

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086349

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN

Sentencia 362/2021, de 20 de diciembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 440/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Culpabilidad. *No cabe eliminar el elemento de culpabilidad por el hecho de encomendar a un asesor la presentación de la autoliquidación.* La resolución sancionadora describe la conducta infractora: consignar en la autoliquidación por el impuesto de sucesiones un valor de la base liquidable inferior al que resultaba procedente, por un lado al consignar un valor del caudal inferior al debido y por otro al consignar una reducción de la base imponible a la que no tenía derecho. El TEAR estima la reclamación al admitir una duda razonable sobre la evitación del resultado típico de haberse observado una mínima diligencia, conclusión a la que llega al considerar que la disolución de la sociedad conyugal y la escritura de herencia eran operaciones jurídicas con cierta complejidad en las que participaron el notario que autorizó la escritura y la gestoría, y respecto de la aplicación indebida de la reducción, aun evidente el incumplimiento de los requisitos del beneficio fiscal, tampoco aprecia acreditado el resultado típico como consecuencia de la conducta negligente, por no constar ni el grado de vinculación de la recurrente con la mercantil ni su conocimiento sobre las circunstancias en que se desarrollaba el arrendamiento inmobiliario por la entidad, habiendo intervenido en la confección de la autoliquidación la gestoría de su confianza. Considera la Sala que no cabe eliminar el elemento de culpabilidad por el hecho de encomendar a un asesor la presentación de la autoliquidación, y en este sentido a la obligada tributaria le era exigible una mínima diligencia y debió advertir los elementos facticos que claramente ella conocía puesto que había intervenido en los mismos, y también podía conocer datos básicos de la entidad que formaba su patrimonio, siendo por ello calificable su conducta de negligente, lo que hace aplicable el art 183 LGT, que define como infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley, no estando cuestionado que el elemento objetivo del tipo previsto en el art 191 LGT concurre.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 178, 179, 187 y 191.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 137.

PONENTE:

Doña María del Carmen Muñoz Juncosa.

Magistrados:

Don EUGENIO ANGEL ESTERAS IGUACEL
Don MARIA DEL CARMEN MUÑOZ JUNCOSA
Don EMILIO MOLINS GARCIA-ATANCE

SENTENCIA 000362/2021

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE :

D. Eugenio Ángel Esteras Iguácel

MAGISTRADOS:

D.ª María del Carmen Muñoz Juncosa

D. Emilio Molins García-Atance

En Zaragoza, a veinte de diciembre de dos mil veintiuno.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección 2ª), el recurso contencioso-administrativo número 440 del año 2020, seguido entre partes; como demandante el GOBIERNO DE ARAGÓN representado y defendido por el Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón; como Administración demandada la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y asistida por el Abogado del Estado.

Es objeto de recurso la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, de 16 de junio de 2020, que estima la reclamación económico-administrativa nº NUM003 interpuesta por doña Adoracion frente a sanción relativa a impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Ponente : Ilma. Sra. Magistrada D.ª María del Carmen Muñoz Juncosa.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en la Secretaría de este Tribunal en fecha 9 de octubre de 2020, interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada en el encabezamiento de esta sentencia.

Segundo.

Previa la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimaba aplicables concluía con el suplico de que se dicte sentencia por la que se estime el recurso contencioso administrativo, anulando la resolución del TEARA.

Tercero.

La Administración demandada, en su escrito de contestación a la demanda, solicitó, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que, por su parte, estimó aplicables, que se dicte sentencia por la que se desestime el recurso interpuesto.

Cuarto.

No solicitado el recibimiento del juicio a prueba ni tramite de conclusiones, se señaló para votación y fallo del recurso el día 9 de diciembre de 2021.

RAZONAMIENTOS JURIDICOS

Primero.

La resolución del TEARA de 16 de junio de 2020 objeto del presente recurso contencioso administrativo, estima la reclamación económico administrativa NUM003 que Doña Adoracion presentó contra sanción relativa al impuesto de sucesiones y donaciones.

En sus antecedentes de hecho reseña el TEARA que el 26 de febrero de 2016 la Inspección de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón extendió acta de disconformidad a la Sra. Adoracion proponiendo regularización por el impuesto de sucesiones y donaciones. Precisa que la Sra. Adoracion, heredera de su esposo Don Ovidio, en escritura de 26 de julio de 2012 aceptó la herencia, relacionó los bienes del causante, todos consorciales, y liquidó la sociedad conyugal, con valor total de los bienes de 839.754?76 euros, por lo que al causante le correspondían 419.754?76 euros, y en la autoliquidación que la heredera presentó aplica la reducción por la adquisición de la mitad de las participaciones de la sociedad Montariza SL, que valoró en 364.386?30 euros, ingresando 4.191?50 euros. En la comprobación practicada, la Administración Tributaria señaló la falta de justificación del valor de los bienes del causante, y que al liquidar la sociedad conyugal no se había tenido en cuenta los derechos de crédito que cada uno de los cónyuges tenía frente a la sociedad conyugal, cuantificándose en 522.339?50 euros el valor de la adjudicación en la liquidación de la sociedad conyugal que correspondía al causante, y un incremento en 445.218?18 euros del valor de las participaciones sociales que correspondían a este, así como la improcedencia de aplicar la reducción por adquisición de las participaciones de la sociedad Montariza 2002 SL.

Por todo ello se proponía practicar liquidación definitiva sobre una base imponible de 982.607,48 euros, resultando una cuota pendiente de ingreso de 207.017,72 euros. Asimismo se inició procedimiento sancionador por la infracción tributaria prevista en el art 191 de la LGT, calificándose la infracción como leve, con una multa pecuniaria de 43.784,01 euros, y contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto frente a la resolución sancionadora se presenta la reclamación económico administrativa, que fue estimada.

En la Fundamentación jurídica el TEARA considera probada la omisión del ingreso debido al presentar la autoliquidación del impuesto, y por ello el elemento objetivo del tipo previsto en el art 191 de la LGT, pero al examinar la existencia de culpabilidad, y citando los arts. 179 y 178.1 de la LGT y 137.1 de la ley 30/1992, entiende que tanto la disolución de la sociedad conyugal como la escritura de herencia eran operaciones no exentas de cierta complejidad jurídica y aritmética, en cuya determinación debían participar tanto el notario autorizante como la gestoría que facilitó la tramitación de la testamentaria, y siendo razonable que la obligada tributaria confiara en la intervención de estos, surgía una duda razonable sobre la evitación del resultado de haber observado una mínima diligencia; en cuanto a la aplicación indebida de la reducción sobre la adquisición de las participaciones de la sociedad Montariza 2002 SL, en la que la Administración Tributaria aprecia el elemento culposo a partir del incumplimiento de determinados requisitos del beneficio fiscal, considera el TEARA que al no constar ni el grado de vinculación previa de la reclamante con la mercantil ni el conocimiento que pudiera tener sobre las circunstancias en que desarrollaba su actividad la entidad, y constando la intervención de la gestoría en la confección de la autoliquidación, con la consecuente confianza de la obligada tributaria, no quedaba probada la realización del resultado típico como consecuencia de la conducta negligente de la obligada tributaria. Concluye afirmando que el elemento subjetivo de la infracción no se acreditó, por lo que anula la sanción.

Segundo.

El Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón alega en la demanda que el TEARA ignora en su resolución el principio general conforme al cual la impericia o negligencia de un asesor, no releva al contribuyente de su responsabilidad frente a la Hacienda Pública. Señala que el acto impugnado aprecia de forma indebida dos planos diferentes de responsabilidad, la del contribuyente frente a la Hacienda Pública, que interviene como obligado tributario, y la responsabilidad civil por una relación de servicios profesionales, que corresponde al profesional frente a su comitente. Destaca que la LGT no menciona ese hecho como una de las causas de exclusión de la responsabilidad tributaria, ni tampoco lo ha considerado así la jurisprudencia, puesto que si así fuera no cabría sancionar al contribuyente que se ampara en la actuación de un gestor para cualquier asunto relacionado con la Administración Tributaria, teniendo establecido numerosas sentencias que la impericia del asesor no releva al contribuyente de su responsabilidad frente la hacienda pública.

Y en el caso, establecido que por un lado se trata de errores u omisiones en la cumplimentación de las obligaciones tributarias, no de una interpretación razonable de la norma, y por otro que no cabe exculpar a la obligada tributaria por la impericia de los profesionales cuyos servicios contrató para que le asistieran en el cumplimiento de la obligación tributaria, debió el TEARA examinar si los errores eran o no evitables, a la vista de la fundamentación de culpabilidad a título de culpa leve o simple negligencia que realizó el acuerdo de imposición de la sanción, y debe señalarse que la apreciación de culpabilidad aparece motivada, ya que se determina de forma incorrecta el importe del caudal relicto, y la improcedencia de la reducción por la adquisición de las participaciones sociales de Montariza SL 2002 era clara, no susceptible de interpretaciones diversas, pues la sociedad no cumplía prácticamente ninguno de los requisitos exigidos por la normativa para aplicar el beneficio fiscal, razonando el acuerdo sancionador que una conducta mínimamente diligente hubiera implicado exigir que requisitos se determinaban en la norma para aplicar un beneficio fiscal que suponía dejar de tributar por el 99% del valor de las participaciones sociales, valores que representaban la mayor parte del patrimonio familiar puesto que se habían aportado casi todos los inmuebles del matrimonio a la sociedad años atrás, hecho que la obligada tributaria no desconocía pues intervino en la operación recibiendo la mitad de las participaciones sociales, por lo que no puede considerarse cumplido el grado mínimo de diligencia exigible a un contribuyente medio a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales, ya que los errores cometidos por la obligada tributaria eran evitables si hubiera observado esa mínima diligencia.

El Abogado del Estado se opone al recurso alegando que toda imposición de sanción requiere la concurrencia de los elementos subjetivo y objetivo, debiendo motivarse adecuadamente la imposición de la sanción, y aquí no resultó debidamente acreditada la realización del resultado típico como consecuencia de la conducta negligente de la obligada tributaria. Se remite a la resolución del TEARA y solicita la desestimación del recurso.

Tercero.

La resolución sancionadora, dictada por el Jefe del Servicio de Inspección Tributaria el 26 de julio de 2016 describe la conducta infractora: consignar en la autoliquidación por el impuesto de sucesiones un valor de la base liquidable inferior al que resultaba procedente, por un lado al consignar un valor del caudal inferior al debido y por

otro al consignar una reducción de la base imponible a la que no tenía derecho; por lo que aprecia el elemento objetivo del tipo, art 191 de la LGT .

En cuanto a la culpabilidad ,señala que aun en el caso de que hubiera existido mala praxis por parte de la gestoría, pues así se alegó por la Sra. Adoracion esta circunstancia no excluiría su responsabilidad, siquiera por la culpa in vigilando, pues a ella le corresponde la responsabilidad última de que la autoliquidación presentada sea veraz y completa, no siendo posible para la Administración derivar la reacción sancionadora al profesional contratado. Razona que si la responsabilidad de sujeto pasivo quedase exonerada por el hecho de demostrar el error padecido por el profesional que contrató resultaría fácil eludir la responsabilidad por los perjuicios causados a la hacienda pública, quedando sin sanción numerosísimas conductas, siendo claro que el legislador no pretendió que tenga lugar esa exoneración al no mencionarla en el elenco de causas excluyentes de la responsabilidad. También razona que la obligada tributaria no desconocía las circunstancias en que nacieron los créditos del causante frente a la sociedad conyugal, por ser ella la beneficiaria de las aportaciones ya que fue su esposo quien más apporto al patrimonio común , y si entonces no tributaron como donación pese a la evidente descompensación, fue porque se hacían a salvo de ser compensadas en el futuro y en todo caso en el momento de liquidar la sociedad conyugal, por ello considera que la conducta de la obligada tributaria al no computar esos créditos no fue un error invencible, no tratándose de normas tan complejas que requieren un extraordinario nivel de conocimientos técnicos para aplicarlas correctamente , pues se trataba de actos muy relevantes en la historia patrimonial del matrimonio (hacer común de los esposos todo lo que hasta ese momento era privativo y situarlo bajo la cobertura de una sociedad patrimonial), y el no tenerlos en consideración al liquidar la sociedad conyugal constituye una conducta poco diligente que merece reproche sancionador .

En cuanto a la consignación en la autoliquidación de una reducción por la adquisición de las participaciones sociales de la sociedad Montariza SL, la resolución sancionadora considera notorio a simple vista que no se daban los requisitos para aplicarla, por lo que aprecia asimismo una conducta negligente o descuidada.

Por ello estima que concurre culpabilidad aun a título de negligencia, al no haberse observado el mínimo de cuidado exigible a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ,y que implicaba advertir que las cifras consignadas en la autoliquidación no se correspondían con el montante del caudal relicto que adquiriría en plena propiedad, y que era totalmente improcedente la reducción.

El TEARA estima la reclamación ,al admitir una duda razonable sobre la evitación del resultado típico de haberse observado una mínima diligencia , conclusión a la que llega al considerar que la disolución de la sociedad conyugal y la escritura de herencia eran operaciones jurídicas con cierta complejidad en las que participaron el notario que autorizo la escritura y la gestoría , y respecto de la aplicación indebida de la reducción, aun evidente el incumplimiento de los requisitos del beneficio fiscal, tampoco aprecia acreditado el resultado típico como consecuencia de la conducta negligente , por no constar ni el grado de vinculación de la Sra. Adoracion con la mercantil ni su conocimiento sobre las circunstancias en que se desarrollaba el arrendamiento inmobiliario por la entidad, habiendo intervenido en la confección de la autoliquidación la gestoría de su confianza.

Cuarto.

En sentencia de 28 de octubre de 2015, rec 328/2014 ,señalamos : "Discutida por la parte la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, (.....) debe tenerse en cuenta que para apreciar la concurrencia de la culpabilidad no es necesario acreditar la existencia de conciencia y voluntad por parte del sujeto pasivo del resultado antijurídico, sino que basta con que no se hubiera observado el cuidado o diligencia exigible en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Así se desprende del art 183 de la LGT en cuanto dispone que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley". (.....) En el supuesto enjuiciado no se justifica que la actuación infractora, perfectamente descrita y tipificada por el régimen sancionador, estuviera amparada por una interpretación razonable de la norma, sino que responde a la falta de responsabilidad y diligencia en la ejecución de las tareas encomendadas por las que se le había contratado al empleado de la recurrente que asumía la tramitación de las obligaciones tributarias, según indica la propia parte demandante, situación en la que cabe concluir manteniendo la sanción impuesta por la misma fundamentación ya reseñada, porque la responsabilidad frente a la Administración Tributaria es de la propia entidad, que no puede ampararse en la actuación negligente de sus empleados o asesores".

Y en sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sec 1ª de 15 de octubre de 2014, rec 542/11 se afirma. "En relación con la intervención de asesores u otras terceras personas, esta Sala y Sección se ha pronunciado en el sentido de que, salvo casos excepcionales que aquí no concurren, resulta indudable que la impericia o negligencia del asesor no exonera de responsabilidad por la infracción al obligado tributario que suscribe la declaración o autoliquidación".

Coincidimos con los argumentos que expresa la resolución sancionadora y que reproduce la demanda , en cuanto a la existencia de una conducta negligente por parte de la obligada tributaria , puesto que no podía desconocer que en escritura de 28 de diciembre de 1998 su esposo aporta a la sociedad conyugal los siguientes bienes que le pertenecían con carácter privativo: una vivienda en la AVENIDA000 NUM000 de Zaragoza por un valor de 11.350.915 pts , un local en la calle San Vicente de Paul 28 de Zaragoza por un valor de 13.190.574 pts , un piso en la AVENIDA001 NUM001 de Zaragoza, por valor de 5.798.588 pts , la mitad de un local en la calle Juan de Aragón 18 de Zaragoza , con un valor de 2.550.000 pts , y la mitad de un local de negocio en la calle Juan de Aragón 20 con un valor de 1.960.000 pts , siendo el total de estos bienes el equivalente a 209.453?15 euros, y la Sra Adoracion aportó un piso en la CALLE000 NUM002 de Zaragoza, por un valor equivalente de 100.006?40 euros ; además, en escritura de 26 de enero de 2009 el Sr Ovidio vendió su participación , una tercera parte indivisa de dos parcelas situadas en la CALLE001 de Barcelona por 95.716?33 euros, que había adquirido por herencia y el dinero de esta venta fue a parar a los saldos de ambos. Conocía la obligada tributaria los bienes que formaban parte del patrimonio de cada cónyuge y se aportaron a la sociedad común y también que recibieron ambos las mismas participaciones sociales, y por ello en la autoliquidación por el impuesto de sucesiones la existencia del crédito del esposo frente a la sociedad conyugal al liquidarse esta ,no puede considerarse como un error insalvable, lo que hace surgir la negligencia, no siendo posible eliminar la culpabilidad por el hecho de presentar la autoliquidación a través de una gestoría y por la intervención notarial. La esposa conocía, pues intervino en ellas, esas operaciones de aportación de bienes y el montante de los que cada uno de los esposos apporto. Tampoco puede admitirse que ignorase totalmente la forma en que la sociedad desarrollaba su actividad.

No cabe eliminar el elemento de culpabilidad por el hecho de encomendar a un asesor la presentación de la autoliquidación, y en este sentido en un supuesto en que se realizó esta alegación, ya nos habíamos pronunciado en la sentencia anteriormente transcrita .

A la obligada tributaria le era exigible una mínima diligencia y debió advertir los elementos facticos que claramente ella conocía puesto que había intervenido en los mismos, y también podía conocer datos básicos de la entidad que formaba su patrimonio , siendo por ello calificable su conducta de negligente, lo que hace aplicable el art 183 de la LGT, que define como infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley, no estando cuestionado que el elemento objetivo del tipo previsto en el art 191 de la LGT concurre.

En consecuencia, el recurso debe prosperar, si bien la Sala considera que puede apreciarse en el presente supuesto dudas de hecho , que llevarían a no hacer expresa imposición de costas, art 139 LJCA.

FALLAMOS

Primero.

Estimar el recurso contencioso administrativo nº 440 del año 2020, interpuesto por el Letrado del Gobierno del Aragón contra la resolución del TEARA de 16 de junio de 2020, que anulamos por ser contraria a derecho.

Segundo.

No hacer expresa imposición de costas.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Supremo por infracción de norma estatal o de la Unión Europea o recurso de casación ante este Tribunal por infracción de derecho autonómico, según lo previsto en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio. Recurso que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la resolución, por escrito que deberá cumplir los requisitos del artículo 89 del citado texto legal.

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

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente, celebrando la Sala audiencia pública, en el mismo día de su pronunciamiento. Doy fe.

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.