CE.

Me parece que es labor de los jueces, a la hora de resolver cuestiones como la que se plantean, de indudable trascendencia y no tan solo económica, indagar en la coherencia general de las instituciones del sistema. Creo también que hemos de integrar, desde la normatividad ínsita en las instituciones, como jueces sujetos al Derecho además de a la ley, los aparentes vacíos legales y no meramente dejar constancia de ellos: afirmo que la vigente Ley General Tributaria ofrece un sistema coherente de instituciones fácil de reconocer y enraizado en nuestra cultura tributaria. Cosa distinta es que a los intérpretes pueda no satisfacerlos, en diversa medida, la letra y el acabado final del sistema.

Nada descubro al señalar a la gestión tributaria como la actividad vertebral de la Administración Tributaria. La gestión de los tributos es lo que mejor define y justifica -también desde la óptica del deber de contribuir- la labor de la Administración Tributaria; no tanto la recaudación, pues la gestión de los tributos es un concepto y una actividad más amplios que su ingreso. Y esto vale tanto para la Administración Tributaria como para los ciudadanos pues lo importante es que cumplan las normas tributarias -con todas ellas- y no sólo pagar lo que deban.

La Ley General Tributaria ofrece un sistema coherente y progresivo ante posibles incumplimientos de los deberes tributarios. En efecto, contempla un elenco de recargos cuya intensidad y cuantía se incrementan proporcionalmente conforme crece y se prolonga el eventual incumplimiento de deberes tributarios, y así es, mientras dicho cumplimiento se considere, podría decirse, menor, pues en otro caso, si se está ante un incumplimiento más grave, se hará precisa entonces la reacción punitiva -una sanción en sentido estricto- como *ultima ratio* tendente a preservar la gestión del tributo.

Centrándome ya en la cuestión litigiosa, recuerdo que conforme al art. 19 LGT, "(l)a obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria", si bien, además de dicha obligación principal, concurren en efecto otras para el sujeto pasivo, como son las obligaciones tributarias formales que con carácter general contempla el art. 29 de la misma ley, y que son descritas como aquellas que, "sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros". Entre estas obligaciones formales se encuentra la de presentar declaraciones tributarias [apartado 2 c)], previendo el art. 27 determinado recargo caso de presentación extemporánea de las declaraciones que haya tenido lugar sin requerimiento previo.

La presentación de la declaración tributaria no es un mero formalismo vacío de contenido. Antes bien, es el mecanismo procedimental sobre el que orbita la gestión del tributo. Como alega la representación de la Generalitat Valenciana, sólo a través de la presentación de la declaración puede la Administración Tributaria controlar tanto la existencia del hecho imponible como el cumplimiento de la principal obligación tributaria en todos sus aspectos. Mal puede la Administración comprobar la causa de determinado ingreso dinerario si previamente no es informada, por el sujeto pasivo, de la existencia sobrevenida de un hecho imponible.



Repárese además que el art. 27 LGT está contemplando expresamente el recargo ante la extemporaneidad, no del ingreso de la deuda, sino de la declaración tributaria.

El TEAR centró su decisión en una interpretación sistemática con el art. 26 LGT , precepto que define el interés de demora, resaltando el TEAR el carácter indemnizatorio de dicho interés.

Dejando a un lado que el recargo litigioso no es el contemplado en el citado art. 26, y siendo innegable el componente igualmente reparador o indemnizatorio tanto del interés de demora como el del recargo del art. 27 LGT , conviene no olvidar que los recargos tributarios tienen asimismo "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" y que suponen "un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento" (STC 276/2000 , FJ 3), por lo que el referido razonamiento del TEAR no es de recibo, pues no trasciende del aspecto indemnizatorio de la cuestión y dado que no contempla otro más amplio, el relativo a la gestión tributaria, la cual precisa que las declaraciones tributarias se presenten por los obligados tributarios en tiempo y forma, pues otra cosa menoscaba los intereses generales, que es lo que trata de prevenir la advertencia del recargo del art. 27 LGT .

Declarar fuera de plazo es una incidencia rechazable jurídicamente, por mucho que el ingreso sea tempestivo. El deber ciudadano de contribuir es más que pagar, del mismo modo la gestión tributaria que incumbe a la Administración es bastante más que cobrar. Tampoco me parece coherente ni proporcionado con el sistema legal que la reacción ante estos incumplimientos de declarar tempestivamente sea "sancionar"; yo me pregunto...¿sancionar? ¿qué infracción típica?

Conforme al voto mayoritario, los obligados que hayan ingresado en plazo podrán declarar cuando lo consideren oportuno sin consecuencia negativa alguna; ellos, no la ley, determinarán el comienzo de la gestión del tributo. Pero esto es una consecuencia absurda que no asumo desde la letra y el sistema de la LGT.

En definitiva y en mi opinión, las alegaciones de la parte recurrente ofrecen una base atendible, por lo deberíamos haber estimado su recurso contencioso-administrativo.