

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079584

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA REGIÓN DE MURCIA

Sentencia 415/2020, de 16 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 254/2019

SUMARIO:

IIVTNU. Hecho imponible. Transmisión del dominio. Aportación de inmuebles a la sociedad. La Sala comparte íntegramente los fundamentos de la sentencia apelada y entiende que se ha producido el hecho imponible. Es sabido que las sociedades mercantiles cuya inscripción es constitutiva, como ocurre con las de capital, para quedar plenamente constituidas y adquirir personalidad jurídica, precisan la concurrencia de dos elementos: uno, que consten en escritura pública, y otro, que dicha escritura se inscriba en el Registro Mercantil. De este modo el art. 119 CCom dispone que toda compañía de comercio, antes de dar inicio a sus operaciones, deberá hacer constar su constitución, pactos y condiciones, en escritura pública que se presentará para su inscripción en el Registro Mercantil. La sociedad que no observa esos requisitos legales para su constitución, es decir, la sociedad que no ha cumplido las formalidades constitutivas, es una sociedad irregular, y la aportación de bienes efectuada en su día, como señala el Magistrado de instancia, no consta que se dejaran sin efecto, sin que a tal fin sea suficiente prueba lo que conste en el Catastro, pues el Catastro es un registro de carácter fiscal, y la titularidad de bienes en el mismo no acredita titularidad jurídica alguna. El hecho de pagar el IBI no supone que, de cara a terceros, quede acreditado que el apelante es dueño del bien. Sin embargo, deben anularse las sanciones, ante la falta de motivación de la sanción.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts.188 y 191.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 41.

RDLeg 1/2004 (TR Ley del Catastro Inmobiliario), arts. 1 y 2.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 119.

PONENTE:

Doña Leonor Alonso Díaz-Marta.

Magistrados:

Don LEONOR ALONSO DIAZ-MARTA

Don ASCENSION MARTIN SANCHEZ

Don JOSE MARIA PEREZ-CRESPO PAYA

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00415/2020

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

N56820

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5 -DIR3:J00008051

Teléfono: Fax:

Correo electrónico:

UP3

N.I.G: 30030 45 3 2018 0002244

Procedimiento: AP RECURSO DE APELACION 0000254 /2019

Sobre: HACIENDA MUNICIPAL Y PROVINCIAL

De D./ña. Leonardo

Representación D./Dª. MARIA SOLEDAD CARCELES ALEMAN

Contra D./Dª. AYUNTAMIENTO DE MURCIA

Representación D./Dª.

ROLLO DE APELACIÓN Núm. 254/2019

SENTENCIA Núm. 415/2020

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

compuesta por los Ilmos. Sres.:

D.ª Leonor Alonso Díaz-Marta

Presidente

D.ª Ascensión Martín Sánchez

D. José María Pérez-Crespo Payá

Magistrados

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

S E N T E N C I A N.º 415/20

En Murcia, dieciséis de septiembre de dos mil veinte.

En el rollo de apelación n.º 254/19 seguido por interposición de recurso de apelación contra la sentencia n.º 166/19, de 24 de julio, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 6 de Murcia, dictada en el procedimiento ordinario n.º 325/18, en cuantía total de 116.553,98 €, figuran como parte apelante D. Leonardo, representado por la Procuradora Sra. Cárceles Alemán y defendido por el Letrado Sr. Molina Gómez, y como parte apelada el Ayuntamiento de Murcia, representado y defendido por el Letrado Sr. Hellín Pérez; referido a Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D.ª Leonor Alonso Díaz-Marta, quien expresa el parecer de la Sala.

I. - ANTECEDENTES DE HECHO

Único.

- Presentado el recurso de apelación referido, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 6 de Murcia lo admitió a trámite y después de dar traslado del mismo a la Administración demandada para que formalizara su oposición, remitió los autos junto con los escritos presentados a la Sala, que designó Magistrada ponente, y acordó

que quedaran los autos pendientes para dictar sentencia; señalándose para que tuviera lugar la votación y fallo el 11 de septiembre de 2020.

II. - FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- La sentencia apelada desestima la demanda de recurso contencioso-administrativo formulada por la Procuradora D.^ª Soledad Cárceles Alemán, en nombre y representación de D. Leonardo, contra el acuerdo de 31-5-2018 del Pleno del Consejo Económico-Administrativo de Murcia, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa formulada contra la resolución de 20-2-2017 de la Directora de la Agencia Municipal Tributaria desestimatoria de los recursos de reposición interpuestos contra:

- Liquidación Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 18.574,03 €, con clave de liquidación NUM000.
- Liquidación Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 11.329,33 €, con clave de liquidación NUM001.
- Liquidación Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 1.350,78 €, con clave de liquidación NUM002.
- Liquidación Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 4.021,39 €, con clave de liquidación NUM003.
- Liquidación Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 31.606,72 €, con clave de liquidación NUM004.
- Liquidación Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 11.171,17 €, con clave de liquidación NUM005.
- Sanción Inspección por importe de 38.500,56 €, con clave de liquidación NUM006.
- Sanción Inspección por importe de 28.875,42 €, con clave de liquidación NUM006 (esta es la misma liquidación que la anterior, pero sin reducción).

La sentencia apelada plantea como primera cuestión si llegó a producirse o no el hecho imponible del IIVTNU. Para ello parte de que el 14-5-2014 D. Leonardo, D. Alexander, D. Jesus Miguel y D. Jose Ramón otorgaron escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada denominada JOSÉ LLOR E HIJOS, S.L.

D. Jose Ramón y D. Leonardo aportaron al patrimonio social el pleno dominio de los bienes inmuebles inventariados en la letra B de la escritura de constitución y, después, en pago del haber de cada uno, los adjudicaron como operación de liquidación de la sociedad de gananciales de D. Leonardo y de la herencia de los tres restantes.

Reproduce la estipulación duodécima de la escritura respecto a la advertencia de la sujeción al IIVTNU, y añade que, teniendo la Agencia Municipal Tributaria información de que se habían producido las transmisiones documentadas en la escritura de 14-5-2014 sin que se hubieran presentado las oportunas declaraciones/autoliquidaciones, el 28-10-2015 inició contra D. Leonardo un procedimiento de comprobación limitada, al objeto de comprobar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones respecto del IIVTNU y un procedimiento sancionador derivado del anterior; y emitió liquidaciones de IIVTNU derivadas de las transmisiones efectuadas y la correspondiente a la sanción propuesta.

El 16-12-2015 D. Leonardo presentó alegaciones manifestando que en acta notarial de manifestaciones de 8-10-2015 las personas físicas que en su día firmaron la constitución de la sociedad dejaron sin efecto el inicial pacto constitutivo sin que la sociedad fuera inscrita en el Registro Mercantil. Reproduce el contenido de tal acta. Pero, dice el Juzgador de instancia, ni en el expediente ni en los autos consta probado que quedaran sin efecto las aportaciones efectuadas permaneciendo en su estado y titularidad previa a la aportación. Añade que el acta de manifestaciones no es prueba suficiente atendiendo a lo establecido en la STS, Sala 1^ª, de 14-6-2006, (recurso 3461/1999). Y tampoco lo es el hecho de que la sociedad no se llegara a inscribir en el Registro Mercantil. Se remite al respecto a la resolución de 22-4-2000 de la Dirección General de Registros y de Notariado, que reproduce, y a partir de la cual entiende que lo relevante a efectos de calificar el acto de aportación no es si la sociedad tiene o no personalidad jurídica y aptitud para convertirse en titular de las aportaciones, sino el hecho de que desde que se pacta el contrato de sociedad y se observan los modos traditorios correspondientes a los bienes que se aportan, el socio pierde la disponibilidad de aquellos que pasan a constituir el patrimonio autónomo de la sociedad en formación. Concluyendo que la aportación es un acto jurídico traslativo del dominio o acto de enajenación de bienes en favor de la sociedad y, como tal, idóneo en nuestro derecho para, mediante la tradición, provocar en la sociedad la adquisición del dominio de los bienes aportados, (STSJ de Cataluña de 22-11-2002, recurso 85/2002), y generar el hecho imponible del impuesto que nos ocupa.

Sentada la procedencia de las liquidaciones emitidas, atiende la sentencia apelada a la alegación de falta de motivación del acto administrativo de la liquidación; alegación que desestima porque no está fundada en prueba idónea alguna, en el expediente o en los autos, acreditativa de la misma.

En cuanto a la alegación referida a que las sanciones vulneran el principio "non bis in ídem", y que carecen de motivación al no determinarse la culpa ni la responsabilidad, corre la misma suerte desestimatoria. No existe vulneración del principio "non bis in ídem" porque no es cierto que se liquiden dos sanciones por un mismo hecho. El importe de la sanción impuesta al actor es de 38.500,56 €. No obstante, a la sanción se le aplicó una reducción del 25 %, quedando reducida a 28.875,42 €.

Tampoco existe error en el importe de la sanción porque no está probado que el cálculo de las liquidaciones haya sido erróneo.

En cuanto a la alegación de falta de culpabilidad, entiende el Juzgador de instancia que, producido el hecho imponible y el devengo del IIVTNU, el actor no presentó autoliquidación/declaración en los plazos legalmente previstos porque extendió que no estaba obligado, según se desprende de las alegaciones al acuerdo de inicio del procedimiento sancionador, y de lo manifestado en el escrito de demanda, incurriendo en la infracción del art. 191.3 de la Ley General Tributaria.

Adicionalmente, ninguna prueba en el expediente o en los autos trata de acreditar, indiciariamente, la falta de culpabilidad o responsabilidad del actor.

Segundo.

- La parte apelante basa su recurso en los siguientes argumentos.

Afirma que ninguna de las pruebas por ella aportadas ha sido desvirtuada por el Ayuntamiento de Murcia ni por el juzgador. Por ello, hacen prueba plena a favor del interesado en cuanto que no existió realmente transmisión, causa o hecho imponible de las liquidaciones, ni cambio de titularidad. Atendiendo a la sentencia del TS citada por el Juzgador y en relación al Acta de Manifestaciones presentada por la parte interesada, la afirmación de la sentencia impugnada en el Fundamento de Derecho 2º de que el acta de manifestaciones no es prueba suficiente, es un juicio totalmente arbitrario y falta de motivación, porque se apoya y fundamenta con las otras pruebas, y ninguna de ellas ha sido desvirtuadas por prueba contrario, ni por el juzgador, por lo que hacen prueban plena.

El mismo juicio le merece la interpretación que la sentencia hace de la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 22 de abril de 2000, pues la sentencia recurrida omite el fundamento y causa de la misma. Es decir, que nos encontramos ante una "conditio iuris", la inscripción en el Registro Mercantil, hecho que determina el fin de la provisionalidad de la titularidad y de la efectiva y verdadera transmisión, causa y hecho de las liquidaciones por el concepto de Plus Valía Municipal, al nacer y surgir la personalidad jurídica de la mercantil.

Y concluye insistiendo en que, dado que los socios fundadores desistieron de su inicial pacto societario, que la sociedad en formación no efectuó en el breve plazo acto alguno de dominio y/o disposición en cuanto a los bienes inmuebles aportados, cuya titularidad sigue siendo la misma e igual que la existente con anterioridad al otorgamiento de la escritura de constitución social, y que la sociedad no estuvo dada de alta ni tuvo actividad alguna, y que no fue inscrita en el Registro Mercantil no se cumplió la referida "conditio iuris", y por ello no existe cambio de titularidad ni transmisión alguna de inmuebles, para que proceda la liquidación de Plusvalía.

Como prueba de lo anterior se remite al archivo del Catastro, donde se refleja la inexistencia de cambio de titularidad. A lo que añade que el Ayuntamiento de Murcia sigue girando las liquidaciones por el concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sobre los inmuebles a nombre del recurrente.

Apoya lo anterior con referencia a lo establecido por esta Sala, Sección 1ª, en Sentencia 862/2012, de 30 de noviembre.

Y en cuanto a la plena consumación de las transmisiones, que es la que determina el momento a partir del cual se devenga el Impuesto sobre Plusvalía Municipal, se remite a las SSTS, Sala 3ª de lo ContenciosoAdministrativo, de fechas 23 de junio de 1995, de 18 de noviembre de 1995 y 15 de enero 2002

Alega también error y falta de motivación del fallo de la sentencia apelada, remitiéndose a lo anteriormente dicho.

Y por lo que se refiere a la alegación de falta motivación en la sanción, parte del art. 183.1 LGT para entender que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción tributaria. Siendo necesario para poder sancionar la conducta de un obligado tributario que concorra tanto el elemento subjetivo como el elemento objetivo. Se remite a la jurisprudencia del Tribunal Supremo que establece que, recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción (STS de 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y de 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Como consecuencia de ello, se debe estar a los términos en que se pronunció el órgano sancionador en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, recordando que también es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración Tributaria. Sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción

de buena fe que debe ser desvirtuada por la Administración. Además de las anteriormente sentencias cita la de 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015).

En este caso, en el acuerdo de imposición de sanción, en el apartado destinado a motivación y clasificación de la infracción, no queda probado ni motivado de forma suficiente la culpabilidad, a pesar de que la Oficina gestora reitera los motivos en los que basaba la liquidación de la que procede la sanción.

Tercero.

- La parte apelada se opone al recurso, y comienza puntualizando que de las liquidaciones tributarias sólo mantiene un importe superior a los 30.000 €, la liquidación con clave NUM008 por importe de 31.606,39 €, y que en cuanto a la sanción su importe es de 28.875,42 €, pues, como aclara el fundamento de derecho cuarto de la sentencia apelada, hay una única sanción por importe de 38.500,26 € a la cual se aplicó una reducción del 25 %, quedando en 28.875,42 €.

Tras remitirse al art. 41.3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, señala que esta apelación sólo se debe tramitar respecto a la liquidación por importe de 31.606,72 €; del resto de liquidaciones y la sanción no se debe admitir apelación y debe quedar firme respecto a ellos el pronunciamiento de la sentencia dictada en primera instancia, previo traslado previsto en el art. 85.4 de la Ley Jurisdiccional.

En cuanto a la alegación de error en la apreciación de la prueba, entiende el Ayuntamiento de Murcia que la misma ya viene desvirtuada por anticipado en el fundamento de derecho segundo de la sentencia apelada, afirmar que lo manifestado por parte interesada constituya prueba plena podría ser tenido como volver al antiguo "juramento decisorio" de la prueba de confesión judicial, no es de recibo.

Termina el Letrado del Ayuntamiento señalando que, quizá por confusión entre error en la apreciación de la prueba y en el derecho aplicado, se quiere apoyar, en lectura interesada o incompleta, la apelación en la resolución de 22-4-2000 de la Dirección General de Registros y del Notariado, acertadamente mentada en fundamento de derecho segundo de la sentencia apelada; aquí la parte apelante quiere imponer su interesado criterio frente al razonamiento de la sentencia la cual señala que "...desde que se pacta el contrato de sociedad y se observan los modos traidorios correspondientes a los bienes que se aportan, el socio pierde la disponibilidad de aquellos que pasan a constituir el patrimonio autónomo de la sociedad en formación", por lo "...que la aportación es un acto jurídico traslativo del dominio o acto de enajenación de bienes en favor de la sociedad...y genera el hecho imponible del impuesto".

Cuarto.

- Se aceptan los hechos y fundamentos de Derecho de la sentencia apelada en cuanto no se opongan a lo recogido en la presente sentencia.

En primer lugar, debemos examinar la alegación efectuada por el Letrado del Ayuntamiento de Murcia respecto a que solo puede ser objeto de apelación la liquidación por importe de 31.606,72 € que es la única que supera los 30.000 €.

Como señala el art. 41.1 de la LRJCA, la cuantía del asunto viene determinada por el valor económico de la pretensión. En este caso, aunque el importe total de las liquidaciones y sanción giradas supera el umbral cuantitativo legalmente establecido (30.000 €), lo cierto es que éste viene configurado por la adición de una pluralidad de liquidaciones y, como dice la parte apelada, muchas de ellas no superan esa cuantía. Además, en aplicación de la regla contenida en el art. 41.3 de la LJCA, en los casos de acumulación, indiferentemente de que ésta se haya producido en vía administrativa o jurisdiccional, aunque la cuantía venga determinada, en la anterior instancia, por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquélla, tal acumulación no comunica a las de cuantía inferior al límite legal para el acceso al recurso, la posibilidad de apelación, por cuanto debe entenderse que es la cuantía individualizada de cada liquidación, y no la suma de las que la Administración decida en cada caso acumular en uno o en varios procedimientos administrativos, la que debe determinar objetivamente la cuantía del proceso contencioso-administrativo a efectos de apelación (así lo ha señalado el Tribunal Supremo para la casación en Auto de la Sección Cuarta de 20 de marzo de 1995 o Autos de 22 de noviembre de 2007 y 9 de julio de 2009).

Señalado lo anterior, sin embargo, esta Sala considera que procede examinar tanto esa liquidación con referencia NUM007, por importe de 31.606,72 €, como la sanción con clave de liquidación NUM006, por importe de 38.500,56 €, que también supera los 30.000 €. Y ello porque a pesar de ser la misma liquidación (el número y concepto es totalmente coincidente), la del importe de 28.875,42 € lo es por reducción del 30% de la anterior, de conformidad con el art. 188.1 LGT, como puede verse en la liquidación girada. Por tanto, esa liquidación de 38.500,56 €, única que podría exigirse al recurrente por sanción, nunca las dos, sí puede ser objeto de apelación al superar los 30.000 €.

Quinto.

- Con respecto a la liquidación por el IIVTNU, comparte la Sala íntegramente los fundamentos de la sentencia apelada.

Es sabido que las sociedades mercantiles cuya inscripción es constitutiva, como ocurre con las de capital, para quedar plenamente constituidas y adquirir personalidad jurídica, precisan la concurrencia de dos elementos: uno, que consten en escritura pública, y otro, que dicha escritura se inscriba en el Registro Mercantil. De este modo el artículo 119 del Código de Comercio dispone que toda compañía de comercio, antes de dar inicio a sus operaciones, deberá hacer constar su constitución, pactos y condiciones, en escritura pública que se presentará para su inscripción en el Registro Mercantil. En concordancia con dicho precepto, los arts. 20, 29 y 33 de la Ley de Sociedades de Capital expresamente dicen que la sociedad (anónima o de responsabilidad limitada) se constituirá mediante escritura pública, que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil, y que con la inscripción adquirirá personalidad jurídica. Pero la sociedad que no observa esos requisitos legales para su constitución, es decir, la sociedad que no ha cumplido las formalidades constitutivas, es una sociedad irregular, y la aportación de bienes efectuada en su día, como señala el Magistrado de instancia, no consta que se dejen sin efecto, sin que a tal fin sea suficiente prueba lo que conste en el Catastro, pues el Catastro es un registro de carácter fiscal, y la titularidad de bienes en el mismo no acredita titularidad jurídica alguna. El hecho de pagar el IBI no supone que, de cara a terceros, quede acreditado que el apelante es dueño del bien. Como dice el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario en su artículo 1º, El Catastro Inmobiliario es un registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda en el que se describen los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales tal y como se definen en esta ley. Ahora bien, como dice el art. 2º del citado texto refundido 1.- La información catastral estará al servicio de los principios de generalidad y justicia tributaria y de asignación equitativa de los recursos públicos, a cuyo fin el Catastro Inmobiliario colaborará con las Administraciones públicas, los juzgados y tribunales y el Registro de la Propiedad para el ejercicio de sus respectivas funciones y competencias. Asimismo, estará a disposición de las políticas públicas y de los ciudadanos que requieran información sobre el territorio, en los términos previstos en el título VI.

2. Lo dispuesto en esta ley se entenderá sin perjuicio de las competencias y funciones del Registro de la Propiedad y de los efectos jurídicos sustantivos derivados de la inscripción de los inmuebles en dicho registro.

Por ello no pueden estimarse los motivos de apelación que, respecto a la liquidación, realiza el apelante.

Sexto.

- Distinta suerte debe correr, sin embargo, el argumento del apelante referido a la falta de motivación de la sanción. Pues ciertamente, examinando el expediente administrativo y en concreto el inicio del expediente sancionador (páginas 138 a 140) y la resolución de Directora de la Agencia Municipal Tributaria de 11-03-2016 (páginas 167 y ss. del expediente), no se observa motivación alguna respecto de la culpabilidad del sujeto pasivo.

Sobre la insuficiencia de las fórmulas estereotipadas para satisfacer la necesidad de motivación de la culpabilidad existe una reiterada jurisprudencia que plasman, entre otras muchas, las sentencias del Tribunal Supremo 2305/2016, 26 de octubre (recurso 1437/2015), 1619/2016, de 4 julio (recurso 941/2015), 1473/2016, de 20 de junio (recurso 895/2015), 930/2016, 14 de abril (recurso 894/2015), que señalan que la mera constatación de los hechos imputados, falta de ingreso de la deuda tributaria o falta de declaración, no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes(...) siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere (...). El principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable (...) la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente (...) Así pues, y como se desprende de la citada jurisprudencia, en relación con el principio de culpabilidad, no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor que no se cuestionan... Pero con ello no basta para entender que la conducta del sujeto pasivo ha sido culpable ya que ello significaría que cualquier incumplimiento de una norma tributaria se convertiría automáticamente en infracción sancionable, sin tener en cuenta el ánimo del sujeto pasivo al realizar la conducta típica, con olvido del principio de culpabilidad".

En la sentencia del TS de 22 de diciembre de 2016 (recurso 348/2016), se reitera que: "...es adecuada la afirmación de que la normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

Se adecúa a nuestra jurisprudencia la afirmación de la sentencia impugnada de que "debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere..."

...En lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable"

No cabe concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente al hecho de la no declaración, máxime en el supuesto que nos ocupa en que la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil no llegó a producirse, y su actitud puede entenderse como razonable en atención a este extremo.

Séptimo.

- Por todo lo cual, procede estimar parcialmente el recurso de apelación, confirmando la sentencia apelada, excepto en lo que se refiere a la sanción impuesta que se revoca y se deja sin efecto (clave liquidación NUM006, por importe de 38.500,56 €); sin que haya lugar a expresa imposición de las costas procesales causadas en esta instancia, de acuerdo con lo dispuesto en art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional.

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Estimar parcialmente el recurso de apelación n.º 254/19, interpuesto por D. Leonardo, contra la sentencia n.º 166/19, de 24 de julio, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 6 de Murcia, dictada en el procedimiento ordinario n.º 325/18; sentencia que se revoca únicamente en lo que se refiere a la desestimación del recurso respecto a la sanción impuesta, que se anula y deja sin efecto (liquidación NUM006, por importe de 38.500,56 €) estimando en este extremo el recurso interpuesto, y desestimando el resto de pretensiones; sin costas.

La presente sentencia solo será susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el artículo 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el artículo 88 de la citada ley. El mencionado recurso de casación, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

En el caso previsto en el artículo 86.3 podrá interponerse, en su caso, recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, 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.