

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082927

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 141/2021, de 30 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1569/2019

#### SUMARIO:

**Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. No se aprecia culpabilidad. ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Base imponible. Cesión de derechos de aprovechamiento urbanístico en pago de deuda del préstamo y esperando precio adicional.** Examinado el expediente administrativo, puede comprobarse que la contribuyente afirmó que había actuado de buena fe y sin intención de ocultar la operación, existiendo una duda razonable sobre si esta operación estaba sujeta al IAJD, al tratarse solamente de elevar a público un documento privado. En dicha escritura se elevaba a público un documento privado por el cual una entidad cedía a la demandante los aprovechamientos urbanísticos de ciertas fincas, por precio del que la demandante abonó en parte. Pero, también se pactó que la cesión se consumaría una vez los derechos de aprovechamiento se hubiesen convertido en parcelas independientes inscritas en el Registro de la Propiedad; siendo solo después de esto, cuando la entidad que cedió los derechos otorgaría escritura pública para transmitir a la demandante dicha parcelas, a cambio del resto del precio. La escritura pública que ha dado lugar a esta sanción no figura inscrita en el Registro de la Propiedad. En consecuencia, la operación no quedaba completada, requiriéndose otro documento público para transmitir la propiedad. Esto no ha impedido que se haya devengado el IAJD desde esta operación de cesión en pago y venta con precio aplazado; cuestión que no discuten las partes. Pero integra al menos alguna indeterminación en la relación jurídica.

**Procedimiento sancionador. Infracciones y sanciones. Procedimiento. Tramitación. Motivación.** La resolución sancionadora incurre en contradicción, puesto que dice primero que la contribuyente incurrió en dolo por existir ocultación, y después, que no desplegó la diligencia exigible. Si la Hacienda entendía que la contribuyente había infringido con dolo, no resultaba de utilidad valorar si había actuado con negligencia. La existencia de ocultación como circunstancia agravante de la infracción no implica necesariamente que exista dolo del contribuyente. Puesto que la ocultación se define legalmente como una simple omisión, por no presentar la autoliquidación obligatoria, en los términos del art. 184.2 LGT. Esta omisión puede ser debida a dolo, negligencia, error excusable, fuerza mayor o a otras circunstancias, y en sí misma no integra ninguna de ellas. Por ello no resulta suficientemente justificado que la demandante incurriese en dolo. En cuanto a la existencia de culpa o negligencia, la resolución sancionadora contempla que esta contribuyente como empresa inmobiliaria cuenta con medios suficientes para conocer sus obligaciones tributarias, y que resultaba clara su obligación de autoliquidar. Esto no puede considerarse motivación individualizada, puesto que no se funda en la concreta situación de la contribuyente en relación con las características del negocio cerrado. Y además, incurre en inversión de la carga de la prueba, en el sentido de que al ser clara la obligación de tributar, ello demostraría la negligencia de la contribuyente [Vid., STS de 15 de enero de 2009, recurso n.º 10234/2004 (NFJ032689)].

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 7.

Ley 29/1994 (LAU), art. 36.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 184, 191 y 210.

#### PONENTE:

*Doña Matilde Aparicio Fernández.*

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2019/0017255

Procedimiento Ordinario 1569/2019

Demandante: INVERSANRO S.A.

PROCURADOR D./Dña. ANTONIO MARTINEZ DE LA CASA RODRIGUEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID [TEAC - SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA - MINIS

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

### SENTENCIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. José Luis Quesada Varea

Magistrados:

D<sup>a</sup>. Matilde Aparicio Fernández  
D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo  
D<sup>a</sup> Natalia de la Iglesia Vicente

En la Villa de Madrid a treinta de marzo de dos mil veintiuno.

Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia el presente recurso contencioso-administrativo número 1569/2019, interpuesto por INVERSANRO SA, representada por el procurador D Antonio Martínez de la Casa, contra sanción tributaria por no autoliquidar IAJD en relación con cesión compleja de aprovechamientos urbanísticos. Ha sido parte demandada el Tribunal Económico Administrativo Regional representado por el Abogado del Estado. Se ha personado como interesada la Comunidad de Madrid, representada por el Letrado de sus servicios jurídicos. Con base en los siguientes:

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En fecha 12.7.2019, se interpuso este recurso contencioso administrativo.

**Segundo.**

Una vez admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, se dio traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que hizo en el plazo concedido, suplicando que se dictase sentencia que anulase la resolución recurrida o subsidiariamente al menos se ordenase reducir la sanción a un importe adecuado al principio de proporcionalidad.

**Tercero.**

Que asimismo se confirió traslado a la representación de la parte demandada, para contestación a la demanda, lo que verificó por escrito en que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la desestimación de las pretensiones deducidas en la demanda.

Se personó como codemandada la Comunidad de Madrid y presentó escrito en que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la desestimación de la demanda con condena en costas a la parte demandante.

**Cuarto.**

Recibido el pleito a prueba se practicó la propuesta y declarada pertinente y verificado el trámite de conclusiones, se acordó señalar para la deliberación, votación y fallo del presente recurso día 11.3.2021, en que tuvo lugar, quedando el mismo concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la magistrada Sra. Matilde Aparicio Fernández, que expresa el parecer de la Sala.

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

Se impugna la resolución de 29.3.2019 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, TEARM, que desestimó la reclamación económico administrativa 28-09244-2016, interpuesta por la sociedad anónima demandante contra la resolución del expediente sancionador 268/2014 de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid. En esta resolución se imponía a la demandante sanción de 6.986'16 euros por infracción del art. 191.1 en relación con art. 191.3 de la Ley 58/2003 de 17.12, Ley General Tributaria, LGT; infracción consistente en no presentar ni pagar una autoliquidación tributaria, estando obligada. Concretamente, se trataría de la autoliquidación por Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, IAJD, que se debería haber presentado, por la escritura pública notarial de 30.12.2011, en la cual la demandante y otra elevaban a documento público un documento privado. En este documento privado INMOBIRED MADRID SL, que debía a la aquí demandante 1.774.262'55 euros de un préstamo, cedía a la aquí demandante ciertos derechos de aprovechamiento urbanístico en pago de esta deuda y esperando precio adicional. Esta operación de elevar a público el documento privado se ha considerado por la Hacienda hecho imponible del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, IAJD, y motivo de la obligación de presentar autoliquidación. Al no haberse presentado, es por lo que se habría cometido infracción tributaria, que sería grave por haberse impagado deuda superior a 3.000 euros y existir ocultación.

Al no haber autoliquidado la demandante, la Hacienda ha emitido liquidación tributaria por este impuesto, la cual se ha notificado el 19.2.2015, y ha quedado firme, puesto que la contribuyente no se opone a que la debiera ni a pagarla.

**Segundo.**

Alega la contribuyente infracción de su derecho a la presunción de inocencia, al haber sido sancionada sin que figurase en el expediente sancionador la documentación utilizada como prueba de cargo, procedente del procedimiento de gestión tributaria en que se emitió la liquidación por IAJD. Y por no constar tampoco en el expediente sancionador la documentación justificativa de que se tramitase por el procedimiento abreviado.

En relación con lo anterior, alega también la contribuyente, infracción de sus derechos de defensa, puesto que habiendo propuesto como prueba de descargo que se incorporase esta documentación al expediente sancionador, no se incorporó.

**Tercero.**

En cuanto a la tramitación abreviada de este procedimiento, se decidió en el fundamento Quinto de la resolución iniciando el procedimiento sancionador, según el cual:

"Considerando que se encuentran en poder de este órgano todos los elementos que permiten formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorpora al acuerdo de iniciación."

Esta posibilidad aparece prevista en el art. 210 de la LGT. En consecuencia, sí figura en el expediente el motivo por que se tramitó lo que la contribuyente llama procedimiento abreviado. Sin que la contribuyente haga crítica sobre esta indicación; por lo que se debe estimar correcta.

En cuanto a los documentos que obraban en poder de la autoridad sancionadora y que se consideraron prueba de cargo suficiente, consistían fundamentalmente en la escritura pública que suscribieron la demandante e INMOBIRED MADRID SL; la propuesta de liquidación y la liquidación emitidas en el procedimiento de gestión tributaria, que fue un procedimiento de comprobación limitada. Liquidación que por lo que consta, ha quedado firme.

Estos documentos constaban a la demandante desde antes de iniciarse el procedimiento sancionador, por lo que no puede discernirse qué indefensión habría podido sufrir, aunque no se hubieran incorporado formalmente a dicho expediente.

Adicionalmente, en el expediente sancionador recibido por esta Sala figuran todos estos documentos, debiendo entenderse que también debían figurar cuando se dictó la resolución sancionadora.

Asimismo, del expediente administrativo resulta que, con ocasión de ser oída la contribuyente sobre la propuesta de esta resolución sancionadora, se le indicó que tenía quince días para hacer alegaciones, y que al efecto podría comparecer en las oficinas de la Dirección General de Tributos de la CAM en el domicilio y horario que se le indicaba. Con lo cual, si la contribuyente hubiese tenido interés en examinar directamente el expediente y la documentación allí incluida, podría haberlo hecho en esa ocasión.

En su escrito de alegaciones del procedimiento sancionador, la contribuyente propuso como pruebas de descargo copia del acta que contuviese los hechos sancionados y copia de los elementos y documentos por los que se tramitase el procedimiento como abreviado, que justificasen ser correcta esta tramitación. En respuesta a esto, dice la resolución sancionadora que "la contribuyente había quedado enterada de todos los datos necesarios para su defensa al recibir la propuesta de resolución sancionadora."

Habría sido preferible más ajustada motivación, por aplicación del art. 23 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre de, sobre Reglamento general del régimen sancionador tributario:

"2. Se realizarán de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de infracciones susceptibles de sanción. 3. A los efectos previstos en el apartado anterior, se unirán al expediente sancionador las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución."

En su aplicación, el instructor del expediente queda obligado a practicar todas las actuaciones que sean propuestas por el interesado, o a justificar que no eran de utilidad para determinar la infracción.

Sin embargo, en el presente caso, la interesada propuso pruebas que, claramente, no eran de utilidad para ello. En cuanto al acta que contuviese los hechos, por no existir, dado que como bien constaba a la contribuyente no se había tramitado un procedimiento de inspección tributaria. En cuanto a los documentos con base en los cuales se había tramitado el procedimiento como "abreviado", por que como hemos visto ya constaban en el expediente.

En consecuencia, aunque la motivación sobre sus pruebas de descargo ha sido escasa, la contribuyente no ha sufrido efectiva indefensión por ello.

Debiendo precisarse que, conforme al art. 63.2 de la Ley de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992 de 26.11, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad de la resolución final cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados. Este artículo resulta aplicable en razón de la fecha de iniciarse este procedimiento sancionador, el 18.3.2015, cuando todavía no había entrado en vigor la Ley 39/2015, de 1 octubre de 2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Por todo lo cual resulta procedente desestimar este motivo de nulidad.

### Tercero.

En segundo lugar, la contribuyente alega que la Hacienda no ha justificado que fuese culpable de la infracción sancionada. Puesto que la resolución sancionadora fundamentaría su culpabilidad en un razonamiento genérico, con infracción de su derecho fundamental a la presunción de inocencia. Se ampara en la presunción legal de buena fe del contribuyente, afirmando que entendió fundadamente que no estaba obligada a presentar autoliquidación. Como prueba de que nunca pretendió ocultar la operación, alega que la elevó a documento público; y como prueba de que no tenía intención de impagar la cuota, alega que la ha abonado al primer requerimiento.

Según la defensa del Estado y de la Comunidad, estaríamos ante una operación claramente incluida en el art. 31.2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, RDLegislativo 1/1993 de 24.9, LITPAJD; y la contribuyente no presentó ninguna autoliquidación, ni siquiera con cuota cero;

habiendo sido necesaria la práctica de investigación fiscal para aflorar el hecho imponible. Lo que al menos integraría simple negligencia. Razonan que es exigible a los contribuyentes cierto grado de diligencia, sin lo cual resultaría imposible la gestión tributaria tal como está regulada.

#### Cuarto.

Siguiendo el criterio mantenido por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, se puede citar la sentencia de 15 de enero de 2009, que expresa lo siguiente:

"...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), "es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, "la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia" [ SSTC 76/1990, de 26 de abril, 14/1997, de 28 de enero, 169/1998, de 21 de julio, 237/2002, de 9 de diciembre, y 129/2003, de 30 de junio, de manera que "no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia" [ Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992). En efecto, ya dijimos en la sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que "en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad ", de manera que "no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable" (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que se recoge en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 General Tributaria ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma")."

#### Quinto.

Examinado el expediente administrativo, puede comprobarse que la contribuyente afirmó que había actuado de buena fe y sin intención de ocultar la operación, existiendo una duda razonable sobre si esta operación estaba sujeta al IAJD, al tratarse solamente de elevar a público un documento privado.

Aunque esta alegación estaba poco desarrollada, debe entenderse en relación con el contenido de la escritura pública que dio lugar a iniciarse el procedimiento. En dicha escritura se elevaba a público un documento privado por el cual INMOBIRED MADRID SL cedía a la demandante los aprovechamientos urbanísticos de ciertas fincas, por precio del que la demandante abonó en parte. Pero, también se pactó que la cesión se consumaría una vez los derechos de aprovechamiento se hubiesen convertido en parcelas independientes inscritas en el Registro de la Propiedad; siendo solo después de esto, cuando INMOBIRED otorgaría escritura pública para transmitir a la demandante dicha parcelas, a cambio del resto del precio. La escritura pública que ha dado lugar a esta sanción no figura inscrita en el Registro de la Propiedad.

En consecuencia, la operación no quedaba completada, requiriéndose otro documento público para transmitir la propiedad. Esto no ha impedido que se haya devengado el IAJD desde esta operación de cesión en pago y venta con precio aplazado; cuestión que no discuten las partes. Pero integra al menos alguna indeterminación en la relación jurídica.

En la resolución sancionadora no se ha dado respuesta suficiente a esta alegación. En realidad, la resolución sancionadora incurre en contradicción, puesto que dice primero que la contribuyente incurrió en dolo por existir ocultación, y después, que no desplegó la diligencia exigible. Siendo que si la Hacienda entendía que la contribuyente había infringido con dolo, no resultaba de utilidad valorar si había actuado con negligencia.

La existencia de ocultación como circunstancia agravante de la infracción no implica necesariamente que exista dolo del contribuyente. Puesto que la ocultación se define legalmente como una simple omisión, por no presentar la autoliquidación obligatoria, en los términos del art. 184.2 de la LGT. Esta omisión puede ser debida a dolo, negligencia, error excusable, fuerza mayor o a otras circunstancias, y en sí misma no integra ninguna de ellas.

Por ello no resulta suficientemente justificado que la demandante incurriese en dolo.

En cuanto a la existencia de culpa o negligencia, la resolución sancionadora contempla que esta contribuyente como empresa inmobiliaria cuenta con medios suficientes para conocer sus obligaciones tributarias, y que resultaba clara su obligación de autoliquidar.

Esto no puede considerarse motivación individualizada, puesto que no se funda en la concreta situación de la contribuyente en relación con las características del negocio cerrado. Y además, incurre en inversión de la carga

de la prueba, en el sentido de que al ser clara la obligación de tributar, ello demostraría la negligencia de la contribuyente. Como hemos visto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo prohíbe invertir la carga de la prueba de este modo.

Por todo lo cual resulta procedente estimar este motivo de nulidad, y con él el presente recurso contencioso administrativo.

#### **Sexto.**

En cuanto a las costas, art. 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa: procede imponerlas a la parte que ve completamente desestimadas sus pretensiones, hasta el límite de 1.000 euros.

Vistos los anteriores y demás de general aplicación

### **FALLAMOS**

**1.-**Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por INVERSANRO SA, por lo que declaramos nula la resolución impugnada, la resolución del TEARM arriba identificada, la cual quedará sin efecto, así como la resolución del expediente 268/2014 de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid por la que se impuso a la demandante sanción de 6.986'16 euros;

**2.-**y todo ello con expresa condena en las costas del presente proceso al Estado y a la Comunidad hasta un máximo de 1.000 euros, MIL EUROS más IVA, por todos los conceptos, correspondiendo la mitad a cada una de las partes demandadas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583-0000-93-1569-19 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-93-1569-19 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, 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.