

EDJ 2015/69814

Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 7ª, S 20-4-2015, rec. 209/2014
Pte: Fernández Dozagarat, Begoña

Resumen

Tasa sobre el juego. Recargo por presentación extemporánea. La actividad del juego on line está sujeta a la tasa de juego recogida en el Decreto 3059/1966, por lo tanto, los ejercicios anteriores a la Ley 13/2011 quedan sujetos a dicho tributo, y por tanto la presentación de las autoliquidaciones extemporáneas sufren un recargo, que cuando se realiza sin requerimiento previo por parte de la Administración, como es el caso (FJ 5), al no tener carácter sancionador, no requiere probarse la existencia de culpa ni alegar la aplicación de una interpretación razonable de la norma (FJ 6). En materia tributaria no cabe apreciar la existencia del principio de confianza legítima (FJ 7).

NORMATIVA ESTUDIADA

Ley 13/2011 de 27 mayo 2011. Regulación del juego

dfi.5 , dtr.8

Ley 56/2007 de 28 diciembre 2007. Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información
dad.20

Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria
art.27

RDL 16/1977 de 25 febrero 1977. Aspectos Penales, Administrativos y Fiscales del Juego
art.3

D 3059/1966 de 1 diciembre 1966. TR Tasas Fiscales
art.36

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	3
FUNDAMENTOS DE DERECHO	3
FALLO	8

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

ACTO ADMINISTRATIVO

CLASES

Actos propios

De la Administración

JUEGOS DE AZAR

CUESTIONES GENERALES

Normativa

Autorización

Fiscalidad

MODALIDADES

Otros juegos

TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y EXACCIONES PARAFISCALES

TASAS

Fiscal sobre el juego

TRIBUTOS

DEUDA TRIBUTARIA

Recargos

RECAUDACIÓN

Regularización voluntaria extemporánea

FICHA TÉCNICA

Favorable a: Hacienda estatal; Desfavorable a: Contribuyente

Procedimiento: Recurso contencioso-administrativo

Legislación

Aplica dfi.5, dtr.8 de Ley 13/2011 de 27 mayo 2011. Regulación del juego

Aplica dad.20 de Ley 56/2007 de 28 diciembre 2007. Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información

Aplica art.27 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Aplica art.3 de RDL 16/1977 de 25 febrero 1977. Aspectos Penales, Administrativos y Fiscales del Juego

Aplica art.36 de D 3059/1966 de 1 diciembre 1966. TR Tasas Fiscales

Cita RDL 20/2011 de 30 diciembre 2011. Medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público

Cita Ley 56/2007 de 28 diciembre 2007. Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información

Cita art.3.2, art.25 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Cita Ley 53/2002 de 30 diciembre 2002. Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social

Cita art.130 de Ley 29/1998 de 13 julio 1998. Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

Cita dad.15 de LO 6/1985 de 1 julio 1985. Poder Judicial

Cita art.25, art.31.1 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española

Cita RDL 16/1977 de 25 febrero 1977. Aspectos Penales, Administrativos y Fiscales del Juego

Cita D 3059/1966 de 1 diciembre 1966. TR Tasas Fiscales

Jurisprudencia

Cita STC Sala 2ª de 14 diciembre 1988 (J1988/555)

Cita STC Sala 2ª de 26 mayo 1988 (J1988/412)

Cita STC Sala 2ª de 26 julio 1983 (J1983/69)

Cita STC Sala 2ª de 2 diciembre 1982 (J1982/73)

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000209 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03302/2014

Demandante: ELECTRAWORKS ESPAÑA PLC

Procurador: Dª. SILVIA VÁZQUEZ SENÍN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

Madrid, a veinte de abril de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso administrativo número 209/14, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido la entidad ELECTRAWORKS ESPAÑA PLC representada por la Procuradora Dª Silvia Vázquez Senín, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 13 febrero 2014 en materia de recargos por presentación extemporánea; se ha personado la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado. Siendo ponente la señora Dª BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT, Magistrada de esta Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- : Por la entidad ELECTRAWORKS ESPAÑA PLC representada por la Procuradora D^a Silvia Vazquez Senin, se presentó recurso contenciosos-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 13 febrero 2014.

SEGUNDO.- : Por decreto de fecha 26 junio 2014 se admitió el precedente recurso y se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

TERCERO.- : Una vez recibido el expediente, por diligencia de ordenación se concedió a la parte recurrente el plazo de veinte días para que formalizase la demanda, que efectuó el 12 noviembre 2014, y por diligencia de ordenación se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días.

CUARTO.- : Por decreto de fecha 3 diciembre 2014 se fijó la cuantía del presente procedimiento en 2.077.180'90 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- : La parte recurrente la entidad ELECTRAWORKS ESPAÑA PLC interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEAC de 13 febrero 2014 (rg 7410/2012, 7411/2012 y 7412/2012) que se basa en los hechos siguientes: el 21 mayo 2012 la actora presentó las autoliquidaciones, modelo 685, por la tasa fiscal sobre el juego 2009, 2010 y 2011, ingresando 4.356.825'41Eur., 5.431.465'02Eur. y 2.246.100'03Eur. respectivamente. La Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid emitió propuestas de liquidación de los recargos por la presentación extemporánea de esas autoliquidaciones, siendo notificadas el 3 julio 2012. Tras las alegaciones de la actora, la Oficina Gestora emitió las liquidaciones de los recargos dado que las autoliquidaciones presentadas habían sido extemporáneas por 833 días, 469 días y 332 días respectivamente, resultando las siguientes cuantías a ingresar: 932.606'54Eur., 891.888'11Eur. y 252.686'25Eur. respectivamente, incluyendo los intereses de demora. Contra cada una de ellas la actora formuló las reclamaciones económico administrativas correspondientes ante el TEAC que fueron acumuladas y se desestimaron en fecha 13 febrero 2014. Contra esta resolución se interpone el presente recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO.- : La parte recurrente en la demanda expone que la actora es una empresa constituida e inscrita en Malta y con domicilio fiscal en dicho país, perteneciente al grupo internacional Bwin.party dedicado a la actividad de juego on line o juego remoto. El grupo es el resultado de la fusión por absorción el 31 marzo 2011 de la sociedad PartyGaming Plc por la sociedad absorbente y Bwin Interactive Entertainment AG como sociedad absorbida. Como consecuencia de la fusión se produjo la integración de ambos grupos, disolviéndose Bwin Interactive Entertainment AG y transmitiéndose sus activos y pasivos a PartyGaming Plc, la cual cambió su domiciliación por la actual Bwin.party Digital Entertainment PLC. La actora es una filial indirectamente participada al 100% por Bwin.party Digital Entertainment PLC. Desde su constitución el grupo presta los servicios por medios telemáticos ofreciendo una variedad de juegos on line a través de su plataforma de sistemas integrados, utilizando diversos portales y varias marcas y asociaciones secundarias, incluyendo salas de póquer, casinos en línea, bingo Pon line, apuestas deportivas, juegos etc..... Para la realización de su actividad el grupo tiene concedidos los respectivos títulos habilitantes que les autorizan el desarrollo de la actividad. En España, debido a la ausencia de una regulación de juego específica sobre el juego remoto, en particular durante los años 2009, 2010 y 2011, el grupo ofrecía juego remoto a través de sus páginas web a las cuales accedían los jugadores, incluyendo los localizadores en territorio español, desarrollando su actividad desde el país de residencia de sus entidades operativas, donde contaban con las autorizaciones exigidas para ello y donde tributaban de acuerdo con la normativa local en vigor.

Se publicó en el BOE la Ley de Ordenación del Juego de 27 mayo, y la actora solicitó las licencias necesarias para operar diversos juegos on line en España y licencias generales y licencias singulares. En virtud de la DT8^a de la Ley del Juego, modificada por RD Ley 20/2011 de 30 diciembre el Grupo siguió ofreciendo sus servicios de juego on line en las mismas condiciones a la espera de la adjudicación de las licencias aunque liquidando el nuevo impuesto sobre el juego. Las licencias solicitadas se otorgaron con carácter provisional de 1 junio 2012 y definitivas el 4 abril 2013. En ese lapso de tiempo se produjeron diversos acontecimientos. El 29 marzo 2012 la actora recibió el requerimiento de información por parte de la ONIF. Los días 20 y 24 abril hubo dos comparecencias ante la ONIF. El 16 mayo 2012 hubo otra comparecencia ante la ONIF. El 21 mayo 2012 se presentaron autoliquidaciones de la Tasa Fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, Decreto 3059/1966, de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 y por un importe conjunto de 12.034.390'46Eur.. Asimismo los días 21 y 22 mayo 2012 se presentaron las autoliquidaciones de la tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias regulada en el RD Ley 16/1977, referidos a los ejercicios 2009 y 2010 y a los dos primeros trimestres del 2011 en cuanto a casinos, y a los ejercicios 2009, 2010 y 2011 en cuanto a máquinas de azar, procediendo al ingreso de 13.510.002'19Eur. y sobre las que se giró la liquidación del recargo por extemporáneas. La presentación de las autoliquidaciones se efectuó cuando quedaban pocas semanas para que expirase el plazo del otorgamiento de las licencias provisionales y a la saber de que la DGOJ no adjudicaría las mismas al operador de juego que prestase sus servicios desde el extranjero si antes no procedía al pago de las cuotas correspondientes a la tasa fiscal sobre apuestas que supuestamente se habría devengado durante los ejercicios previos a la Ley del Juego en los que había desarrollado su actividad. Además en esa misma fecha se aportó a la ONIF copia de las autoliquidaciones. En fecha 3 junio 2012 se le notificaron al actor propuestas de liquidación por recargos por la presentación extemporánea de las autoliquidaciones y sin requerimiento previo. Se presentaron alegaciones y se estimaron en parte notificándose el 3 septiembre 2012, y el 4 septiembre 2012

se le notifica la apertura de un nuevo expediente sobre los recargos por presentación extemporánea, siendo las alegaciones rechazadas y el 10 octubre 2012 se le notifican las alegaciones por los recargos. El 19 septiembre 2012 se ingresaron las cantidades por un importe conjunto de 2.077.180'90Eur.. La actora considera improcedente tales liquidaciones por la inaplicabilidad de la tasa fiscal de apuestas a la actividad de apuestas on line en los ejercicios 2009, 2010 y 2011, y que la actora presentó las autoliquidaciones en fechas previas a la obtención de las licencias para operar en España. Que el TEAC ha obviado las razones por las cuales se presentaron las autoliquidaciones. Los recargos por presentación extemporánea no son de aplicación automática deben tenerse en cuenta las circunstancias en las que se ha producido el retraso. Las circunstancias particulares que concurren en la presentación extemporánea son la situación de alegabilidad de la actividad del juego on line en España antes de la entrada en vigor de la Ley del Juego, existía un vacío legal en que la actividad del juego remoto no se encontraba regulada. La no sujeción a la tributación en España del juego on line antes de la entrada n vigor de la Ley del Juego. La normativa en España solo cubría el juego presencial y no las distintas modalidades del juego remoto por lo que no estaban sometidas al marco regulador en el plano fiscal y administrativo etc... La Ley del Juego establece en el arr. 9.6 las condiciones para el otorgamiento de licencias entre ellas que se esté el operador al corriente del pago de las obligaciones fiscales. Esta exigencia era sorpresiva para la actora y la AEAT se apartaba de lo legalmente establecido siendo incoherente con sus propios actos ya que no exigía el pago a los operadores de juego remoto. Ello dejaba a los operadores de juego on line en absoluta indefensión. Por ello ante la posibilidad de que el acceso al juego on line se viera frustrado por no realizarse el pago de la tasa fiscal sobre apuestas y ante la ausencia de liquidación tributaria, aunque la administración había solicitado la documentación al respecto, es por lo que la actora procedió a cumplir con el pago espontáneo de los tributos. La presentación de las autoliquidaciones no fue voluntaria, estaba inducida por las circunstancias anteriores que operaron como un requerimiento previo solicitando documentación y sin desarrollar procedimiento inspector alguno. Y si la administración consideraba que era exigible la tasa fiscal sobre apuestas de haber iniciado los mecanismos para ello. La demora en la presentación de las autoliquidaciones no puede atribuirse a la parte actora y que existió requerimiento el cual no puede quedar circunscrito a un acto expreso pues los actos de la administración tributaria como diversas actuaciones de requerimiento de información de la ONIF deben reputarse como requerimiento. Desnaturalización del recargo por presentación extemporánea, vulneración de los principios de proporcionalidad y de justicia material de confianza legítima y de interpretación razonable de la norma. E improcedencia del recargo por improcedencia de la aplicación de la tasa fiscal sobre apuestas a la actividad del juego on line. Y suplica que se tenga por presentado el recurso contencioso administrativo, por deducida la demanda y se dicte sentencia por la que se estime el presente recurso y se deje sin efecto la resolución impugnada del TEAC de 13 febrero 2014, se acuerde la anulación de dicha resolución así como de las liquidaciones de las que trae causa por no ser conformes a derecho, y se reconozca el derecho de la actora a la recuperación del importe de 2.077.180'99Eur. indebidamente ingresado, junto con los intereses de demora y se disponga lo necesario para su devolución, junto con todo lo demás que proceda, con condena en costas a la administración.. El Abogado del Estado manifiesta que no existió requerimiento previo a la recurrente para que abonase la tasa fiscal 2009, 2010 y 2011. Niega el carácter sancionador de los recargos y considera inaplicable el principio de proporcionalidad y solicita que se desestime la demanda con imposición de costas a la actora.

TERCERO.- : El centro nuclear del presente recurso contencioso administrativo consiste en determinar si el ofrecimiento al público o comercialización de juegos on line, de juegos de azar o de apuestas, en los años 2009, 2010 y 2011 determinaba la aplicación del texto refundido de tasas fiscales y por ello se deberían de abonar las tasas correspondientes.

La parte actora manifiesta que durante los años 2009, 2010 y 2011, el grupo ofrecía juego remoto a través de sus páginas web a las cuales accedían los jugadores, incluyendo los localizadores en territorio español, desarrollando su actividad desde el país de residencia de sus entidades operativas. En mayo 2012 se presentaron las autoliquidaciones de la tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias regulada en el RD Ley 16/1977, referidos a los ejercicios 2009 y 2010 y a los dos primeros trimestres del 2011 en cuanto a casinos, y a los ejercicios 2009, 2010 y 2011 en cuanto a máquinas de azar. La actora considera la inaplicabilidad de la tasa fiscal de apuestas a la actividad de apuestas on line en los ejercicios 2009, 2010 y 2011, y que la actora presentó las autoliquidaciones en fechas previas a la obtención de las licencias para operar en España.

Para resolver la cuestión mencionada hay que atender a la Ley 56/2007 de 28 diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información en su Disposición adicional vigésima establece: "Regulación del juego.

El Gobierno presentará un Proyecto de Ley para regular las actividades de juego y apuestas, en particular las realizadas a través de sistemas interactivos basados en comunicaciones electrónicas, que atenderá a los siguientes principios:

1. Asegurar la compatibilidad de la nueva regulación con la normativa aplicable a otros ámbitos vinculados a la prestación de este tipo de servicios, y, en especial, a la normativa de protección de los menores, de la juventud, de grupos especialmente sensibles de usuarios así como de los consumidores en general, además del ámbito de protección de datos de carácter personal y de servicios de la Sociedad de la Información.

2. Establecer una regulación sobre la explotación de actividades de juego por sistemas interactivos de acuerdo con la normativa y los principios generales del derecho comunitario.

3. Articular un sistema de control sobre los servicios de juego y apuestas por sistemas interactivos que garantice unas condiciones de mercado plenamente seguras y equitativas para los operadores de tales sistemas así como unos adecuados niveles de protección de los usuarios. En particular, deberá regular la actividad de aquellos operadores que ya cuenten con una autorización para la presentación de los mencionados servicios otorgada por las autoridades de cualquiera de los Estados miembros de la Unión Europea.

4. Establecer un sistema de tributación sobre los servicios de juego y apuestas por sistemas interactivos atendiendo al origen de las operaciones objeto de tributación. La regulación deberá igualmente prever un sistema de distribución de la tributación obtenida como

consecuencia de la explotación de servicios de juego y apuestas por medios electrónicos en España entre la Administración Estatal y las Comunidades Autónomas, teniendo en cuenta la especificidad fiscal de los regímenes forales.

5. La actividad de juego y apuestas a través de sistemas interactivos basados en comunicaciones electrónicas sólo podrá ejercerse por aquellos operadores autorizados para ello por la Administración Pública competente, mediante la concesión de una autorización tras el cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan. Quien no disponga de esta autorización no podrá realizar actividad alguna relacionada con los juegos y apuestas interactivos. En particular, se establecerán las medidas necesarias para impedir la realización de publicidad por cualquier medio así como la prohibición de utilizar cualquier medio de pago existente en España. Por otra parte, se sancionará de conformidad con la legislación de represión del contrabando la realización de actividades de juego y apuestas a través de sistemas interactivos sin contar con la autorización pertinente.

6. La competencia para la ordenación de las actividades de juegos y apuestas realizadas a través de sistemas interactivos corresponderá a la Administración General del Estado cuando su ámbito sea el conjunto del territorio nacional o abarque más de una Comunidad Autónoma".

La . Modificación de las tasas sobre el juego.

1. El apartado 1.º del artículo 3 del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar, quedará redactado de la siguiente forma:

«1.º Constituye el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la , de regulación del juego.»

2. El artículo 36 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de Tasas Fiscales, quedará redactado de la siguiente forma:

«Artículo 36. Hecho imponible.

Se exigirán estas tasas por la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la , de regulación del juego.

Su exacción corresponderá al Estado cuando el ámbito territorial de participación sea estatal.»

El Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, establece en el art. 3 :

"Con independencia de los tributos estatales y locales a que estén sometidas, con arreglo a la legislación vigente, las sociedades o empresas que desarrollan las actividades a que se refiere el presente Real Decreto-ley, los casinos y demás locales, instalaciones o recintos autorizados para el juego, quedaran sujetos a la Tasa Fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, en las siguientes condiciones:

· 1.º-Constituye el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la , de regulación del juego. INCLUDEPICTURE "http://noticias.juridicas.com/bitmaps/sp.gif" * MERGEFORMATINET

· 2.º- Sujeto Pasivo: Serán sujetos pasivos de la tasa los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar.

Serán responsables solidarios de la tasa los dueños y empresarios de los locales donde se celebren.

· 3.º- Base Imponible: Será la base imponible de la tasa, los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar...".

Por su parte el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las Tasas Fiscales, en su redacción dada por la y Ley 53/2002 dice en su artículo 36 :

"Hecho imponible

Se exigirán estas tasas por la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

Su exacción corresponderá al Estado cuando, cualquiera que sea el medio manual, técnico, telemático o interactivo a través del cual se realicen las actividades gravadas, el ámbito territorial de participación sea nacional o superior al de una Comunidad Autónoma. Por el contrario, será exigible por cada concreta Comunidad Autónoma cuando el ámbito territorial de participación no exceda del suyo propio."

CUARTO.- : Determinado el anterior grupo de normas, hay que declarar que las tasas por la celebración de juegos de azar y de apuestas con anterioridad a la estaba prevista en el grupo normativo señalado, cualquiera que sea el medio manual, técnico, telemático o interactivo, lo cual indica que cualquiera de estas modalidades de juego está sujeta a la liquidación de las tasas correspondientes. La terminología empleada cualquiera que sea el medio manual, técnico, telemático o interactivo permite englobar dentro de ese concepto el juego remoto o juego on line.

La actora considera que la actividad de juego on line previa a la no estaba sujeta al pago de la tasa de juego. Sin embargo debemos señalar que el juego on line hay que reconocerlo como una forma de juego por medios telemáticos, modalidad para la que si está prevista la tasa del juego. La actora es claramente sujeto pasivo del pago de la tasa ya que se sirve de medios tecnológicos o telemáticos para ofrecer su modalidad de juego, que no es presencial, es juego on line. Y por ello debemos recordar, de nuevo, lo expuesto en el art. 36 del Decreto núm. 3059/1966, de 1 diciembre (redacción dada por , y Ley 53/2002 vigentes desde 1 enero 2003 hasta 31 30 mayo 2011) donde se contemplan los supuestos de participación a través de medios técnicos, telemáticos o interactivos, disponiendo que, en función de la determinación de la base en función de dicha modalidad de participación, "estos medios deberán contener el procedimiento o los elementos de control necesarios que garanticen su completa exactitud".

QUINTO.- : El art. 27 LGT establece: "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

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.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento".

La parte actora manifiesta que existió previo requerimiento porque el mismo no consiste en un acto expreso de la Administración, ese requerimiento se produce con los constantes actos de la Administración. Pero hay que recordar que no sirve cualquier acto de la Administración como parece dar a entender el recurrente, son tan solo aquellos actos a los que se refiere el art. 27.1 transcrito. En el presente caso tan solo se produjeron peticiones e requerimiento de información, pero no peticiones conducentes al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. Se produjeron requerimientos de información por parte de la ONIF solicitando documentación y hubo comparencias ante la misma, pero aún no eran actuaciones conducentes al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. No se había iniciado ningún procedimiento de regularización tributaria, de comprobación e inspección. El recurrente era no solo consciente de que ello se podría producir como consecuencia de los requerimientos de información y también era consciente de que la entrada en vigor de la Ley de Ordenación del Juego para obtener las licencias y las autorizaciones necesarias le exigía, en el art. 9, estar al

corriente en el pago de los tributos que le correspondieran, y ello fue la razón de que procediera a la regularización de la tasa del juego e los ejercicios 2009, 2010 y 2010 porque no cumplía con tales condiciones y ello enturbiaba la posible obtención de las licencias para operar con el juego on line. No hubo requerimiento previo, ni inducción al pago del tributo, éste se produjo voluntariamente porque el recurrente era consciente de su incumplimiento y era consciente de que si no satisfacía los mismos perjudicaba su posible negocio de juego on line en España.

SEXTO.- : Por otra parte, respecto del resto de alegaciones de la demanda, la parte actora conoce la posición de la Sala ante la cuestión suscitada referida al pago del recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones puesto que no ostenta un carácter sancionador, por lo que no puede alegarse como justificación una interpretación razonable de la norma que no tenía más que una única interpretación. Así hacemos referencia a las sentencias de fecha 13 junio 2011, 7 febrero 2013 y también a la de fecha 15 julio 2013 en donde se hace referencia a la sentencia de 17 de diciembre de 2012 (Rec. 536/11), al señalar que:

«... El artículo 27 ni es una sanción ni requiere concurrencia de culpa. Para la aplicación del régimen de recargos regulado en el transcrito artículo 27 de la Ley General Tributaria, es necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos: - Que se presente la correspondiente declaración o autoliquidación omitida o bien una complementaria que rectifique la anterior formulada en plazo. En ambos casos deberá hacerse constar expresamente el período impositivo a que se refieren las bases y cuotas del Impuesto que son objeto de regularización. - Que la declaración sea extemporánea, es decir, que su presentación se realice una vez finalizados los plazos previstos por la normativa reguladora de los distintos tributos. - Que de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada resulte una deuda tributaria a ingresar.

- Que la presentación se efectúe de manera espontánea, sin que haya mediado los requerimientos previos de los órganos de la Administración tributaria señalados en la norma. (...) Recargo que no tiene carácter sancionador, sino que constituye una obligación del obligado tributario por la presentación de autoliquidación o declaración fuera del plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria junto con el ingreso de la deuda. En términos similares se ha pronunciado esta Sección en supuestos similares, así, entre otras, en Sentencia de 5 de julio de 2010 -recurso 28/09 - : "... los recargos por declaración extemporánea constituyen obligaciones tributarias accesorias "que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria" (art. 25, Ley 58/2003). Y más concretamente, 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 (art. 27.1, idem). Tales prestaciones accesorias se devengan, por tanto, ope legis, por el hecho de la presentación de la declaración o autoliquidación fuera de plazo, y el montante de las mismas "se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración" (art. 27.2, idem). Al establecer la Ley que el recargo se devenga automáticamente, al transcurso del plazo de presentación, no exige la concurrencia de un perjuicio económico..." ».

- El Tribunal Constitucional en diversas ocasiones (por todas, STC 239/1988), señala que " los postulados del art. 25 CE no pueden aplicarse a ámbitos que no sean los específicos del ilícito penal o administrativo, siendo impropio su aplicación extensiva o analógica, como resulta de las SSTC 73/1982 , 69/1983 y 96/1988 , a supuestos distintos o a actos, por su mera condición de ser restrictivos de derechos, si no representan el efectivo ejercicio del ius puniendi del Estado o no tienen un verdadero sentido sancionador". Y los recargos por extemporaneidad no tienen un carácter sancionador por el mero hecho de ser persuasivos.

- También hay que señalar que el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre, tiene declarado (F.J.) que "el art. 31.1 CE habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no sólo la de «compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos», sino también la de «salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse». Hay que señalar que el propio Tribunal Constitucional dice que hay que reconocer el esfuerzo realizado en pro de 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 ello, en realidad, la doctrina del Tribunal Constitucional viene aceptando que el recargo cuyo importe se aleja del de la sanción no tiene carácter sancionador.

- Y conoce la postura del TS en sentencia de veinte de Marzo de dos mil quince que inadmite el recurso de casación contra la sentencia de esta Sala y Sección de 7 febrero 2012 (recurso 338/11).

SÉPTIMO : Respecto a la falta de proporcionalidad basada en el actual artículo 3.2. de la Ley General Tributaria , que establece que "La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios". Dice la parte actora que la Hacienda no sufrió perjuicio alguno vulnerando los recargos exigidos ese principio de proporcionalidad mencionado. Es verdad que el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública no es igual que si no hubiera ingresado cantidad alguna, pero la vulneración del principio de proporcionalidad debe ser rechazado. El legislador, en ejercicio de la "libertad configurativa" reconocida por la Constitución para dar efectividad al sistema tributario, estableció una serie de recargos en los que existe el rasgo común que es el transcurso del plazo voluntario de ingreso. Que el porcentaje del recargo difiera en función del mayor o menor retraso responde a la opción legítima del legislador y dentro de cada segmento temporal de los indicados por la ley, que el ingreso se realice antes o después, responde ya a la conducta del interesado.

Tampoco ha habido vulneración del principio de confianza legítima, como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2009 (recurso de casación nº 2347/2007), el principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles".

Y que, en materia de pago de tributos, no cabe apreciar la existencia del principio de confianza legítima para privar a la Administración de su derecho a percibir el importe de un tributo que se le devenga y de percibir los recargos por pago extemporáneo. El único que ostentaba cierta confianza en que en los supuestos de juego on line y hasta el año 2011 no se le exigiera el pago de la tasa era el propio recurrente. Cuando comprobó que si no estaba al corriente de pago de los tributos no cumplía las condiciones a que estaba obligado si quería continuar con su negocio de juego on line, fue cuando procedió a su abono tardío. La Administración no ha vulnerado el principio de confianza legítima. Además, tales principios no pueden llevarse al extremo de hacerlos prevalecer sobre el principio de legalidad, y el hecho de que con anterioridad no hubiese satisfecho tributo.

Por todo lo expuesto, debe desestimarse el presente recurso contencioso administrativo y por aplicación del art. 130 LJCA se imponen las costas a la parte actora.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLO

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad ELECTRAWORKS ESPAÑA PLC representada por la Procuradora D^a Silvia Vázquez Senín, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 13 febrero 2014 en materia de recargos por presentación extemporánea .

Con imposición, a la parte demandante, de las costas procesales causadas en esta instancia.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que contra la misma puede prepararse recurso de casación ante esta Sección, en el plazo de 10 días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7^a de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial. Una vez firme devuélvase el expediente al órgano de procedencia con testimonio de la misma.

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

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079230072015100135