

**No todo incumplimiento tributario ha de acarrear sanción. Aplicación del derecho al error del contribuyente.**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA**

**Fecha: 28 de noviembre de 2023**

**Ponente: Dña. María Dolores Rivera Frade**

*Se quiere llamar la atención de que la complejidad de las normas y de los procedimientos, al que quedaría vinculada la regulación de aquel derecho, opera como factor a tener en cuenta a la hora de valorar la culpabilidad del obligado tributario; y al mismo tiempo llamar la atención de que el necesario análisis del elemento de culpabilidad no desaparece, sino que se mantiene en toda su extensión, cuando el obligado tributario cuenta con la asistencia de asesores en las gestiones de naturaleza fiscal.*

Id. CENDOJ: 15030330042023100693

Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso

Sede: Coruña (A)

Sección: 4

Sentencia: 709/2023

Recurso: 15081/2023

Fecha de Resolución: 28/11/2023

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Ponente: MARIA DOLORES RIVERA FRADE

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

**SEGUNDO.-** Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

**TERCERO.-** Habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

**CUARTO.-** En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 72.681,08 €.

### **FUNDAMENTOS JURIDICOS**

**PRIMERO .-** Objeto del recurso contencioso-administrativo:

Don Eliseo interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 21 de octubre de 2022 que desestima reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumuladas, promovidas contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT, que confirma la imposición de sanciones por infracción tributaria, relativa al IRPF ejercicios 2014, 2015 y 2016.

La impugnación presentada por el actor se dirige frente a la sanción efectiva de 72.681 €, y a ingresar de 54.510,80 €, impuesta al recurrente por la infracción del artículo 191.1 LGT, al dejar de ingresar en los plazos establecidos reglamentariamente los importes de 183.792,53 €, 11.828,10 € y 12.039,60 € en los ejercicios 2014, 2015 y 2016 respectivamente, al declarar incorrectamente las ganancias patrimoniales incluidas en las autoliquidaciones IRPF presentadas, derivadas de la venta de participaciones de la entidad E. SL de las que era titular el obligado tributario junto con su esposa.

Como motivo en base al cual se insta la anulación del acuerdo sancionador, el actor alega la ausencia del elemento subjetivo del tipo, considerando que la sanción impuesta no cumple las mínimas exigencias de motivación, faltando la prueba de la culpabilidad.

**SEGUNDO.-** Sobre la culpabilidad como elemento subjetivo necesario para imponer una sanción administrativa:

La culpabilidad se configura como un elemento fundamental de toda infracción tributaria, pues la responsabilidad no es objetiva, de modo que siempre ha de concurrir el elemento subjetivo, aunque lo satisfaga la mera negligencia y compete a la Administración motivar su existencia.

En la sentencia de 22 de diciembre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016: 5554- Recurso 348/2016), el Tribunal Supremo, sostiene 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 adecua 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 a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE , ... es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable... La referencia a la*

*falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción que derivan... 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".*

En el presente caso, la sanción recurrida trae causa en un expediente de regularización que ha tenido por objeto comprobar la correcta tributación de las operaciones de transmisión de participaciones sociales y escisión parcial documentadas en escrituras públicas de fecha 16/05/2014: venta de participaciones de la entidad E. SL, de las que el actor y su esposa eran titulares al 50 %.

La venta de estas participaciones ha pasado por varias operaciones complejas, que desembocaron en un reparto del patrimonio común de ambos cónyuges, de manera que la esposa pasó a ser la socia única de E. SL, entidad de cuyo patrimonio social salieron diversos terrenos de naturaleza rústica, y una explotación de ganado porcino. Y el esposo, aquí recurrente, pasó a ser socio único de una nueva sociedad, a la que se traspasó la titularidad de bienes que antes integraban el patrimonio social de E. SL (explotación de ganado porcino, y terrenos de naturaleza rústica), entre otros bienes.

Para llegar a este resultado, se llevaron a cabo simultáneamente dos operaciones traslativas de participaciones sociales, la primera, la transmisión de participaciones sociales de E. SL con precio aplazado, y la segunda, la transmisión de participaciones sociales de E. SL mediante operación de escisión parcial, en virtud de la cual se escindió una parte de su patrimonio social que constituía una rama de su actividad. La rama de la actividad escindida se transmitió a la entidad VIOPIGS SUAREZ SL, la cual amplió su capital social mediante la emisión de otras tantas participaciones de un euro de valor nominal, que fueron atribuidas en su totalidad al aquí recurrente, socio único de la citada empresa, como contraprestación a la entrega de las participaciones de E. SL. Parte de las participaciones que el actor tenía en E. SL las había adquirido en una operación de ampliación de capital con cargo a reservas, que tuvo lugar el día 26 de marzo de 2014 mediante la emisión de nuevas participaciones que se atribuyeron sin coste alguno a sus socios y por partes iguales.

La regularización practicada consistió, entre otros extremos, en negar la aplicación del régimen especial FEAC, al que se habían acogido los esposos en la operación de escisión parcial. Y en cuanto a la declaración de las ganancias patrimoniales la Inspección tributaria consideró correctos alguno de los importes autoliquidados, pero no otros, en los que apreció dos incorrecciones, la que afecta al valor de adquisición por el nominal de las participaciones, pues según la inspección se trata de acciones liberadas obtenidas sin coste alguno en operación de ampliación de capital con cargo a reservas. Y la que afecta al periodo de generación, pues las ganancias se declararon como generadas en menos de un año, cuando las participaciones liberadas mantienen la fecha de adquisición de aquellas que dan derecho a su adjudicación, en este caso los años 1997 y 1998.

El actor aceptó la regularización practicada y firmó de conformidad con ella. Pero esta actuación no equivale a una aceptación de la culpabilidad de su conducta, ni por tanto que merezca un reproche sancionador, pues junto a la acción o conducta infractora (elemento objetivo) debe concurrir el elemento subjetivo (culpabilidad).

No es la inexistencia de ocultación, tal como se refleja en el acta de conformidad, la que pueda eliminar todo atisbo de culpabilidad en la conducta del actor, pues la ausencia de ocultación determinaría tan solo, en casos como el presente, la calificación de la

conducta como más grave. Pero sí el resto de las circunstancias concurrentes, que acarrear serias dudas sobre el elemento subjetivo de la conducta infractora, dudas que en materia sancionadora se debe de despejar a favor del sancionado.

En el acuerdo sancionador se dice que es evidente que las conductas examinadas, en la medida en que representan un quebrantamiento de la normativa fiscal vigente con resultado perjudicial para la Hacienda Pública, ponen en evidencia la concurrencia, en relación con las mismas, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que consiste la sanción.

**La aceptación de este tipo de argumentos equivaldría a sancionar comportamientos por el solo hecho de implicar un incumplimiento de las normas, y un incumplimiento de las obligaciones fiscales.** En materia sancionadora se exige algo más, la existencia del elemento subjetivo sancionador. Y en el presente caso existen datos que permiten dudar del ánimo o voluntariedad infractora en el comportamiento del recurrente, y no solo por el hecho de que en el seno del procedimiento tributario se levantaron actas de conformidad, sino por la complejidad de las operaciones ejecutadas, pues, aunque la norma fiscal sea clara en cuanto a la imputación temporal de las ganancias, el propio abogado del Estado admite " quizás podría haber cierta discusión" en el marco de la cuantificación de la ganancia. Y si esa discusión no ha impedido practicar la regularización -aceptada por el obligado tributario-, sí ha de servir como un elemento que diluye el elemento subjetivo de su conducta. La máxima según la cual la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento ( artículo 6.1 Código civil), que cita el abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, es plenamente operativa a efectos de practicar una regularización tributaria que implique el cumplimiento de la norma fiscal. Cuestión distinta es que esa actuación merezca un reproche sancionador. Y es que el análisis de este aspecto debe de hacerse bajo los principios que rigen en el ejercicio de la potestad sancionadora, entre los que aquí destaca el principio de culpabilidad invocado por la parte recurrente.

A reglón seguido el abogado del Estado admite la complejidad de las operaciones en las que ha participado el actor, pero resta importancia a este dato en base a que el obligado tributario ha contado con asistencia de representantes y colaboradores, según dice desprenderse de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2014. Con estos argumentos pretende responder a las alegaciones que hace la parte actora en su escrito de demanda, alegando que sus conocimientos tributarios son limitados. Ello entronca con lo que se conoce como "derecho al error" (el droit à l'erreur del derecho francés), que no ha pasado desapercibido para el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la "Propuesta 3/2022, sobre la incorporación del derecho al error al Ordenamiento tributario español", sobre todo teniendo en cuenta la generalización del régimen de autoliquidaciones como expresión del traspaso de la responsabilidad de aplicación de los tributos de la Administración, según señala el Consejo. Y aunque esa propuesta todavía no ha tenido reflejo en la LGT, quizá se haya iniciado un camino que conduzca a evitar sanciones por incumplimientos involuntarios de las normas fiscales.

Con lo que se acaba de decir, se quiere llamar la atención de que la complejidad de las normas y de los procedimientos, al que quedaría vinculada la regulación de aquel derecho, opera como factor a tener en cuenta a la hora de valorar la culpabilidad del obligado tributario; y al mismo tiempo llamar la atención de que el necesario análisis del elemento de culpabilidad no desaparece, sino que se mantiene en toda su extensión, cuando el obligado tributario cuenta con la asistencia de asesores en las gestiones de naturaleza fiscal.

Por lo expuesto, el recurso ha de ser estimado, y la sanción anulada.

**TERCERO.-** Imposición de costas:

Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad. No se aprecian circunstancias en el presente caso que conlleven la utilización de la referida facultad.

Las dudas generadas en el análisis y solución de la cuestión litigiosa, impiden hacer un pronunciamiento en materia de costas.

POR TODO ELLO,

FALLAMOS: Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Don Eliseo contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 21 de octubre de 2022 que desestima reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumuladas, promovidas contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT, que confirma la imposición de sanciones por infracción tributaria, relativa al IRPF ejercicios 2014, 2015 y 2016.

En consecuencia, anulamos los actos impugnados.

Sin imposición de costas.

