



Roj: **STSJ GAL 7212/2017 - ECLI: ES:TSJGAL:2017:7212**

Id Cendoj: **15030330042017100471**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **15/11/2017**

Nº de Recurso: **15684/2016**

Nº de Resolución: **498/2017**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4**

**A CORUÑA**

SENTENCIA: 00498/2017

- Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

**N.I.G:** 15030 33 3 2016 0001643

**Procedimiento :** PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015684 /2016 /

**Sobre:** ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

**De D./ña.** José

**ABOGADO** GASPAR OTERO CAMPOS

**PROCURADOR D./D<sup>a</sup>.** LUIS VALDES ALBILLO

**Contra D./D<sup>a</sup>.** TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

**ABOGADO** ABOGADO DEL ESTADO

**PROCURADOR D./D<sup>a</sup>.**

**PONENTE: D. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO**

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

**SENTENCIA**

**Ilmos./as. Sres./as. D./D<sup>a</sup>**

**JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE, Presidente**

**JUAN SELLES FERREIRO**

**FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA**

**MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO**

A Coruña, quince de noviembre de dos mil diecisiete.

En el recurso contencioso-administrativo número 15684/ /2016, interpuesto por José , representada por el procurador LUIS VALDES ALBILLO dirigido por el letrado GASPAR OTERO CAMPOS, contra ACUERDO DEL



TRIBUNAL. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO- ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilma. Sra. Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO, quien expresa el parecer del Tribunal.

### 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.-** No 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 de 56.366,45 euros.

### FUNDAMENTOS JURIDICOS

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso jurisdiccional el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 22 de septiembre de 2016, dictado en la reclamación NUM000 y acumulada, NUM001 , sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, y sanción dimanante de ésta.

El demandante en la declaración del referido impuesto y ejercicio, consignó una ganancia patrimonial 5128,50 euros derivada de la transmisión de 95 participaciones sociales de la entidad mercantil "Misutonida, S.L." que representan el 19% del capital social. Se inicia procedimiento de inspección que concluye con la liquidación inicialmente impugnada en la que se le imputa una ganancia patrimonial en aplicación del artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006 , toda vez que el patrimonio neto de la sociedad correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto ( 31/12/2009) era de 870.478,07 euros por lo que el valor teórico correspondiente a las 95 participaciones transmitidas sería de 165.390,83 euros. El inspector opta por dicho importe pese a ser inferior al resultante de **capitalizar al 20% el promedio** del resultado de los tres ejercicios anteriores en atención a la evolución negativa de los últimos resultados sociales.

Discrepa el recurrente de tal valoración aportando un informe de economista en el que, por cierto, se fija como valor de las participaciones transmitidas 48.602,66 €, lo que generaría igualmente una ganancia patrimonial superior a la declarada, y denuncia la falta de motivación del informe de inspección así como de la sanción y ausencia del elemento subjetivo del tipo.

**SEGUNDO.-** Respecto de lo primero, este Tribunal ya ha analizado y resuelto el debate planteado en torno a la motivación de la valoración efectuada por la Administración en la sentencia 384/2017, de 14 de julio , recaída en el procedimiento ordinario 15683/2016, promovido por otro de los socios de "Misutonida,S.L." que había transmitido en idéntico ejercicio sus participaciones sociales. Dijimos en dicha sentencia y reproducimos ahora por imperativo de los principios de igualdad y seguridad jurídica: " *Dispone el artículo 37.1.b) LIRPF : "De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.*

*Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes: El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.*

*El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.*



*El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente...".*

*Estas normas de valoración permiten a la Administración rechazar el valor de transmisión declarado, trasladando al interesado la carga de la prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado aun no superando el límite previsto en dicho precepto. En el caso enjuiciado, del propio informe aportado por el recurrente resulta que el precio supuestamente pagado es muy inferior y no se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado. Por tanto, resulta incuestionable la aplicación de la regla especial prevista en el artículo 37.1.b) de la LIRPF, siendo favorable al contribuyente el valor fijado por la Administración en contemplación a la evolución negativa de los últimos ejercicios. En tal sentido se pronuncian otros tribunales como el TSJ de Castilla León en la sentencia 174/2016, de 5 de febrero (ECLI:ES:TSJCL:2016:511).*

*A mayor abundamiento, siendo competente el órgano inspector para tramitar el procedimiento incoado de **comprobación** e investigación en los términos previstos en los artículos 141 y 145 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, BOE del 18/12), en adelante LGT, y en el artículo 177 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, BOE del 5/9), tal y como se le informó en la comunicación de inicio de actuaciones, notificada el 1/4/2014, el informe de parte incluye parámetros genéricos de los que no participa, al menos con la relevancia que en él se recoge, la sociedad "Misutonida, S.L." que a la vista de la documentación obrante en autos, pese al contexto de crisis poco se altera el beneficio sobre ventas. Los porcentajes que maneja carecen de una concreta justificación, es decir, partiendo de que la ventas bajarán un 5% y la inversión en inmovilizado analiza flujos de caja, pero no justifica porqué realiza aquellas previsiones que la evolución posterior ha descartado, ya que en el caso del inmovilizado material ha ido disminuyendo.*

*En tal contexto, como nada se discute sobre las cifras del balance pretendiendo desvirtuar la valoración de la Administración con un informe de parte que evidencia que el valor declarado no corresponde al normal de mercado, y habiendo declarado la corrección de tal modo de valoración con anterioridad, por ejemplo en las sentencias de esta Sala de fecha 18/3/15 (recurso 15027/14) procede desestimar el recurso en este extremo".*

**TERCERO.-** En cuanto a la sanción invoca el demandante la ausencia de culpabilidad y falta de motivación.

*En efecto, la sanción recurrida se limita a reproducir los hechos que determinan la liquidación realizando una imputación de la infracción a título de mera negligencia con una motivación tipo y, este Tribunal siguiendo la jurisprudencia plasmada entre otras muchas en las sentencias del Tribunal Supremo núm. 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), ha descartado la suficiencia de la fórmula estereotipada que emplea la Administración para justificar la concurrencia del elemento subjetivo del tipo. Dicen tales resoluciones judiciales: "la mera constatación de la falta de ingreso 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 (RCL 1978, 2836) 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, como tampoco se cuestiona la claridad de la norma que regula la exención subjetiva que el sujeto pasivo manifestó concurrir. 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".*

*También la reciente sentencia de 22 de diciembre de 2016 (recurso 348/2016) el Tribunal Supremo, 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 puede entenderse como una especie de confesión de culpabilidad, como parece entender la Administración al motivar su acto sancionador, el que el obligado tributario admita los hechos al suscribir en conformidad el acta. Una cosa es que se reconozca el dato objetivo y la procedencia de la regularización practicada, y otra que la declaración o autoliquidación que se regulariza se realizara sin error y con la intención que se exige para que la conducta pueda ser considerada infracción merecedora de sanción...*

*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".*

La aplicación de la doctrina expuesta al caso de autos conlleva la estimación del recurso toda vez que la motivación que emplea la Administración no justifica para el caso la concurrencia del elemento subjetivo del tipo.

**CUARTO.-** Conforme al artículo 139.1 no hacemos especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales al estimarse parcialmente el recurso.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido:

1. Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don José contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 22 de septiembre de 2016, dictado en la reclamación NUM000 y acumulada, NUM001 .
2. Anular parcialmente dicho acuerdo por ser contrario a Derecho en lo que afecta a la sanción que también se anula, confirmándolo en lo referente al acuerdo de liquidación.
3. No hacer especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).



Así se acuerda y firma.

**PUBLICACION.-** La sentencia anterior ha sido leída y publicada el mismo día de su fecha, por el Ilma. Sra. Magistrada Ponente Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO al estar celebrando audiencia pública la Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Doy fe. A CORUÑA, quince de **no** viembre de dos mil diecisiete.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ