



Roj: **STSJ M 8200/2018 - ECLI:ES:TSJM:2018:8200**

Id Cendoj: **28079330042018100359**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **23/07/2018**

Nº de Recurso: **820/2017**

Nº de Resolución: **389/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE MARIA SEGURA GRAU**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2017/0019096

Procedimiento Ordinario 820/2017

Demandante: ASTUR INVESTMENT, L.L.C.

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, integrada por los lltmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S. M. el Rey ha dictado la siguiente:

SENTENCIA N° 389/2018

Presidente:

D. CARLOS VIEITES PEREZ

Magistrados:

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

Dña. LAURA TAMAMES PRIETO CASTRO

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

En Madrid, a veintitrés de julio de dos mil dieciocho.

Visto por la Sala el Procedimiento Ordinario nº 820/2017, promovido ante este Tribunal a instancia de la Procuradora D.ª María José Bueno Ramírez, en nombre y representación de Astur Investment, L.L.C., siendo parte demandada la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma de Madrid; recurso que versa contra la resolución de 30 de junio de 2017 del TEAR por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra acuerdo sancionador por ITP-AJD.

Siendo la cuantía del recurso 66.150 euros.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte actora se presentó, con fecha 3 de octubre de 2017, escrito mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, por escrito presentado el 8 de febrero de 2018.

Aducía los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación y terminaba solicitando que se dictara sentencia por la que se estime el recurso, con imposición de costas a la parte demandada.

SEGUNDO.- Dado traslado de la demanda a la parte demandada, la Administración General del Estado, por medio de escrito presentado el 23 de marzo, presentó contestación a la demanda, oponiéndose a la misma y solicitando que se dicte una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte actora.

Por la Comunidad de Madrid se presentó escrito de contestación a la demanda el día 27 de abril, solicitando la desestimación de la misma y la condena en costas de la parte demandante.

TERCERO.- No habiéndose recibido el pleito a prueba, ni solicitado por las partes el trámite de conclusiones, se señaló seguidamente día para la votación y fallo del presente recurso el 18 de julio de 2018, fecha en la que tiene lugar.

Siendo Ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado **D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU**, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 30 de junio de 2017 del TEAR por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra acuerdo de imposición de sanción por ITP-AJD, por importe de 66.150 euros.

Son antecedentes importantes para la resolución del presente recurso los siguientes:

1- El 5 de junio de 2012 se otorgó escritura pública de compraventa de varias fincas urbanas, por importe de 4.000.000 euros, en la que la entidad recurrente actuó como compradora representada por mandatario verbal. La escritura hacía constar lo siguiente: "*Advierto a los comparecientes que la presente escritura no surtirá efectos hasta que no sea ratificada por el representante legal o apoderado de la entidad Astur Investments LLC; no obstante insisten en el otorgamiento, relevándome a mí, el Notario, de toda responsabilidad*".

2- El día 9 de julio de 2012 la entidad recurrente presentó autoliquidación del impuesto de TPO, estableciendo como base imponible 4.000.000 euros, tipo impositivo 7% y cuota a ingresar 28.000 euros.

3- El 27 de febrero de 2013 la Dirección General de Tributos gira liquidación por importe de 259.992,35 euros -280.000 euros menos lo pagado, más intereses de demora-, siendo abonado por el interesado el 13 de marzo. El 24 de abril de 2013 se otorga escritura de ratificación de la compraventa.

4- El día 16 de abril de 2013 se incoa procedimiento sancionador que culmina con la resolución sancionadora de 30 de julio de 2013 por la comisión de la infracción del art. 191 LGT -dejar de ingresar la deuda tributaria dentro del plazo establecido-, calificándose la infracción como leve e imponiéndose una sanción de 66.150 euros.

5- Interpuesta contra esta resolución reclamación económico-administrativa, el TEAR desestima la reclamación por las siguientes razones: i) el devengo del impuesto es anterior al pago de la deuda tributaria, pues con la presentación de la autoliquidación se entiende producida la ratificación de la compraventa; ii) concurren los elementos objetivo y subjetivo de la infracción, apreciándose una conducta culposa en el infractor.

El demandante expone en su demanda los siguientes argumentos:

1- Falta de concurrencia del elemento objetivo de la infracción, pues el abono de la deuda reclamada se produce antes de la fecha del devengo del impuesto. En concreto, el 13 de marzo de 2013 se abonó la cuota tributaria y el devengo se produce el 24 de abril de 2013, fecha en la que tiene lugar la ratificación de la compraventa.

2- No existe aceptación tácita de la compraventa como sostiene la Administración por el hecho de que se presentara la escritura pública a autoliquidación, pues la presentación se realiza por tercera persona ajena a la entidad compradora.



3- Falta de concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, ausencia de culpabilidad en la conducta del infractor, pues la falta de ingreso de la totalidad de la deuda tributaria es debido a un error material de transcripción, como resulta del hecho de que tanto la base imponible como el tipo impositivo eran correctos, no así la cuota tributaria -se ingresan 28.000 euros en lugar de 280.000 euros-.

4- Falta de motivación de la culpabilidad del infractor por parte de la Administración.

Por las Administraciones demandadas se interesa la desestimación del recurso.

SEGUNDO.- Procede analizar en primer lugar en qué momento se produce el devengo del impuesto, pues según se fije una fecha u otra el elemento objeto de la infracción -dejar de ingresar en plazo la cantidad debida- concurriría o no. El art. 49 del TRLITPAJD dispone que " *el impuesto se devenga: 1º en las **transmisiones patrimoniales**, el día en que se realice el acto o contrato gravado* ".

Según la recurrente, la compraventa no se perfecciona hasta que se produce su ratificación posterior, momento que tiene lugar después de abonada la totalidad de la cuota tributaria. La Administración, en cambio, sostiene que la ratificación tiene lugar con la presentación de la autoliquidación, y que, además, el Sr. Paulino actuó como mandatario verbal que, por tanto, sí tenía autorización para obrar en representación de la entidad mercantil.

Lo primero que debe subrayarse es que los argumentos empleados por cada una de las partes son ambos válidos y correctos, pero referidos a supuestos de hecho diferentes. Efectivamente, una cosa es el contrato celebrado a nombre de otro sin autorización o representación legal, previsto en el art. 1259.2 CCv, que " *será nulo, a no ser que lo ratifique la persona a cuyo nombre se otorgue antes de ser revocado por la otra parte contratante* "; y otra el contrato celebrado por cuenta o encargo de otra en virtud de un contrato de mandato, el cual puede ser verbal, y que se regula en los arts. 1709 y siguientes del Código Civil .

A la confusión no ayuda tampoco el Notario autorizante de la escritura, en la cual hace constar, por un lado, que el Sr. Paulino " *interviene en nombre y representación, como mandatario verbal según manifiesta, de la mercantil Astur Investments LLC...* "; y por otro, advierte a los comparecientes " *que la presente escritura no surtirá efectos hasta que no sea ratificada por el representante legal o apoderado de la entidad Astur Investments LLC; no obstante insisten en el otorgamiento, relevándome a mí, el Notario, de toda responsabilidad* " .

Si el acto es realizado sin autorización -caso del art. 1259.2 CCv- requiere la ratificación de la persona a cuyo nombre se haga, de modo que no se perfecciona hasta este momento, que es cuando concurren todos los elementos esenciales del contrato -cosa, precio y consentimiento-. Es a este supuesto al que se refiere la STS, Sala 3ª, de 2 de marzo de 1992 , referida por la recurrente: " *existiendo conformidad en la cosa y en el precio -e incluso en la entrega de éste- no existía consentimiento de una de las partes contratantes en el momento de formalizarse la escritura pública, y cuyo consentimiento no se produjo hasta que le comprador ratificó lo hecho por sus apoderados sin facultades bastantes para el celebrar el negocio jurídico convenido, y como esa ratificación se produjo mediante la escritura de 4-5-1982 y la declaración autoliquidación (y subsiguiente ingreso de la deuda tributaria) se produjo el día 2 de junio del propio año, es evidente que el pago de la deuda se hizo en plazo hábil para ello, siendo improcedente por lo tanto, la liquidación girada...* " .

Si, por el contrario, el acto es realizado por cuenta o encargo de otro, como mandatario, aunque sea verbal, el negocio se perfecciona en ese momento, de modo que la ratificación posterior no hace sino confirmar el consentimiento inicial. Como dice la STS, Sala 3ª, de 13 de julio de 2009, recurso 3120/2003, dispone que " *... como enseña la jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal y admite la propia sentencia discutida, la ratificación produce efectos hacia el pasado, de modo que confirmado el consentimiento inicial los efectos se retrotraen a la fecha del contrato o, dicho en otros términos, la convalidación posterior del representado <<purifica el negocio desde su origen>>...* " .

Se desconoce si el Sr. Paulino tenía o no poder de representación de la mercantil recurrente al momento de otorgarse la primera escritura. Lo cierto es que la escritura posterior de ratificación de la compraventa inicial de 24 de abril de 2013 es realizada por el propio Sr. Paulino en virtud de un poder conferido por escritura otorgada en Dallas, EEUU, de fecha 5 de abril de 2013.

Por otro lado, resulta muy relevante que la escritura inicial fuese presentada junto con la autoliquidación el 9 de julio de 2012 y abonada la cuota tributaria, lo que permite concluir que con ello se produjo una ratificación tácita de la compraventa y los efectos se retrotraen a la realización del acto que dio origen a la obligación, como si del cumplimiento de una condición suspensiva se tratara (art. 1120 CCv). Y estos efectos, por argumentar frente a la STS de 2 de marzo de 1992 citada por el recurrente, no puede entenderse que se produzcan únicamente entre las partes y no frente a terceros, en este caso la Administración, pues precisamente con la autoliquidación se pone en conocimiento de la Administración tributaria el negocio jurídico sometido a tributación, lo cual tiene



lugar antes de la ratificación, a diferencia del supuesto de hecho examinado en aquella sentencia, donde se produce después.

TERCERO.- A pesar de lo anterior, y entrando a examinar el elemento subjetivo de la infracción, es decir, la culpabilidad en la realización de la conducta, este motivo sí debe tener favorable acogida en cuanto a la falta de motivación por la Administración de la culpabilidad del infractor.

Como es conocido la Administración, por exigencias del derecho constitucional a la presunción de inocencia, debe, en el ejercicio de su potestad sancionadora, acreditar y probar la concurrencia de todos los elementos que constituyen la infracción tributaria, tanto el objetivo como el subjetivo -la culpabilidad del infractor-.

Como ha dicho el Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia tiene plena aplicación en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, FJ 2 ; y 45/1997, de 11 de marzo , FJ 4), lo que garantiza " *el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad* " (STC 212/1990, de 20 de diciembre , FJ 5), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril , FJ 8 B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 6 ; 209/1999, de 29 de noviembre, FJ 2 ; y 33/2000, de 14 de febrero , FJ 5)].

En el concreto ámbito tributario, la STC 164/2005, de 20 de junio anuló la resolución administrativa que imponía una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79.a) de la LGT precisamente por la ausencia de motivación de la culpabilidad del infractor, lo que conllevaba la vulneración del derecho a la presunción de inocencia del recurrente.

El Tribunal Supremo ha hecho suyas estas conclusiones en las sentencias de 10 de julio de 2007 (recurso de casación para unificación de doctrina 216/2002) y de 6 de junio de 2008 (recurso de casación para unificación de doctrina 146/2004).

La culpabilidad no puede basarse en generalidades, tampoco puede realizarse por exclusión, es decir, por la afirmación de que su conducta es culpable porque no existe una interpretación razonable o porque no se aprecia una causa de exclusión de la culpabilidad; en definitiva, la culpabilidad ha de justificarse en relación al caso concreto.

Admitir otra postura equivaldría a aceptar la responsabilidad por el mero resultado, una responsabilidad objetiva proscrita por nuestro ordenamiento jurídico pues, constatada la comisión de una conducta que pudiera incardinarse en un tipo infractor, la consecuencia automática sería la imposición de la sanción, olvidando que la infracción exige la concurrencia de un elemento subjetivo y que sobre ello recae la obligación de la Administración de exponer las razones que le llevan a considerar punible esta conducta.

No es el sancionado a quien corresponde acreditar su inocencia sino al órgano sancionador probar la culpabilidad de aquél, la cual no puede deducirse por una simple relación de hechos sin una individualización al caso concreto.

El Tribunal Supremo es categórico en esta exigencia y en las consecuencias de la falta de motivación. Así, en sentencia de 15 de enero de 2009 expresa: "*... 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, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8], 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), FD Segundo]. 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".

Especialmente ilustrativa resulta la STS de 9 de abril de 2013, recurso 2661/2012, en la que se resume la doctrina del Tribunal Supremo sobre esta cuestión: " *En estas sentencias se recoge en síntesis la siguiente doctrina: a) que la carga de la prueba y de la motivación corresponde a la Administración, b) que el acuerdo sancionador debe justificar específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario, c) que la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, d) que el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión, e) que no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, f) que en aquellos casos en que la Administración no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque éste no ha explicado en que interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando de ese modo las exigencias del principio de presunción de inocencia, g) 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 responsabilidad, h) que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas por los Tribunales Económicos Administrativos, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria".*

CUARTO.- En el presente caso, el acuerdo sancionador contiene la siguiente motivación respecto a la culpabilidad:

"... el obligado tributario no efectuó el ingreso correspondiente y ha ignorado lo establecido en la norma por lo que queda acreditado que no ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

... En el supuesto en cuestión, donde en la autoliquidación del Impuesto sobre TPO-AJD el obligado tributario ha declarado erróneamente la cuota tributaria, es claro que existe, cuando menos, una conducta negligente merecedora del reproche de culpabilidad...

... no nos encontramos ante un caso de normativa susceptible de diversas interpretaciones, no apreciándose por parte de esta Administración que la norma aplicable sea tan compleja como para provocar dudas interpretativas razonables que pudieran obrar como causa de exclusión de la culpabilidad..."

De lo expuesto se desprende que la Administración aprecia la culpabilidad como derivada del hecho de la falta de ingreso en plazo y del error en la autoliquidación, que no considera como tal. Es decir, vincula la culpabilidad al resultado -la falta de ingreso-, sin ninguna otra valoración, y utilizando expresiones genéricas o estereotipadas que no cumplen con la obligación de analizarlo en relación al caso concreto. Más aún con las peculiaridades del caso de autos, donde la autoliquidación sí fijaba correctamente tanto la base imponible como el tipo impositivo, de modo que el resultado de aplicar el segundo al primero es único y cierto, y que su incorrección no puede deberse más que a un error, como lo demuestra que la cuota declarada fue de 28.000 euros y la correcta era de 280.000 euros.

Añadir a lo expuesto que la entidad recurrente nunca ha discutido la liquidación y su conducta ha sido siempre colaborativa, pues procedió al pago de la cuota correcta al día siguiente de la notificación de la liquidación -el 13 de marzo de 2013- y antes de la incoación del expediente sancionador -16 de abril-.

Por lo expuesto, procede la estimación del recurso con la consiguiente anulación del acuerdo sancionador.

QUINTO.- Las costas del recurso se imponen a la parte demandada, dada la estimación del mismo, con base en el art. 139 de la LJCA.

En atención a la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, en uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de este artículo, se fija como cantidad máxima a reclamar a la parte condenada en costas por los conceptos de honorarios de Abogado y derechos de Procurador la de 2.000 euros, más el IVA correspondiente.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLO

ESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la Procuradora D.^a María José Bueno Ramírez, en nombre y representación de Astur Investment, L.L.C., contra la resolución de 30 de junio



de 2017 del TEAR por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra acuerdo sancionador por ITP-AJD y, en consecuencia, ANULAMOS la resolución del TEAR y el acuerdo sancionador objeto de impugnación.

Con imposición de costas a las Administraciones 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.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, una vez alcanzada la firmeza de la misma, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días, conforme previene la Ley y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

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

D. CARLOS VIEITES PEREZ, Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ,

Dña. LAURA TAMAMES PRIETO CASTRO y D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

PUBLICACIÓN.- Dada, leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado que la dictó, celebrando audiencia pública en el lugar y día de su fecha. Doy fe.