



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTIZIA

XDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 2 VIGO

SENTENCIA: 00156/2017

JUZGADO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº 2 DE VIGO

Modelo: N11600
C/ LALIN Nº 4, PISO 5º EDIFICIO Nº2

Equipo/usuario: MV

N.I.G: 36057 45 3 2017 0000208

Procedimiento: PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000113 /2017 /

Sobre: ADMON. LOCAL

De D/Dª: ADMINISTRACION CONCURSAL DE VIGOLAR, S.A. EN LIQUIDACION

Abogado: PATRICIA ALVAREZ CANELLA

Procurador D./Dª: EMILIO JOSE ALVAREZ PAZOS

Contra D./Dª: ILMO. CONCELLO DE VIGO

Abogado: LETRADO AYUNTAMIENTO

Procurador D./Dª:

SENTENCIA Nº 156/2017

Vigo, a 13 de junio de 2017

Vistos por mí, D. ANTONIO MARTÍNEZ QUINTANAR, Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 2 de Vigo, los presentes autos de recurso contencioso administrativo, seguidos ante este Juzgado bajo el número 113 del año 2017, a instancia de **LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL** del concurso de acreedores de la sociedad **VIGOLAR, S.A.**, en liquidación, como **parte recurrente** representada por el Procurador D. Emilio Álvarez Pazos y defendida por la Letrada Dña. Patricia Álvarez Canella, frente al CONCELLO DE VIGO como **parte recurrida**, representada y defendida por el Letrado de su Asesoría Jurídica D. Xesús Costas Abreu, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo de fecha 31 de agosto de 2016, notificada el 5 de abril de 2017 (**Expte. 4195/550**), por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la resolución sancionadora dictada por el *Concelleiro delegado da Área de Orzamentos e Facenda* del Concello de Vigo, recaída en el expediente **32519/502**, por la que se le impusieron a VIGOLAR, S.A. dos sanciones por importes de 143,68 euros y 87,61 euros, en relación con el IIVTNU.



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

ANTECEDENTES DE HECHO



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTIZIA

PRIMERO: LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL del concurso de acreedores de la sociedad VIGOLAR, S.A., en liquidación, mediante escrito que por turno de reparto correspondió a este Juzgado, con fecha 10 de abril de 2017 presentó recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo de fecha 31 de agosto de 2016, notificada el 5 de abril de 2017 (**Expte. 4195/550**), por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la resolución sancionadora dictada por el *Concelleiro delegado da Área de Orzamentos e Facenda* del Concello de Vigo, recaída en el expediente **32519/502**, por la que se le impusieron a VIGOLAR, S.A. dos sanciones por importes de 143,68 euros y 87,61 euros, en relación con el IIVTNU.

En el escrito de demanda la parte actora, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estima de aplicación, termina solicitando que se dicte sentencia por la que se declare no ser conformes las sanciones impuestas a VIGOLAR S.A., declarando la nulidad de las resoluciones impugnadas, dejándolas sin efecto, condenando a la parte demandada a estar y pasar por estas declaraciones, con expresa imposición de costas.

SEGUNDO: Admitido a trámite el recurso, se acordó reclamar el correspondiente expediente administrativo de la Administración demandada y citar a las partes a la celebración de juicio. Recibido el expediente administrativo se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente, a fin de que pudiera hacer las alegaciones que tuviera por conveniente, celebrándose la vista con arreglo a lo dispuesto en el art. 78 de la LJCA.

TERCERO: En el acto de la vista la parte demandante se ratificó en su demanda.

El Letrado del Concello de Vigo contestó al recurso, solicitando su desestimación.

Practicada la prueba admitida -documental y testifical- y tras el trámite de conclusiones, quedaron las actuaciones concluidas para sentencia.



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTIZIA

CUARTO: La cuantía del recurso objeto de enjuiciamiento asciende a 231,29 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Sobre los alegatos de la demanda.

El objeto del presente recurso contencioso-administrativo es la impugnación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo de fecha 31 de agosto de 2016, notificada el 5 de abril de 2017 (**Expte. 4195/550**), por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la resolución sancionadora dictada por el *Concelleiro delegado da Área de Orzamentos e Facenda* del Concello de Vigo, recaída en el expediente **32519/502**, por la que se le impusieron a VIGOLAR, S.A. dos sanciones por importes de 143,68 euros y 87,61 euros, en relación con el IIVTNU.

En la demanda se expone que la sociedad Vigolar, S.A. fue declarada en concurso de acreedores por auto del Juzgado de lo Mercantil nº 3 de Pontevedra de fecha 23 de diciembre de 2010, y por auto de fecha 7 de septiembre de 2011 se acordó la apertura de la fase de liquidación.

De conformidad con lo previsto en el plan de liquidación, mediante escritura pública de compraventa autorizada el 6/02/2012 por el Notario de Vigo D. Gerardo García Boente, nº 172 de su protocolo, la concursada Vigolar, S.A. transmitió el pleno dominio de dos locales comerciales integrantes de un edificio construido sobre una parcela del polígono IV del PERI II-12 A Florida, hoy Plaza de Joaquín Fernández Santomé nº 22 de Vigo (fincas 58640 y 58642 del Registro de la Propiedad nº 3 de Vigo, a las que corresponden las referencias catastrales 1440404NG2714S0002 y 1440404NG2714S0025).

En la demanda se alega que *"Siguiendo las instrucciones proporcionadas por teléfono por el personal de los servicios tributarios del Concello de Vigo y las que figuran en la propia página web del Concello sobre cómo ha de proceder el contribuyente para liquidar el IIVTNU, la escritura de compraventa, junto con el resto de la documentación requerida, fueron remitidas por correo electrónico a la dirección ofi.plusvalias@vigo.org, a los efectos de que se procediera a la confección*



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN
DE XUSTIZA

de las autoliquidaciones del impuesto y se nos remitieran por el mismo medio.

Según consta en el expediente administrativo, el Departamento de plusvalía nos remitió por correo electrónico las autoliquidaciones, junto con las instrucciones de pago, el 21 de mayo de 2012.

Tan pronto como se recibieron las autoliquidaciones, los créditos del Concello de Vigo por importes de 547,36 euros y 333,75 euros fueron incluidos en la lista de créditos contra la masa, con vencimiento el que consta en las autoliquidaciones, esto es, el 07/07/2012. (...)

El 11 de agosto de 2015, se recibió un correo electrónico del Negociado EUI-IAE Plusvalías, por el que se nos comunicaba que aparecían como pendientes de pago aquellas autoliquidaciones, por importes de 547,36 euros y 333,75 euros, al que se contestó por correo electrónico el día 12 de agosto siguiente, informando de que las cuotas del IIVTNU estaban reconocidas en la lista de créditos contra la masa y explicando que no se había podido hacer frente al pago por falta de recursos económicos. Esos correos electrónicos fueron aportados con el recurso de reposición y con la reclamación. Para nuestra sorpresa, el 2/09/2015 se recibió comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada, por no constar que el sujeto pasivo hubiera presentado las correspondientes autoliquidaciones, con propuestas de liquidación por importes de 547,36 euros y 333,75 euros.

Por resolución de fecha 23/11/2015, notificada el día 27 de noviembre siguiente, fueron aprobadas las liquidaciones provisionales, desestimándose las alegaciones presentadas por los administradores del concurso de Vigolar, S.A., en el sentido de que no procedía practicar ninguna liquidación provisional porque las deudas ya habían sido oportunamente liquidadas. En contra de lo alegado por el obligado tributario, la Administración entendió que las actuaciones realizadas por el sujeto pasivo no habían llevado a la emisión de una liquidación, sino solamente a la expedición de un borrador de autoliquidación que, en último término, requería el reconocimiento por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria mediante la presentación de la autoliquidación en el registro municipal, o su pago, para de esta manera considerarse cumplidas las dos obligaciones tributarias (formal y material)".

La parte actora alega la falta de motivación sobre el elemento subjetivo de la culpabilidad y falta de ánimo defraudatorio, y que la administración concursal ajustó su actuación a las instrucciones que figuran en la página web del Concello sobre cómo ha de procederse para liquidar el IIVTNU, que son las mismas que se recibieron por teléfono de los servicios tributarios del Concello. Es decir, que si se opta por la



tramitación por correo electrónico (como se hizo en este caso), no es el contribuyente el que ha de cumplimentar y emitir la autoliquidación, sino que el método que ha implementado el Concello de Vigo para liquidar el impuesto es el de la autoliquidación asistida, de tal manera que son los servicios tributarios del Concello los que emiten las autoliquidaciones, a partir de los datos que les comunican los contribuyentes.

Siguiendo esas instrucciones, la escritura de compraventa, junto con el resto de la documentación requerida, fueron remitidas por correo electrónico a la dirección ofi.plusvalias@vigo.org, a los efectos de que se procediera a la confección de la autoliquidación del impuesto y se le remitiera por el mismo medio.

El Departamento de plusvalía le remitió a la actora por correo electrónico las autoliquidaciones, junto con las instrucciones de pago, el 21 de mayo de 2012, tal y como consta en el expediente (Docs. 1, 2 y 3 de la reclamación económico-administrativa).

Ni en la página web del Concello, ni en el correo electrónico del Departamento de plusvalía, se advierte al contribuyente de que, para cumplir con la obligación tributaria de declarar (distinta a la obligación tributaria principal de pago), haya que cumplir con ningún trámite posterior. Por ello la actora no esperaba que la Administración volvería a liquidar el tributo con una liquidación provisional y que la sancionaría por la comisión de la infracción del artículo 191.1 de la LGT.

SEGUNDO: Sobre los hechos probados.

El tipo infractor apreciado por el Concello de Vigo consiste en la infracción leve prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003 General Tributaria, que establece que "constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley".

No es objeto de controversia el hecho objetivo de la falta de ingreso dentro de plazo, sino la creencia de la actora de que sí se habían presentado dentro de plazo las autoliquidaciones. Habida cuenta de la situación concursal de la actora, que se pusieron en conocimiento del Concello todos los datos para la cumplimentación del documento de autoliquidación, y que se incluyeron los importes de las deudas tributarias en la lista de créditos contra la masa, debe concluirse que no existe una



específica intencionalidad defraudatoria, ya que la actora proporcionó al Concello todos los datos para efectuar la liquidación, siendo sancionada solo por el hecho de que el régimen de exigencia del IIVTNU es el de autoliquidación y no el de declaración por el contribuyente -deber de declaración que se debe considerar cumplido, en atención a la emisión del impreso de autoliquidación con código de barras, en atención al artículo 60.3 de la Ordenanza Fiscal General-. De todo ello se concluye que si bien se cumplió con el deber de declarar las circunstancias fácticas necesarias para calcular el importe del tributo, no se cumplió con la obligación específica exigida por la Ordenanza específica de presentar la correspondiente autoliquidación.

Ninguno de los documentos de la documentación aportada por la actora a la reclamación económico-administrativa son expresivos de la presentación de ninguna de las autoliquidaciones. Una cosa es que el Concello establezca un sistema de asistencia al contribuyente para la cumplimentación del documento de autoliquidación, y otra cosa distinta es que el envío que efectúa el Concello por correo electrónico al contribuyente de ese documento cumplimentado, en cumplimiento de un mecanismo de auxilio y ayuda en su cumplimentación, releve al sujeto pasivo de la obligación legal de presentar la autoliquidación (y efectuar el correspondiente ingreso).

Dicho en otros términos: lo único que consta acreditado es que el Concello le remitió a la actora por correo electrónico unos documentos cumplimentados de autoliquidación, sin que en ningún momento, ni en el correo electrónico de remisión, ni en la Ordenanza fiscal general, ni en la Ordenanza específica reguladora del IIVTNU ni en las instrucciones publicadas en la página web del Concello se le atribuya específicamente y de forma clara a ese envío efectuado por el Concello al contribuyente el valor de presentación de la autoliquidación, que es una obligación formal que sigue estando a cargo del sujeto pasivo y de la que en ningún momento se le releva.

TERCERO: Sobre el carácter típico de los hechos.

Sobre la aplicabilidad del régimen de autoliquidación en la gestión del IIVTNU no cabe albergar ninguna duda, porque así se dispone expresamente en el artículo 11 de la Ordenanza fiscal nº 6 reguladora del IIVTNU. En cumplimiento de este régimen, el contribuyente no solo está obligado a comunicar al Concello todos los hechos y circunstancias necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo (lo que sería suficiente en un tributo gestionado por el sistema de declaración con ulterior liquidación mediante acto administrativo), sino



que es el propio obligado tributario el que, además de esa comunicación de los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, ha de realizar por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar (artículo 120 de la Ley 58/2003 General Tributaria).

El artículo 60.3 de la Ordenanza fiscal general establece que cuando un contribuyente emite una autoliquidación con código de barras está cumpliendo la obligación tributaria de **declarar**. En el momento en que realiza el pago, cumplimenta la obligación tributaria principal. Lo mismo sucederá con las autoliquidaciones emitidas por los servicios tributarios del Concello, en su labor de asistencia al contribuyente de modo presencial.

En este caso constan emitidos los documentos de autoliquidación con código de barras por el Concello y enviados por correo electrónico al obligado tributario. Lo que no consta es la presentación ulterior por el obligado. En consecuencia, aunque se considerase cumplida la obligación de *declarar*, no están cumplidas de forma completa las obligaciones inherentes al régimen de autoliquidación, ya que es el sujeto pasivo del tributo quien debe, no solo cumplir la obligación de declarar, comunicando todos los hechos y circunstancias necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo (que es lo único que se podría considerar cumplido), sino que debe realizar **por sí mismo** -con o sin la asistencia de la Administración tributaria- las operaciones de calificación y cuantificación necesarias **para determinar e ingresar** el importe de la deuda tributaria, y en este caso este deber se ha incumplido por no presentar la autoliquidación (además de no efectuar el ingreso).

La autoliquidación, por esencia, es un acto del contribuyente, nunca un acto administrativo, sin perjuicio de que la Administración puede establecer, como en el presente caso, mecanismos de asistencia que faciliten al contribuyente el cumplimiento de su deber de autoliquidación del tributo, que siempre es un acto del propio obligado tributario, que cuando menos pasa por la presentación de la autoliquidación dentro del plazo reglamentario (además de ingresar la deuda, si bien la mera ausencia de ingreso, cuando se presenta la autoliquidación, no es una conducta típica, en los términos y condiciones a los que después se aludirá).

Ni la prueba testifical, ni los alegatos de la demanda ni tampoco la invocación de las instrucciones que figuraban en la página web del Concello, permiten considerar que el Concello hubiera habilitado un mecanismo -no contemplado en la normativa de procedimiento administrativo-



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

de presentación/tramitación de autoliquidaciones por correo electrónico. Lo que se tramita por correo electrónico es el auxilio en la cumplimentación del documento de autoliquidación: se envían por correo electrónico por el sujeto pasivo los datos necesarios y se envía por el Concello al sujeto pasivo un documento de autoliquidación cumplimentado, como mero ejercicio de su labor de asistencia en su cumplimentación. La presentación de ese documento de autoliquidación cumplimentado o cubierto por el Concello (u otro con otros datos, si el contribuyente discrepa de los cálculos de la Administración en ese borrador) es una obligación tributaria formal específica del sujeto pasivo, que no se puede tener por cumplida por el mero hecho de que el Concello le haya remitido un documento de autoliquidación ya cumplimentado, ya que ese documento no tiene valor jurídico alguno sin una presentación con validez a efectos administrativos, a través de cualquiera de los lugares que establece la normativa administrativa, especialmente las entidades bancarias colaboradoras, lugar al que específicamente remitían las instrucciones publicadas en la página web del Concello invocadas por la actora y el propio formato de documento enviado a la interesada (con un ejemplar para la entidad bancaria colaboradora y otro para el contribuyente).

En las propias instrucciones de la página web del Concello, invocadas en la demanda, se especifica que *"remitirán la documentación necesaria a la Oficina de Plus-Valía del Ayuntamiento ofi.plusvalias@vigo.org indicando la dirección o correo electrónico donde desee que le envíen la documentación necesaria para realizar el pago. Se le remitirá el impreso de autoliquidación con el cálculo del importe a pagar. Posteriormente deberá presentar el impreso de autoliquidación en las entidades bancarias colaboradoras para hacer efectivo el pago".*

La interpretación correcta de esta dicción literal no puede conducir a considerar que sea el Concello el que emite la autoliquidación, lo cual sería una contradicción en sus propios términos y contravendría la normativa legal: la autoliquidación no es nunca un acto administrativo, sino siempre un acto del contribuyente, y el Concello puede auxiliarle, proporcionándole un documento que no tendrá nunca más valor que el de un mero borrador hasta que sea formalmente presentado por el interesado. Lo que nunca podría hacer la Administración es suplir su voluntad, y subrogarse en su posición, teniendo por presentada una autoliquidación, que no es una mera comunicación de datos, sino la expresión de una declaración de voluntad, por la que el sujeto pasivo calcula -con o sin auxilio o asistencia de la Administración- el importe de la cuota tributaria, la liquida y manifiesta la voluntad de ingresarla, procediendo a continuación al cumplimiento de esa obligación pecuniaria. En esa manifestación de



voluntad el Concello no puede nunca sustituir al contribuyente, ni dar por presentada una autoliquidación que no se ha presentado por este.

CUARTO: Sobre la necesaria aplicación del principio de culpabilidad.

Las consideraciones anteriores amparan la subsunción formal de la conducta de la actora en el hecho típico, consistente en la falta de ingreso de la cuota tributaria que debía resultar de una autoliquidación, pero no bastan por sí solas para entender acreditado el elemento subjetivo de la culpabilidad respecto a esa falta de ingreso.

A este respecto resulta oportuno partir de la premisa de la exigencia del principio de culpabilidad para la sanción de los hechos típicos, estando excluida la posibilidad de sanciones por el mero resultado sin una motivación específica en relación con el dolo o la culpa del infractor, también en el ámbito tributario.

En este sentido la **Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 23 de mayo de 2016, nº 1163/2016, recurso 1409/2014** con cita de la sentencia de la misma Sala de 3 de junio 2008, recurso de casación para unificación de doctrina núm. 146/04, "recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional que señala que el principio de presunción de inocencia 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, 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 en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino **también la culpabilidad** que justifique la imposición de sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de Abril ; 14/1997, de 28 de Enero ; 209/1999, de 29 de Noviembre y 33/2000, de 14 de Febrero); ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio, se llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) de la Ley General Tributaria, sin motivación de la culpabilidad vulneraba el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia".

Para que la sanción sea conforme a derecho no basta con la prueba de la comisión del hecho típico, sino que tiene que motivar y probarse la culpabilidad del infractor, sin que un déficit motivador o de prueba en la resolución sancionadora sea subsanable en la vía contencioso-administrativa. Como señala la sentencia del Tribunal Supremo antes citada:



"... no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de Julio de 2007 (rec. para unificación de doctrina 306/2002), por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad."

(...) Conviene recordar aquí que la STC 164/2005, de 20 de junio, citada en último término en la transcripción anterior, estableció en su fundamento jurídico 6º: "(...) como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril, «no existe... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias» y «sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» (FJ 4), por lo que en este concreto punto **cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio** extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, 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 el mismo sentido, la **Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 1 de julio de 2015, nº recurso 368/2012, nº resolución 1486/2015**, señala lo siguiente:

"En relación con la aplicación al ámbito sancionador de los principios y garantías del derecho penal, el Tribunal Constitucional (STC 76/1990, 120/1994, 154/1994, 23/1995, 97/1995, 147/1995 y 45/1997) ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo sancionador que los principios y garantías básicas presentes en el ámbito del derecho penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública.

Más concretamente, respecto del exigible elemento subjetivo de la culpabilidad objeto de controversia, con carácter general ha de señalarse



la STS de 23 octubre 2009 establece que la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio por haberse deducido indebidamente determinados gastos, 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", no pudiendo fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando " impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse ", y 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 ".

A este respecto, la STS de 15 de septiembre de 2011 dictada en el recurso 3334/2007 resume su doctrina señalando que " la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 de la LGT "no es suficiente para fundamentar la sanción " porque "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 -como ha sucedido en el caso enjuiciado la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice "[entre otros supuestos]", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que 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" [...Sentencia 25 de febrero



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTIZIA

de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006); y de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm.290/2008)].

QUINTO: Sobre la aplicación al caso concreto de las exigencias del principio de culpabilidad.

En el presente caso, en el que se ha acreditado documental y testificalmente que la actora declaró al Concello todas las circunstancias necesarias para la liquidación del tributo, debe concluirse que no se ha producido ninguna clase de ocultación ni dolosa ni culposa por parte del obligado tributario en relación con el deber de ingresar la deuda tributaria. De hecho, la falta de ingreso no es atribuible al hecho de la falta de presentación de las autoliquidaciones, sino a la circunstancia, alegada por la actora en su demanda y no desvirtuada por la resolución sancionadora, de la existencia de otros créditos contra la masa de vencimiento anterior al de las cuotas del IIVTNU del Concello de Vigo y de que la tesorería obtenida hasta la fecha con la realización de los bienes y derechos de la concursada no ha alcanzado siquiera para pagar esos créditos de vencimiento anterior (entre ellos, según indica la actora, los créditos de la AEAT y los honorarios de la propia administración concursal).

En este sentido la actora alega lo siguiente: *"tras haber quedado desiertas las subastas de algunos bienes y derechos de la concursada, y ante el insatisfactorio resultado obtenido en la ejecución de la sentencia dictada en la sección sexta del concurso de acreedores, por escrito de fecha 21 de octubre de 2015, la administración concursal puso en conocimiento del Juzgado la insuficiencia de masa activa para satisfacer todos los créditos contra la masa, habiéndose acordado por providencia de fecha 23 de octubre siguiente que, desde ese momento, la administración concursal debía proceder al pago de los créditos contra la masa en la forma prevista en el Art. 176 bis. 2 de la Ley Concursal. Se une copia de la providencia (Doc. 4).*

Conforme a dicho precepto, una vez liquidados los bienes y derechos realizables y satisfechos los créditos imprescindibles para concluir la liquidación y los créditos por costas y gastos judiciales del concurso, debía procederse al pago de los demás créditos contra la masa, a prorrata (incluidos aquí los del Concello de Vigo), que solamente pudieron ser satisfechos en el porcentaje del 10,377%, de tal manera que el 21/12/2016 se le ingresaron al Concello de Vigo 3.649,62 euros, que representan el 10,377% de los 35.170,77 euros que, por todos los conceptos, se le habían reconocido en la lista de créditos contra la masa, entre los que se encuentran las cuotas del IIVTNU, pese a que en la última certificación que



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN
DE XUSTIZIA

nos había enviado el Concello (que arrojaba la suma de 19.174,58 euros), de fecha 18/10/2016, no se habían incluido dichas cuotas."

El dolo o culpa relevantes para imponer una sanción han de venir referidos a la acción típica, y esta acción en este caso, según el precepto aplicado, no es el mero incumplimiento de la obligación formal de presentar la autoliquidación, sino que la acción típica sobre la que debe recaer el juicio de culpabilidad es "dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo".

Es cierto que no ha habido ingreso, pero esta circunstancia no es atribuible a dolo o culpa de la actora, sino a su situación concursal y a la insuficiencia de bienes para responder del pago de los créditos tributarios.

La resolución sancionadora nada motiva ni acredita de forma específica sobre la culpabilidad de la actora en la comisión de la infracción, limitándose a constatar la falta de ingreso; y en la resolución del recurso de reposición tan solo se añade un pronunciamiento genérico sobre la profesionalidad del autor y la consiguiente exclusión del error en razón de su obligación de no equivocarse.

El hecho de ser una persona jurídica no excusa la obligación administrativa de motivar las concretas razones que avalan la existencia de dolo o culpa en la realización del hecho típico. Estas razones no se justifican, y además se ofrecen por la actora argumentos para intentar justificar el error padecido a la hora de no haber presentado formalmente las autoliquidaciones. Valorando dichas razones, debe concluirse que, aunque efectivamente la actora ha incurrido en un error sobre el hecho de la presentación efectiva de las autoliquidaciones, dicho error no basta en este caso para considerar que la acción nuclear sancionada (falta del ingreso que debiera resultar de una autoliquidación) se haya realizado de forma intencionada o culposa, por las siguientes razones:

- 1) Es imposible apreciar ánimo defraudatorio o de ocultación por parte de la actora, cuando se acreditan las comunicaciones mantenidas con el Concello y el cumplimiento por la actora de la obligación de declaración de las circunstancias atinentes a la realización del hecho imponible (aunque no el cumplimiento del deber de autoliquidación).
- 2) El resultado de la falta de ingreso no es atribuible a una intención de la actora de eludir el cumplimiento de la obligación tributaria principal, ya que si esa hubiera sido su intención no

hubiera incluido los créditos tributarios como créditos contra la masa, inclusión que evidencia su reconocimiento de la deuda y su voluntad de pago de la misma.

- 3) El resultado de la falta de ingreso se hubiera producido de la misma forma aunque se hubieran presentado las autoliquidaciones, ya que estas hubieran sido sin ingreso, por existir créditos contra la masa preferentes (alegato no desvirtuado) y no existir masa activa suficiente en el momento en que se habrían de presentar esas autoliquidaciones para hacer frente a su pago.
- 4) El mero resultado de la falta de ingreso, en cuanto atribuible a la situación concursal de la actora y a la insuficiencia de la masa activa, no es sancionable por sí solo si no es atribuible a una conducta dolosa o culposa; y en este caso la única vulneración atribuible a la actora se refiere a la falta de presentación de las autoliquidaciones, y en relación con esa omisión no hay intencionalidad.
- 5) Se acredita documental y testificalmente un error en relación con el hecho efectivo de la presentación de las autoliquidaciones que podría considerarse excusable, en cuanto en el mismo ha influido la redacción de la Ordenanza Fiscal General , cuando en su artículo 60.3 diferencia dos conceptos:
 - a) "borrador" -que no da origen a un documento con código de barras, y que no genera obligación de pago;
 - b) "emisión de autoliquidación con código de barras", ya sea por el contribuyente, ya sea por los servicios tributarios del Concello, al que se asocia "el cumplimiento de la obligación tributaria de declarar".

Es cierto que en sentido estricto y técnico los conceptos "declarar" y "autoliquidación" son distintos, pero al utilizar al concepto "emisión de autoliquidación" y asociarle como consecuencia que se tenga por cumplido del deber de declarar, asociándolo a un documento con código de barras (como los que se emitieron en el caso de la actora), y al diferenciarlo de un mero borrador que no genera obligación de pago (documento sin código de barras), se ofrece al contribuyente un panorama de cierta confusión sobre el momento en que se tiene por cumplido el deber de presentación de la autoliquidación, ya que pudiera dar lugar a pensar que la autoliquidación emitida con código de barras es algo más que un mero borrador y genera, a diferencia de éste, la obligación de pago. Y si genera la obligación de pago, resulta difícil diferenciar el concepto "emisión de autoliquidación



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTIZIA

con código de barras que implica el cumplimiento del deber de declarar" de la acción "presentación de la autoliquidación".

No hay duda de cuando se cumple con la obligación tributaria principal: cuando se realiza el pago. Pero no hay que olvidar que el tipo infractor aplicado excluye de la tipicidad los supuestos de falta de ingreso cuando se ha presentado la autoliquidación, porque se iniciaría el periodo ejecutivo. Si la confusa redacción de la Ordenanza da lugar a pensar al contribuyente que el documento de autoliquidación emitido con código de barras es algo cualitativamente distinto a un borrador y por tanto genera la obligación de pago, y el contribuyente, movido por esa creencia, no realiza un acto ulterior de presentación formal de la autoliquidación, no cabe apreciar culpa relevante en esa omisión; y tampoco le es reprochable a título de dolo o culpa la falta de pago, en cuanto sí hizo todo lo posible para conseguir su efectividad, al incluir los créditos tributarios dentro de la lista de créditos contra la masa, comportamiento que avala su alegato de que obró en la creencia de que las autoliquidaciones ya se tenían por presentadas (esto es, que era algo más que un borrador, y generaban una obligación de pago que el propio contribuyente asume como propia y reconoce al incluir los respectivos importes del tributo como créditos contra la masa).

SEXTO: Sobre el error excusable, la diligencia empleada por la actora y el impago por insuficiencia de la masa activa del concurso.

La creencia -errónea- del deudor tributario de haber cumplido su deber de presentación de las autoliquidaciones puede encontrar cierto amparo, además de lo dicho, en el hecho de que la autoliquidación no deja de ser una declaración, aunque con un contenido adicional, al incluir las operaciones de calificación y cuantificación del tributo. Aunque ciertamente el deudor tributario era consciente de que no había cumplido de forma completa con su obligación tributaria, ya que la autoliquidación tiene que ir seguida de pago para tenerla por cumplida, esa ausencia de ese pago no le es imputable a título de dolo o culpa, sino a la insuficiencia de la masa activa y la existencia de otros créditos de pago preferente (lo que no se ha desvirtuado por el Concello).

Además el propio formato de documento de "emisión de autoliquidación" da cierto pábulo a esa creencia del sujeto pasivo, aunque errónea, al indicar el mismo una fecha concreta como último día de pago, y en el caso de otros documentos de autoliquidación enviados por el Concello a la actora también con código de barras (enjuiciados en el procedimiento abreviado 111/2017), al advertir del inicio de la recaudación por vía



ejecutiva si no se ha ingresado en esa fecha límite (lo que solo se produce si se ha presentado de forma efectiva la autoliquidación) y al determinar además que en caso de discrepancia el contribuyente podrá solicitar la anulación o rectificación de ese documento de autoliquidación conforme al artículo 120.3 de la LGT, lo cual solo es posible cuando se trata de autoliquidaciones presentadas.

Todas estas menciones en los documentos de autoliquidación emitidos por el Concello de Vigo y enviados a la actora, unidas al código de barras de esos documentos de autoliquidación y la clara diferenciación en el artículo 60.3 de la Ordenanza Fiscal General de los "borradores que no generan obligación de pago", frente a la "autoliquidación con código de barras", en conjunción con el difuso concepto "emisión de autoliquidación" empleado por la Ordenanza Fiscal General del Concello de Vigo, diferenciado por ella misma del concepto "borrador", amparan el carácter erróneo pero no absolutamente irrazonable o desprovisto de todo fundamento de la creencia de la actora en que la autoliquidación ya se tenía por presentada (al tener por cumplido el deber de declarar, establecerse una fecha límite de pago tras la cual se abriría el procedimiento ejecutivo, y por advertir de la necesidad de acudir al artículo 120.3 de la LGT para cualquier rectificación). Es decir, la confusión de la actora podía encontrar una cierta justificación en los términos literales de la ordenanza y los documentos que le fueron enviados, en función de los cuales podía creer que se habían presentado las autoliquidaciones pero sin realizar el ingreso, lo que podría dar lugar, en su caso, al inicio del periodo ejecutivo, pero no a la comisión de la infracción tributaria por la que se la sanciona.

Hay que recordar en este punto nuevamente que según el criterio jurisprudencial expuesto *"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 atención a lo expuesto, deben anularse las sanciones tributarias, por vulnerar el principio de culpabilidad, al sancionar meramente por el resultado de la falta de ingreso, el cual solo es atribuible a la ausencia de bienes para hacer efectivo el pago de las cuotas tributarias, y no a una actuación defraudatoria o tendente a la ocultación por parte de la actora, que realizó las actuaciones procedentes para hacer efectivo el crédito tributario, al cumplir su deber de declarar (con la emisión de la autoliquidación con código de barras) y al reconocer los débitos tributarios, realizando lo necesario para que pudieran ser satisfechos en el marco del concurso, esto es, incluyéndolos en el mismo dentro de la lista de créditos contra la masa, los cuales debían ser satisfechos por



orden de vencimiento hasta el momento en que se constató la insuficiencia de la masa activa, procediéndose a partir de entonces al pago por el orden del artículo 176 bis 2 de la Ley 22/2003 Concursal. Por tanto, la falta de ingreso de la deuda tributaria resulta imputable a una circunstancia ajena al ámbito de actuación exigible a la administración concursal, y es consecuencia de un hecho objetivo: la insuficiencia de la masa activa, razón por la cual las sanciones por dicha falta de ingreso vulneran el principio de culpabilidad y deben ser anuladas y dejadas sin efecto.

SÉPTIMO: Sobre las costas procesales.

De conformidad con el artículo 139 de la LJCA 29/1998, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, 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.

La acreditación de hechos subsumibles en el tipo infractor aplicado y la existencia de un margen de polémica jurídica razonable en relación con la valoración del principio de culpabilidad y la diligencia exigible al sujeto pasivo del tributo, determinan la improcedencia de imponer las costas procesales a alguna de las partes.

FALLO

Que debo **ESTIMAR Y ESTIMO** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL del concurso de acreedores de la sociedad VIGOLAR, S.A., en liquidación, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo de fecha 31 de agosto de 2016, notificada el 5 de abril de 2017 (**Expte. 4195/550**), por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la resolución sancionadora dictada por el *Concelleiro delegado da Área de Orzamentos e Facenda* del Concello de Vigo, recaída en el expediente **32519/502**, por la que se le impusieron a VIGOLAR, S.A. dos sanciones por importes de 143,68 euros y 87,61 euros, en relación con el IIVTNU, y **ANULO** los actos recurridos, y en particular, la resolución sancionadora, dejando las sanciones sin efecto, condenando al Concello de Vigo a estar y pasar por estas declaraciones.



No se imponen las costas procesales a ninguna de las partes.

Notifíquese esta resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma no cabe interponer ningún recurso ordinario; y procédase a remitir testimonio de esta sentencia a la Administración demandada, en unión del expediente administrativo.



PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Sr. Magistrado- Juez que la suscribe estando celebrando audiencia pública en el día de hoy que es el de su fecha, doy fe.

