

**BASE DE DATOS [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ062477

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Granada)***Sentencia 23/2016, de 18 de enero de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 763/2010***SUMARIO:**

**IVA. Devengo. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Pagos anticipados.** Prestación del servicio de contador-partidor testamentario. Acreditado que el sujeto pasivo, por razón de su cargo de albacea, no presentó autoliquidación del ISD correspondiente al título hereditario percibido por ese concepto; aclarado que la confusión en su persona de las funciones de albacea y de contador-partidor testamentario determina que la prestación de los servicios por este último cargo se entienda producida al momento de la partición y distribución de la herencia de la causante; y dado que las restantes actuaciones producidas sobre el caudal hereditario tuvieron un carácter meramente instrumental respecto a las principales de partición y distribución de la herencia, ha de concluirse que se está ante una prestación de servicios sujeta a IVA cuyo devengo se produce con ocasión de esa partición y distribución de la herencia entre los herederos. En este caso, se produjo con ocasión de la resolución del Juzgado de Primera Instancia que resolvió el conflicto entre el sujeto pasivo y los herederos sobre las retribuciones por sus servicios. [Vid., STS, de 5 de enero de 2012, recurso nº 2187/2008 (NCJ056262)].

**Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Se aprecia culpabilidad.** La declaración presentada lo fue para que la Administración tributaria autonómica practicara liquidación a los herederos de la causante en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que significa que no regularizaba su situación tributaria el IVA; tal declaración no lo fue en su condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones sino en su posición de administrador del caudal relicto dejado al fallecimiento de la causante. Y la Administración tributaria ante la que se formalizó no fue la Administración competente para la liquidación del IVA, lo que impide considerarla como una suerte de actuación regularizadora de su situación a los efectos del IVA eximente de responsabilidad.

**PRECEPTOS:**

Código Civil, arts. 901, 908 y 1057.

RD 1629/1991 (Rgto ISD), art. 11.

Ley 29/1987 (Ley ISD).

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 75.2º.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 178, 179, 183.1 y 191.4.

**PONENTE:***Don Federico Lázaro Guil.*

Magistrados:

Don FEDERICO LAZARO GUIL

Don JOSE ANTONIO SANTANDREU MONTERO

Don MARIA ROGELIA TORRES DONAIRE

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA**

SALA DE LO CONTENCIOSO -ADMINISTRATIVO

SECCIÓN SEGUNDA

RECURSO NÚM: 763/2010

SENTENCIA NÚM. 23 DE 2.016

Ilmo. Sr. Presidente:

D. Rafael Toledano Cantero

Ilmos. Sres. Magistrados

D. José Antonio Santandreu Montero

D. Federico Lázaro Guil

D<sup>a</sup>. María Torres Donaire

---

En la ciudad de Granada, a dieciocho de enero de dos mil dieciséis. Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, se ha tramitado el recurso número 763/2010 seguido a instancia de D. Hermenegildo, que comparece representado por la Procuradora Sra. Fuentes Jiménez, siendo parte demandada el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada), en cuya representación y defensa interviene el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 137.638,54 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Se interpuso el presente recurso el día 7 de abril de 2010 contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) que se identifica más abajo. Se admitió a trámite y se acordó reclamar el expediente administrativo, siendo remitido por la Administración demandada.

#### **Segundo.**

En su escrito de demanda, la parte actora expuso cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación y terminó por solicitar se dictase sentencia estimando el recurso anulando la resolución recurrida por no ser conforme a derecho.

#### **Tercero.**

En su escrito de contestación a la demanda, la Administración demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora, y, tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, solicitó que sea dictada sentencia confirmando en sus términos la resolución impugnada por ser ajustada a derecho.

#### **Cuarto.**

Acordado el recibimiento a prueba, en dicho período se practicaron aquellas pruebas que propuestas en tiempo y forma por las partes, la Sala admitió y declaró pertinentes, incorporándose las mismas a los autos con el resultado que en estos consta.

#### **Quinto.**

Declarado concluso el período de prueba, al no estimarse necesario por la Sala la celebración de vista pública, se acordó dar traslado a las partes para conclusiones escritas que se cumplimenta para reiterarse en los fundamentos expuestos en los escritos de demanda y de contestación a la misma.

#### **Sexto.**

- Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en la tramitación del mismo y actuando como Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. Don Federico Lázaro Guil.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) de 29 de enero de 2010, dictada en las reclamaciones económico administrativas números NUM000 y NUM001, que confirma las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición interpuestos por el recurrente, por un lado, frente a la liquidación tributaria girada en concepto de IVA, ejercicio 2004, con deuda a ingresar de 67.438,54 euros (intereses de demora incluidos) dictada por el Jefe de la Dependencia de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Jaén, con causa en acta de disconformidad A02-; y, por otro, contra el acuerdo que confirma el expediente sancionador A51- NUM002 instruido por esa misma Dependencia, consecuencia de la anterior liquidación tributaria, al advertir la comisión de una infracción muy grave, que se sanciona en el 125 por 100 de la cantidad dejada de ingresar con multa de 70.200 euros.

**Segundo.**

Con fecha 11 de diciembre de 1996, D<sup>a</sup> Amparo, hizo testamento instituyendo como única heredera de sus bienes a su hija, D<sup>a</sup> Flor, y para el caso de que la única heredera premuriese a la testadora sin descendencia, o fuese declarada incapaz en vida de la causante o después de su muerte, designaba a sus hermanos D<sup>a</sup> Marí Jose, D<sup>a</sup> Covadonga y D. Luis Antonio, por partes iguales, sustitutos ejemplares en cuanto a la nuda propiedad de sus bienes. Asimismo, en la cláusula Octava de ese testamento, nombraba albacea, comisario y contador-partidor testamentario con amplias facultades legales, al demandante, abogado de profesión, con una retribución del siete y medio por ciento del valor real de los bienes, rentas y derechos inventariados y además e independientemente y en pago de los honorarios profesionales que, como Letrado, le corresponden por formalizar la partición de la herencia completa, se ordenaba que percibiera detentándolo el usufructo de todos los bienes de la causante durante el tiempo que durase el cargo de albacea, comisario, contador-partidor testamentario, y en todo caso, si concluyese su actuación antes de tres años desde el fallecimiento, le legaba ese usufructo de todos los bienes durante el período de tres años, siéndole prorrogado el plazo legal hasta tres años más, después del fallecimiento de la última superviviente, ya se tratase de la testadora, ya de su hija.

Asimismo, en la cláusula Novena del testamento otorgado, con idénticas facultades y con las retribuciones indicadas, se nombraba al actor albacea, comisario y contador-partidor al momento en que acaeciera el fallecimiento de D<sup>a</sup> Flor, única hija de la causante.

D<sup>a</sup> Amparo falleció el 23 de septiembre de 1997 y su hija, D<sup>a</sup> Flor, el 7 de enero de 2002.

El 22 de junio de 2004 se procede a la adjudicación parcial de las herencias de D<sup>a</sup> Amparo y D<sup>a</sup> Flor y en ella, se otorgaba al actor el usufructo temporal de las fincas que en ese documento se describen, sin embargo se deja hecha la salvedad en relación con dicho usufructo que se estará a lo resuelto como consecuencia de la demanda interpuesta por los herederos-hermanos de la causante arriba citados ante el Juzgado de Primera Instancia n.º 5 de Jaén contra el actor, con causa en el incumplimiento de sus obligaciones como albacea, comisario, contador-partidor, dictándose Auto de 14 de julio de 2004 por el que se homologaba la transacción judicial acordada entre las partes litigantes en los siguientes términos: 1.º) Los actores cedían y transmitían al demandado el pleno dominio de 58,50 hectáreas de olivar de secano procedente del cortijo de Lora y Barranco del Pinar. 2.º) El demandado renunciaba en ese momento y en el futuro a cuantos derechos le fueron concedidos en el testamento de D<sup>a</sup> Amparo, especialmente al usufructo del 7,5 por 100 del valor de los bienes, derechos y rentas como pago de su cargo de albacea, comisario y contador-partidor testamentario, sin reclamar nada.

El demandante no formuló autoliquidación por IVA, ni incluyó en sus libros-registro el importe de la contraprestación percibida en el año 2004 por los servicios realizados como albacea, comisario, contador-partidor testamentario de la citada herencia, siendo esta la causa que motiva la apertura de expediente de inspección con el resultado de la liquidación tributaria confirmada por el TEARA en la resolución objeto de este recurso, oponiéndose a ella el demandante entendiéndose: 1.º) Que el devengo del Impuesto no se produjo en el año 2004 sino en cada uno de los ejercicios en que vino desarrollando su actividad profesional en la administración de los bienes de la herencia ya citada; 2.º) Que la contraprestación de los servicios realizados no puede ser el valor de la finca percibida en los términos que le fuera atribuida por la Junta de Andalucía en expediente de comprobación de valores el 11 de abril de 2006 (6.000 euros x 58,50 hectáreas = 351.000 euros); 3) Que se ha producido la prescripción del derecho de la Administración tributaria a la práctica de la liquidación recurrida.

Como se ha indicado y a resultas del expediente tributario de regularización, se instruyó procedimiento sancionador con el resultado antes descrito, oponiéndose el actor a la resolución del recurso de reposición que confirma la sanción impuesta, alegando la falta de culpabilidad en la comisión de la conducta infractora.

### Tercero.

Constituye un hecho no discutido por las partes, que el motivo de la regularización tributaria en que se fundamentó la instrucción del acta de disconformidad por IVA, 2004 y a resultados de la misma la liquidación tributaria practicada, fue que el demandante no incluyó en sus declaraciones por el Impuesto de ese año, ni tampoco en sus libros- registros, el importe de la contraprestación percibida por el desempeño del cargo de albacea y contador-partidor testamentario con causa en la herencia de D<sup>a</sup> Amparo, cargo para el que fuera designado en consideración a su profesión de abogado.

Antes de entrar en las razones alegadas a favor y en contra de la liquidación tributaria confirmada por el órgano económico-administrativo en la resolución objeto del presente recurso, es necesario realizar algunas precisiones a propósito de la figura del albacea testamentario y del contador-partidor testamentario, figuras que difieren en el contenido de sus funciones, aún cuando puedan converger en una sola persona.

Dice al art. 901 del Código Civil, que "los albaceas tendrán todas las facultades que expresamente les haya conferido el testador, y no sean contrarias a las leyes", y su art. 902 establece que: "No habiendo el testador determinado especialmente las facultades de los albaceas, tendrán las siguientes: 1<sup>a</sup>) Disponer y pagar los sufragios y el funeral del testador con arreglo a lo dispuesto por él en el testamento; y, en su defecto, según la costumbre del pueblo. 2<sup>a</sup>) Satisfacer los legados que consistan en metálico, con el conocimiento y beneplácito del heredero. 3<sup>a</sup>) Vigilar sobre la ejecución de todo lo demás ordenado en el testamento, y sostener, siendo justo, su validez en juicio y fuera de él. 4<sup>a</sup>) Tomar las precauciones necesarias para la conservación y custodia de los bienes, con intervención de los herederos presentes".

Según esto, el albacea tiene una función representativa de la herencia, vigilando por el cumplimiento del testamento y se encarga de tomar las precauciones necesarias para la conservación y custodia de los bienes dejados en herencia. En tanto que el contador-partidor según se desprende del art. 1057 del Código civil, puede ser persona diferente del albacea, y recibe del testador un encargo distinto, cual es, el de distribuir la herencia entre los herederos y demás beneficiarios de ella, previa valoración del caudal relicto, en virtud de un mandato especial que el causante le da confiando en sus cualidades personales ( STS, Sala 1<sup>a</sup> de lo Civil, de 30 de marzo de 2004, RJ 2004\1975).

Esta diferencia de funciones, trasciende al ámbito tributario en la medida en que, conforme a lo dispuesto en el art. 11, letra d) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Real Decreto 1629/1991), se consideran títulos sucesorios sujetos al Impuesto además de la herencia y el legado, entre otros, los que atribuyan el derecho a la percepción de cantidades asignadas por los testadores a los albaceas "por la realización de sus trabajos como tales", lo que interpretado en sentido contrario significa que las retribuciones otorgadas por el testador al contador-partidor de la herencia no quedan sujetas al citado Impuesto y consecuentemente, por exclusión, desde el punto de vista tributario merecen el tratamiento propio de las prestaciones de servicios gravadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, máxime, cuando quien las debe desarrollar ejerce la profesión de abogado.

Por otro lado, es posible que la figura del albacea coincida con la del contador-partidor testamentario, supuesto en que la diferencia entre aquello que se retribuya por uno y otro concepto solo podrá distinguirse en función de la declaración- liquidación tributaria que se realice por el interesado a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (retribución como albacea) y del Impuesto sobre el Valor Añadido (retribución como contador-partidor), respectivamente.

Debe tenerse en cuenta además, que el Tribunal Supremo (Sala Primera), en sentencia de 5 de enero de 2012, ha señalado que los albaceas contadores-partidores nombrados en el testamento que rige la sucesión del causante acaban su función en el momento en que entrega el cuaderno particional y se distribuyen entre los herederos los bienes relictos. No puede concebirse de otro modo, teniendo en cuenta que las funciones que les corresponden a unos y otros solamente se consideran desarrolladas después del fallecimiento de la causante y hasta que sea adjudicada la masa hereditaria a los herederos.

En lo que se refiere al orden tributario, si fuera posible la diferenciación de las funciones desempeñadas por el albacea testamentario de las correspondientes al contador- partidor de la herencia, para el primero, el devengo del tributo se produciría conforme a las reglas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ( art. 47.1 de la Ley 29/1987 ) en el momento del fallecimiento del causante; mientras que para el segundo, se produciría en el momento de la prestación del servicio ( art. 75, 2.º de la Ley 37/1992 ). Mas, si en una misma persona quedara confundida una y otra función, y no fuera posible distinguir si la retribución de los servicios se hace a título hereditario (albacea) o en atención al servicio prestado en relación con la masa hereditaria (contador-partidor testamentario), debe entenderse que la retribución percibida se ha producido por este último concepto, considerando que el albaceazgo es cargo gratuito ( art. 908 Código Civil ).

En cualquier caso y en los supuestos en que concurra la confusión de funciones de albacea y contador-partidor testamentario en una misma persona, dado, además, que aquellas se desarrollan de una forma continuada en el tiempo a partir del fallecimiento del causante, se plantea el problema de cuándo se devenga la prestación de tales servicios así desarrollados, en cuanto que, de una parte, como albacea ha de realizar todas

aquellas gestiones pertinentes para la conservación en su estado la productividad y bonanza los bienes y derechos integrados en el caudal hereditario, pero de otro lado, como contador-partidor, también debe prestar los servicios concernientes a la valoración y partición de la herencia, con posterior adjudicación de dichos bienes entre los herederos y legatarios en la forma establecida por el testador.

Para la solución del dilema y considerando que en el desarrollo de tales funciones existen actuaciones que son accesorias de otra principal o final, ha de seguirse el planteamiento expuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras más, en sentencia de 22 de octubre de 1998 (Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97) cuando entendió que: "Una prestación debe ser considerada accesoria de una principal cuando no constituya para la clientela un fin en sí, sino el medio para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador", consecuentemente, las actuaciones desplegadas por el albacea en punto a la conservación de los bienes de la herencia no son sino actuaciones mediales o instrumentales conducentes a un fin concreto, cual es, que los bienes, en adecuado estado de conservación, puedan ser inventariados convenientemente, valorados y repartidos equitativamente entre los herederos (función de contaduría y partición de la herencia), debiéndose concluir así, que constituyendo esta última la finalidad principal perseguida por la voluntad del testador al transmitir el conjunto de sus bienes y derechos, solamente con la actuación seguida por el contador-partidor testamentario se ve finalizada la prestación de sus servicios, momento en que, por considerarse realizados, hay que entender producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### **Cuarto.**

Trasladando todos estos razonamientos al caso expuesto encontramos que consta en los autos (folios 25 a 48 del expediente administrativo) la escritura pública de 20 de junio de 2005, en cuyo expositivo primero se afirma que con fecha 22 de junio de 2004 se formalizó escritura pública por la que se procedió a la adjudicación parcial de las herencias de D<sup>a</sup> Amparo y de D<sup>a</sup> Flor, si bien, el usufructo temporal de las fincas allí descritas otorgado en favor del aquí demandante que, como remuneración de los servicios prestados como albacea, contador-partidor, le habían quedado reconocidos por la primera de las causantes citadas, se exceptuaba de dicha partición hereditaria como consecuencia de la demanda interpuesta contra aquél por los herederos-hermanos de D<sup>a</sup> Amparo, llegándose a una transacción judicial, en Auto de 14 de julio de 2004 del Juzgado de Primera Instancia n.º 5 de Jaén, por el que el albacea, contador-partidor testamentario renunciaba a las retribuciones derivadas de la prestación de esos servicios, a cambio de la propiedad de las hectáreas que se especifican de la finca que queda también detallada en dicha resolución judicial.

Todo ello significa que la retribución de los servicios prestados por el demandante como albacea, contador-partidor testamentario, fue satisfecha en el año 2004 como consecuencia de esa resolución judicial que recogía la transacción acordada entre éste y los herederos de D<sup>a</sup> Amparo y D<sup>a</sup> Flor .

Siendo ello así, conforme a los razonamientos detallados en el anterior Fundamento Jurídico, para la Sala no cabe la menor duda de que los servicios retribuidos al demandante en sus funciones de albacea, contador-partidor de la herencia dejada tras el fallecimiento de D<sup>a</sup> Amparo, no han de entenderse realizados hasta la fecha de dicho Auto de 14 de julio de 2004, pues fue ese el momento en que quedó formalizada la partición y distribución del caudal relicto.

Asimismo, ha de tenerse en cuenta que la confusión en la persona del demandante de las funciones propias de albacea junto con las correspondientes a las de contador-partidor testamentario, reconducen al momento de la culminación de estas últimas la determinación del instante en que el servicio correspondiente fue objeto de prestación. A lo anterior se une el dato no menos importante a los efectos fiscales, de que en el expediente administrativo no existe constancia de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a cargo del actor en su condición de albacea testamentario.

Por lo razonado hasta aquí, decae en su fundamento el argumento de la demanda según el cual, las retribuciones establecidas testamentariamente para el albacea, contador-partidor testamentario, le fueron satisfechas de forma periódica, anualmente, tras el fallecimiento de la causante, pues solo debieron satisfacerse tras la correspondiente partición hereditaria, lo que ocurrió en el año 2004 como se acaba de indicar. Siendo así, además, que las recogidas como tales en el escrito de demanda no son sino actuaciones instrumentales dirigidas a la conservación de la masa hereditaria, y por lo tanto, consideradas como adjetivas de aquella otra final consistente en la partición y distribución de la herencia.

A lo dicho, ha de añadirse que el demandante no solo ostentó el cargo de albacea testamentario de D<sup>a</sup> Amparo, sino también de la herencia de su hija D<sup>a</sup> Flor, y los servicios prestados por tal motivo no llegaron a consumarse sino hasta el año 2004 en que se lleva a término la partición hereditaria mediante el acuerdo transaccional recogido en la resolución judicial del Juzgado de Primera Instancia n.º 5 de Jaén de 14 de julio de dicho año.

Finalmente, a mayor abundamiento, en la instrucción del procedimiento de inspección tributaria, conforme se recoge en el informe ampliatorio al acta, -folio 19 del expediente administrativo-, el obligado tributario no obtuvo retribución alguna de sus honorarios mediante la formalización de un préstamo hipotecario el 25 de marzo de 2002

sobre los bienes de la herencia de D<sup>a</sup> Amparo como afirma y defiende el escrito de demanda, porque en la escritura de formalización del mismo no se especifica que su finalidad fuera el pago de impuestos, cargas y deudas derivadas del fallecimiento de la causante y de los bienes de la herencia. Y, asimismo, las fotocopias de los talones aportados como justificantes de presuntas retribuciones de honorarios satisfechas al actor en su condición de albacea testamentario con cargo a dicho préstamo hipotecario, no dejan probado fehacientemente que los montantes de tales efectos bancarios fueran destinados a la retribución de sus servicios.

En consecuencia, acreditado que por razón de su cargo de albacea no presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente al título hereditario percibido por ese concepto; señalado que ha quedado que la confusión en su persona de las funciones de albacea y de contador-partidor testamentario determina que la prestación de los servicios por este último cargo se entienda producida al momento de la partición y distribución de la herencia de la causante y dado que las restantes actuaciones producidas sobre el caudal hereditario tuvieron un carácter meramente instrumental respecto a las principales de partición y distribución de la herencia, ha de concluirse que nos hallamos en presencia de una prestación de servicios sujeta a IVA cuyo devengo se produce con ocasión de esa partición y distribución de la herencia entre los herederos que, en el caso de autos, se produjo el 14 de julio de 2004 con ocasión de la resolución del Juzgado de Primera Instancia n.º 5 de Jaén ya referida.

De modo que, en este particular el argumento de la demanda debe quedar desestimado, como asimismo debe serlo el relativo a la prescripción del derecho de la Administración tributaria a regularizar su situación por IVA, año 2004, habida cuenta de la tesis del devengo del tributo aquí sostenida y resultando evidente que entre ese año y el inicio de las actuaciones de inspección tributaria (9 de julio de 2007) no había transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción previsto en el art. 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

#### **Quinto.**

Siendo así que la retribución de los servicios prestados por el demandante como contador-partidor testamentario se efectuaron en especie mediante la cesión por los herederos de D<sup>a</sup> Amparo al actor de 58,50 ha. de olivar de secano procedentes del Cortijo de Lora y Barranco del Pinar (término municipal de Mancha Real, Jaén), a través de diligencia de colaboración, por los órganos de inspección de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, en su Delegación de Jaén, se procede a instruir procedimiento de comprobación de valores de 11 de abril de 2006, del que resulta un valor de las fincas cedidas de 351.000 euros, que sirve de base a la inspección de la Agencia Tributaria para girar la liquidación del IVA, 2004, al demandante.

Se opone la demanda a este criterio de valoración de los servicios prestados y sostiene que debió hacerse en la forma que se estipuló en el testamento otorgado por D<sup>a</sup> Amparo, esto es, al resultado de aplicar el 7,5 por 100 al valor de los bienes que componían el causal relicto a la fecha de su fallecimiento, pretensión que ha de seguir la misma suerte desestimatoria que la anterior, por la siguiente razón.

Como ya se ha indicado anteriormente, el momento en que se entienda producida la prestación de los servicios como contador-partidor del testamento de D<sup>a</sup> Amparo, no puede ser otro que aquél en que se produjo la entera satisfacción de los mismos, lo que no se acaeció sino hasta tanto no quedó firme la resolución del Juzgado de Instrucción n.º 5 de Jaén de 14 de julio de 2004. Por otro lado, y en lo que se refiere a la valoración de los mismos, de ningún modo puede estar a la que fuera acordada por la testadora en sus últimas disposiciones porque fue el propio actor quien renunció de manera expresa y terminante a esa modalidad retributiva de sus servicios, a cambio de la cesión de las 58,50 ha. de olivar de secano a las que antes se ha hecho referencia, por lo que al haber sido ésta la forma escogida para la retribución de sus servicios como contador-partidor testamentario, debe estarse al valor comprobado de los bienes recibidos para determinar el importe de la remuneración de los servicios prestados.

#### **Sexto.**

Según quedó señalado antes, las actuaciones inspectoras determinantes de la liquidación tributaria por IVA, año 2004, motivaron la apertura de expediente sancionador que termina con resolución del Inspector Jefe de la Dependencia de 30 de mayo de 2008, notificada el 6 de junio del mismo año, calificándose la conducta infractora de muy grave ( art. 191.4 LGT ) al haber dejado de ingresar la totalidad de una deuda tributaria que se eleva a 56.160 euros, apreciándose la circunstancia agravante del perjuicio económico para incrementar su porcentaje base (100 por 100 de la cuota dejada de ingresar) en 25 puntos, estimándose así en el 125 por 100 de la suma dejada de ingresar, sancionándose con multa de 70.200 euros. El instructor del expediente, aprecia el elemento subjetivo del ilícito (culpabilidad) en el hecho de que el demandante era conocedor de la normativa aplicable en relación con la autoliquidación omitida por el IVA del año 2004 como consecuencia de la prestación de sus servicios en la partición y liquidación de la herencia. El acuerdo sancionador fue recurrido en reposición y confirmado por resolución de 28 de julio de 2008.

En relación con la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, la Ley 1/1998 y más recientemente la nueva Ley General Tributaria, 58/2003, han supuesto nuevos avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. 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 del art. 183.1 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables con cualquier grado de negligencia, con lo que el precepto quiere significar, sin duda, que está dando por supuesto la exigencia de culpabilidad tanto en el grado de dolo como en el de culpa o negligencia; mas allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados. En términos análogos se pronuncian los artículos 178, 179 y 183.1 de la misma Ley .

De ello 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; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas cualquiera que sea el grado de negligencia advertido en la conducta de su actor.

La esencia del concepto de negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, 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, a partir de sus sentencias de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999 .

En la jurisprudencia más reciente ( SSTS de 22 de octubre de 2009, y 1 de febrero de 2010 ) el Alto Tribunal ha señalado que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado. Así, mantiene por ejemplo el Tribunal que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, tampoco lo permite, la mera existencia de una partida negativa deducida improcedentemente de la base imponible, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado de cualquier incumplimiento. Por ello mismo, la no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión.

Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico, como señala el Tribunal Supremo en sentencias de 15 de octubre de 2009 y de 21 de octubre de 2009 . Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere ( sentencias de 6 de junio de 2008 y 6 de noviembre de 2008 ).

Dicho lo anterior, la representación procesal de la parte actora, en el caso de autos, se opone a la instrucción del expediente sancionador y a su resultado, despejando cualquier duda de que en la conducta seguida pueda advertirse atisbo alguno de culpa, mucho menos, por ocultación de datos a la Hacienda Pública, considerando que el demandante presentó ante la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía la declaración de los bienes y última voluntad de D<sup>a</sup> Amparo instruido en el expediente NUM003, donde se recogía la remuneración correspondiente a los servicios prestados en su condición de albacea, contador-partidor testamentario, de manera que a través de aquella declaración tributaria, la Hacienda Pública tuvo conocimiento de la retribución de esos servicios, erradicándose cualquier duda sobre la posible existencia de maniobras artificiosas tendentes a la ocultación de datos, fundamento de la calificación de la conducta sancionada (haber dejado de ingresar deuda tributaria) como infracción tributaria muy grave en los términos señalados en el art. 191.4 LGT, puesto en relación con el art. 183.3.3.º, cuando este último precepto considera como medio fraudulento la omisión de las operaciones realizadas en los libros y registros contables.

Sobre este particular, ha de tenerse en cuenta, que la declaración aludida y presentada por el demandante lo fue para que la Administración tributaria autonómica practicara liquidación a los herederos de la causante en el Impuesto sobre Sucesiones y las lleva a cabo en su condición de albacea, contador-partidor testamentario, lo que significa, de un lado, que la citada declaración no venía a regularizar la situación tributaria del actor en el Impuesto sobre el Valor Añadido, año 2004, al quedar referida a otro tributo distinto, el Impuesto sobre Sucesiones; y de otro lado, que la declaración formulada no lo fue en su condición de sujeto pasivo del Impuesto de Sucesiones sino en su posición de administrador del caudal relicto dejado al fallecimiento de D<sup>a</sup> Amparo . Por último, la Administración tributaria ante la que se formaliza tal declaración no era la Administración competente para la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que impide considerar a la declaración presentada como una suerte de actuación regularizadora de la situación del demandante a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido eximente de responsabilidad punitiva, y ha de recordarse en este momento que en relación con el referido tributo, el actor no había registrado -anotado- en sus libros contables el importe obtenido por la prestación de los servicios

de partición y liquidación de la herencia. Todas estas razones llevan a la conclusión de que el documento así formalizado y alegado por la parte actora, no puede ser considerado con los efectos mitigadores del agravamiento de la conducta ilícita consistente en haber dejado de ingresar deuda tributaria.

En otro orden de consideraciones, sostiene la demanda que el órgano sancionador en el expediente instruido no individualiza la conducta castigada enlazándola con la culpabilidad para así determinar la responsabilidad del sujeto infractor, limitándose a formular manifestaciones genéricas a propósito de la no inclusión de los rendimientos percibidos en su cargo de albacea, contador-partidor testamentario donde no se concreta la falta de diligencia advertida para la comisión de la conducta infractora.

La Sala no comparte este criterio, en la medida en que en el relato de los hechos contenidos en el expediente sancionador -folio 20 del mismo- se señala: "El obligado tributario no ha incluido en su declaración las bases imponibles derivadas de ingresos procedentes de su actividad profesional, en particular, los provenientes del ejercicio como albacea testamentario de D<sup>a</sup> Amparo, no habiendo computado la totalidad del impuesto devengado en el ejercicio", esto es, se pone de manifiesto de manera clara y determinante en qué consistió la conducta omisiva del demandante como consecuencia de la cual, se produce un menor ingreso correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, añadiéndose más abajo en el expediente sancionador que: "El instructor del procedimiento aprecia el concurso del elemento subjetivo o culpabilidad en la conducta del obligado tributario dado que el sujeto pasivo debía ser conocedor de la normativa aplicable en relación a la declaración de las bases imponibles e impuesto devengado en las mismas como consecuencia de la realización de su actividad económica, y su inclusión en la declaración correspondiente, por lo que se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria puesto que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 LGT ", produciéndose y motivándose de este modo el nexo causal entre la conducta ilícita y la culpa del autor de la conducta infractora, sin advertencia de causa eximente de su responsabilidad.

Todo lo razonado hasta aquí, conduce a la confirmación en sus términos de la sanción impuesta, por lo que habiendo quedado desechadas todos los motivos en que se ha fundamentado el presente recurso, debe quedar desestimado.

#### **Séptimo.**

De conformidad con lo establecido en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción, no se aprecian motivos suficientes para efectuar ningún pronunciamiento en materia de costas.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

### **FALLO**

**1.º-** Desestima el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Hermenegildo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) de 29 de enero de 2010, expedientes números NUM000 y NUM001, que se confirman en sus términos por ser ajustados a derecho.

**2.º-** No se hace ningún pronunciamiento en materia de costas.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del art. 248,4.º de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que contra la misma cabe interponer Recurso de Casación para unificación de doctrina mediante escrito presentado en esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente a su notificación, debiendo acompañar al escrito en que se interponga, la copia del resguardo del ingreso en la Cuenta de Consignaciones núm.: 2069000024076310, del depósito para recurrir por cuantía de 50 euros, de conformidad a lo dispuesto en la D. A. 15ª de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre, salvo concurrencia de los supuestos de exclusión previstos en el apartado 5.º de la Disposición Adicional Decimoquinta de dicha norma o beneficiarios de asistencia jurídica gratuita, definitivamente juzgado lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.