

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057927

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 12 de febrero de 2015

Vocalía 9.^a

R.G. 2627/2012

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. No se aprecia culpabilidad. *Transmisión de terrenos para construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Exención provisional. Incumplimiento del plazo de presentación cédula de calificación VPO.* La culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria. Por otro lado, se entiende por negligencia cualquier descuido en la atención de las normas aplicables, realizando una actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por aquellas, es decir, no se exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Además, no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que solo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor. Así, en cuanto al requisito subjetivo para la procedencia de una sanción, debemos recordar que la Ley 58/2003 (LGT) exige la concurrencia de culpabilidad en la conducta del infractor, aunque sea en su grado mínimo de simple negligencia. Dicho esto, en el caso que se analiza, una vez transcurrido el plazo de tres años desde la fecha del reconocimiento de la exención provisional sin haberse presentado la correspondiente calificación administrativa de VPO, ni haberse acreditado que la demora en su obtención sea imputable a la Administración, se pierde el derecho a la exención, que tenía el carácter de provisional. Se entiende que, incumplido el requisito, ha de regularizarse excluyendo la exención y practicar la liquidación correspondiente, pero no debe sancionarse. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 79, 178, 179, 183 y 191.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

Constitución Española, art. 31.

En la Villa de Madrid, en fecha 12 de febrero de 2015, en la Reclamación Económico-Administrativa que en única instancia pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesta por "**A, S.A.**", con domicilio a efectos de notificaciones en, CL contra acuerdo sancionador de 152.283,74 € dictado por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid en relación a una regularización por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD)

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Mediante escritura pública, otorgada el 25 de Julio de 2007 ante la Notaria de Madrid D^a. Isabel Estape Tous, bajo el número 2.291 de su protocolo, las entidades mercantiles "DAI, S.A", "A, S.A", "HF, S.A" y "MPYGI, S.L" (actuando todas ellas a través de sus representantes legales) adquieren, en pro indiviso, de D^a. Isabel una porción de finca rústica – Coto redondo titulado de "De ...", finca nº ... del Registro de la Propiedad de Madrid –, equivalente a 517.635,66 m2. Se señala expresamente que el 63,308841% de la finca se había transmitido, a fecha 25 de Junio de 2004, al Instituto de la Vivienda de Madrid ("IVIMA") – teniendo constancia registral como finca independiente –, hecho conocido por los adquirentes. Asimismo, se indica que la finca se encontraba incluida en el SECTOR U.Z.P 3.01 , calificándose como "suelo urbanizable programado, habiéndose producido la aprobación del Plan Parcial mediante acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Madrid de 28 de Marzo de 2007.

Las porciones de la finca que adquieren las entidades señaladas son: "DAI, S.A." una porción indivisa del 17,93750495%; "**A, S.A**" una porción indivisa del 1,05514735%; "HF, S.A" una porción indivisa del 1,05514735%; y "MPYGI, S.L" una porción indivisa del 1,05514735%, quedando estipulado, como precio de venta, 87.019.281,14 € a satisfacer por aquéllas en la misma proporción a las participaciones adquiridas. Del pago, se señala en la propia escritura que la parte vendedora admite haber recibido 1.000.000 € con carácter previo a la firma (500.000 € abonados por "DAI, S.A"; 250.000 € por "A, S.A" y 250.000 € abonados por "HF, S.A"), recogiendo que el pago del resto del precio (86.019.281,14 €) se efectúa en el mismo acto de otorgamiento, mediante la entrega de cuatro cheques bancarios nominativos a nombre de la vendedora (por importes de 9.000.000 €; 32.000.000 €; 15.019.281,14 € y 30.000.000 €, respectivamente).

Finalmente, se señala también que los compradores solicitan expresamente la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por ir destinada, la finca transmitida, a la promoción de viviendas con algún tipo de protección.

Con fecha 7 de agosto de 2007 se presentó autoliquidación por la citada operación, declarando la operación como exenta por ser destinado el inmueble adquirido a la construcción de Viviendas de Protección Oficial.

Segundo.

El 1 de Marzo de 2010, la Subdirectora General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, dicta comunicación de inicio de procedimiento de verificación de datos (en relación con la operación descrita) poniendo en conocimiento de la interesada una propuesta de liquidación provisional amparada en entender no debidamente acreditado el derecho a la exención pretendida, en las condiciones en que éste se establece.

Así, dicha propuesta, partiendo del valor declarado por la adquisición, y teniendo en cuenta la proporción correspondiente a "**A, S.A**", determina una cuantía a ingresar de 344.543,00 €, incluyendo intereses de demora (39.975,52 €). La notificación se produce el 16 de Marzo de 2010.

Tercero.

El 26 de Marzo de 2010, "**A, S.A**" presenta escrito de alegaciones contra la propuesta de liquidación descrita. Señala en su escrito que, si bien es cierto que no se ha obtenido la Cédula de Calificación relativa a la finca en cuestión, no puede negársele el derecho a la exención recogida en el artículo 45.I.B)12 del Texto Refundido del Impuesto porque el plazo de tres años que allí se señala debe contarse desde la fecha de la operación (que es la del otorgamiento de la escritura), es decir, el 25 de Julio de 2007. Por tanto, antes del 25 de Julio de 2010 no puede regularizarse una situación tributaria por entender incumplido un requisito vinculado a un plazo no transcurrido.

A mayor abundamiento, señala que no ha sido posible iniciar la construcción de la promoción correspondiente por circunstancias ajenas a su propia voluntad.

Cuarto.

El 11 de Octubre de 2010, la Subdirectora General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid dicta comunicación de inicio de un nuevo procedimiento de verificación de datos, en relación a la entidad y operación referidas, reconociendo la caducidad del anterior por el transcurso del plazo máximo sin haberse notificado su resolución expresa.

Dicha comunicación le es notificada a la entidad el 22 de Octubre de 2010.

Quinto.

El 5 de Noviembre de 2010, la Subdirectora General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid dicta liquidación provisional a cargo de "**A, S.A**", entendiéndose indebidamente acreditado el derecho a la exención aludida y, por tanto, regularizando su situación tributaria determinando, como cantidad a ingresar, 344.543,00 €, incluyendo los intereses de demora (39.975,52 €).

La notificación se produce el 22 de Noviembre de 2010.

Sexto.

El 3 de Diciembre de 2010, "**A, S.A**" promueve, contra dicho acuerdo, reclamación económico – administrativa ante este Tribunal Central, tramitada con RG 05950-2010.

El 27 de Octubre de 2011, este órgano acuerda la desestimación de dicha impugnación, confirmando íntegramente la actuación regularizadora de la Oficina Gestora.

Séptimo.

A su vez, la Oficina Gestora, apreciando indicios de infracción tributaria en la conducta de la sujeto pasivo, procede a la tramitación del correspondiente expediente sancionador, el cual concluye mediante resolución de 21 de Junio de 2011 por la que se le impone, a "**A, S.A**", una sanción de 152.283,74 €, considerando suficientemente probado la comisión de la infracción tipificada en el artículo 191 Ley General Tributaria

Octavo.

Recibida la notificación de dicha resolución el 1 de Julio de 2011, "**A, S.A**" interpone contra ella, ante este Tribunal Central, la presente reclamación económico – administrativa el 15 de Julio de 2011.

Alega, al margen de los motivos por los que se oponía a la liquidación practicada (y de la que deriva el acuerdo sancionador), que no puede apreciarse, en su actuación, el preceptivo y necesario elemento subjetivo de culpabilidad para imponer la sanción "(...) *aun cuando la interpretación que se defienda sobre la exención aplicable finalmente sea declarada no ajustada a Derecho*".

Según expone, en este caso es evidente que no ha ocultado datos a la Administración y, en cuanto a la procedencia o no de la exención, no puede negarse que, cuanto menos, existen importantes dudas sobre el incumplimiento del plazo para justificar la obtención de la calificación provisional como viviendas de protección oficial.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, cuantía, interposición en plazo y legitimación que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación, de acuerdo a lo dispuesto en los **artículos 226 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria** (en adelante, LGT) promovida contra acuerdo sancionador dictado por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid en relación a una regularización por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD).

Segundo.

Interesa resaltar que el acuerdo liquidatorio, del que deriva la imposición de la sanción aquí impugnada, fue confirmado por este Tribunal Central, mediante resolución dictada por esta misma Sala el 27 de octubre de 2011; procede, por tanto, partir de que el elemento objetivo necesario para apreciar la existencia de una infracción tributaria tipificada en el **artículo 191 LGT** ("*Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo*").

Tercero.

Respecto a la culpabilidad debe señalarse que ya la **Ley General Tributaria de 1963**, en la redacción que le otorga la **Ley 25/1995**, y posteriormente la **Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes**, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad (entendida como la capacidad de actuar culpablemente) están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el **artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963**, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, "*ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados*". En términos análogos se pronuncia la actual **LGT, en sus artículos 178 y 179**. De todo lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria.

El **artículo 183.1 LGT** reconoce que "*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley*".

En este sentido, se entiende por negligencia cualquier descuido en la atención de las normas aplicables, realizando una actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por aquéllas. Este Tribunal Central, en no pocas ocasiones, ha manifestado que ese bien jurídico, en el caso de las infracciones tributarias, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el **artículo 31 de la Constitución**. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de *“vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria”*. La negligencia, por otra parte, como también ha señalado el Alto Tribunal en múltiples ocasiones, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico – Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

El Tribunal Constitucional ha recordado en diversas Sentencias (entre las que cabe destacar la **STC 55/1982, de 26 de Julio, y la STC 76/1990, de 26 de Abril**) que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, y, dentro de él, al que regula las infracciones y sanciones tributarias, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución y una muy reiterada Jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo. La necesidad de que esté señalado el tipo infractor en las leyes tributarias, en el aspecto objetivo, y la existencia de culpabilidad, en el subjetivo, así como la imputabilidad, requisito básico de la misma, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento fiscal.

En cuanto al requisito subjetivo para la procedencia de una sanción, debemos recordar que la Ley General Tributaria, exige la concurrencia de culpabilidad en la conducta del infractor, aunque sea en su grado mínimo de simple negligencia. La **Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Octubre de 1989**, unificando contradictorias posiciones mantenidas por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, tras recordar la doctrina del Tribunal Constitucional emanada de su STC 18/1981, de 8 de Junio, en el sentido de que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al Derecho Administrativo sancionador, señala que *“uno de los principales componentes de la infracción administrativa es el elemento de culpabilidad junto a los de tipicidad y antijuridicidad, que presupone que la acción u omisión enjuiciadas han de ser en todo imputables a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable”*. Con posterioridad ,se ha señalado que con respecto a la culpabilidad, no hay duda que en el ámbito de lo punible, ya administrativo, ya jurídico-penal, el principio de la culpabilidad opera como un elemento esencial del reproche sancionatorio *“nulla poena sine culpa”* (STS 14 de septiembre de 1990).

Cuarto.

En este caso, el interesado presentó declaración tributaria correspondiente a la operación descrita, acogiéndose a la exención condicionada a la obtención de un requisito en el plazo de tres años y a tales efectos, es conveniente traer a colación lo previsto para estos casos en el **artículo 79.3 LGT**, el cuál señala que *“Siempre que la ley conceda un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por aquélla exigido, la Administración tributaria hará figurar el importe total de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que los titulares de los registros públicos correspondientes harán constar por nota marginal de afección.”*

Por ello, en el caso de que en el citado plazo de tres años no se aporte la calificación por el interesado, la Administración deberá girar la liquidación ya practicada cautelarmente en base a la declaración formulada por el obligado tributario, más los correspondientes intereses de demora, pero sin que proceda la imposición de sanción.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la Reclamación Económico-Administrativa promovida por **"A, S.A."**, contra acuerdo sancionador de 152.283,74 € dictado por la Subdirección

General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid en relación a una regularización por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,

ACUERDA:

Estimarla.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.