



Expediente: 1374/21

El Consell Tributari, reunido en sesión de 30 de junio de 2022, conociendo del recurso presentado por BMB SL, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- Es objeto del presente recurso la resolución de la Inspección de Hacienda municipal y liquidación por sanción número de recibo IT2019...

2.- La recurrente alega la improcedencia de la sanción impuesta por ausencia de culpabilidad, complejidad de las cuestiones planteadas, interpretación razonable de la norma, actos propios de la Administración, falta de motivación. Subsidiariamente, alega la falta de aplicación de las reducciones legalmente previstas.

3.- De la documentación incorporada al expediente, los antecedentes del mismo y el Informe del IMH se desprende la siguiente relación de hechos:

- Mediante citación de 19-2-2019 y posterior diligencia de 3-4-2019, la Inspección Municipal de Hacienda inició sus actuaciones en orden a regularizar la situación tributaria de la sociedad interesada respecto del IAE y epígrafes 841 y 842 de las tarifas del impuesto.

- Efectuada comprobación, se constató que la interesada se encontraba dada de alta en el epígrafe 841 de las tarifas del IAE (Servicios Jurídicos) y que también desarrollaba actividades propias del epígrafe 842 (Servicios financieros y contables), efectuándose las correspondientes propuestas de regularización que fueron notificadas a la recurrente.

- La interesada presentó alegaciones a las referidas propuestas que fueron contestadas mediante informe de la Inspección de 18-6-2019 y firmándose Acta en disconformidad, siendo resuelta en fecha 12-9-2019, aceptándose en parte las alegaciones presentadas y confirmadas las propuestas de liquidación.

- Junto con la citada resolución se incoó expediente sancionador por la presunta comisión de infracción tributaria, presentándose alegaciones a dicha incoación y solicitándose la exoneración de responsabilidad al haber actuado la interesada, en base a una interpretación razonable de la norma.

- Las mencionadas alegaciones a la incoación del expediente sancionador fueron desestimadas mediante resolución de 13-12-2019 de la Dirección de la Inspección de la Hacienda municipal, en la que se acordó además imponer a la recurrente una sanción consistente en multa pecuniaria, de importe 8.556,60 euros y notificarla a la interesada junto con la resolución.

Dicha resolución y la liquidación por sanción número de recibo IT 2019... de importe 8.556,60 euros, constan notificadas en fecha 7-1-2020 y contra las mismas la sociedad ha interpuesto en fecha 7-2-2020 el recurso de alzada que ahora se analiza.

- La liquidación por sanción se encuentra pagada en periodo voluntario, según consta en la base de datos de la recaudación municipal.

4.- El Institut Municipal d'Hisenda propone la desestimación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- El recurso presentado el 7-2-2020 ha sido interpuesto dentro del plazo establecido en el art. 14 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales aprobado por RDLg. 2/2004, de 5 de marzo y art. 46 de la Ley 1/2006 de 13 de marzo, que regula el Régimen especial del municipio de Barcelona.

Segundo.- El RD. 243/1995 de 17 de febrero por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas determina en sus arts. 5 y siguientes la obligación de declarar la totalidad de las actividades ejercidas por el sujeto pasivo. Esta obligación se concreta en el deber de presentar el alta en la matrícula por cada actividad, obligación que viene corroborada en la regla segunda de la Instrucción del IAE, aprobada por RD Legislativo 1175/90 de 28 de septiembre.

El art. 183 de la Ley General Tributaria, define las infracciones tributarias como “*acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas (.../...)*”, por lo cual, tal y como ha señalado el Consell Tributari, en entre otros, los dictámenes 352/16 y 223/21, las infracciones tributarias son sancionables incluso a título

de simple negligencia, debiéndose considerar ésta como una actuación contraria al deber objetivo de respeto y cura del bien jurídico protegido por la norma. La negligencia no exige un claro ánimo de defraudar, sino un desprecio o menoscabo por la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma (TEAC 10-02-2000). De manera que “No cabe, pues, predicar responsabilidad si el interesado acredita haber actuado con la diligencia exigible, al poner de manifiesto unos datos exactos y llevar a cabo una interpretación razonable de la norma, situación que habrá de conectarse a la complejidad del caso, su normativa reguladora y la razonabilidad de la interpretación realizada” (Consell Tributari, dictamen 307/21).

En efecto, el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria (LGT), determina que:

“las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ... d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma”.

El art. 179 de la LGT citado formaliza el principio de responsabilidad en materia tributaria y expresa que no cabe sanción sin asociarla a responsabilidad. El apartado segundo letra “d” de dicho artículo tipifica el supuesto de exclusión de responsabilidad del contribuyente amparada en la interpretación razonable de una norma. El TC ya desde la Sentencia 79/1990, de 26 de abril, declaró la necesaria presencia de la culpabilidad como un requisito del tipo infractor correspondiente a cualquier infracción administrativa aunque no concurriera dolo específico imputable al sujeto infractor siendo pues suficiente la simple negligencia en su actuación, es decir, no haber puesto la debida diligencia en el cumplimiento de los deberes tributarios. En el mismo sentido se ha pronunciado el TS de forma reiterada. Así en la Sentencia de 8-5-2000, Rec.5195/2000, se pone de manifiesto que “*Téngase presente, e importa recordarlo, que con arreglo a la interpretación del principio de culpabilidad en el campo del derecho tributario (...) la responsabilidad del sujeto al que se impute la infracción funciona incluso en casos de mera negligencia y solo queda exonerada cuando su conducta pueda ampararse en una interpretación razonable de las normas fiscales aplicables*”, reiterando en la Sentencia de 4 de marzo de 2004, Rec. 11282/1998, que “*(...) en este sentido el artículo 77.1 de la LGT prevé que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia; con esta redacción el legislador ha optado por la fórmula más débil de imputabilidad, pues basta la imprudencia simple para ser jurídicamente responsable de una infracción tributaria*”. Por su parte, la sentencia del Alto Tribunal de 19-12-2011, Rec. 2876/2010, especifica,

respecto del artículo 179.2 de la LGT que establece la interpretación razonable de la norma como causa de exención de la culpabilidad, que “(...) dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad (...)” añadiendo que “No cabe fundar la existencia de una infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria (...)”. Concluyendo que la aplicación del 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 fundar un juicio razonable de culpabilidad”. Es decir, de un lado se excluye la culpabilidad del obligado cuando este último acredita un juicio razonado basado en la interpretación de la norma y, de otro, exige que la Administración sancionadora pruebe un idéntico juicio razonable sobre la existencia de culpabilidad del sancionado excluyendo de este juicio como prueba exclusiva la regularización tributaria.

Pues bien, de la documentación incorporada al expediente al que tiene acceso este Consell Tributari se deriva que, en este caso concreto, como consecuencia de un procedimiento de inspección, se regularizó la situación del recurrente respecto del IAE dictando los actos de liquidación correspondientes a los periodos impositivos no prescritos por la realización de la actividad prevista en el epígrafe 842- Servicios financieros y contables- de acuerdo con el RDLeg. 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. Además se inicia un procedimiento sancionador por la comisión de la infracción prevista en el artículo 192 de la LGT que establece una infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones. En efecto, el número 1, párrafo primero, del citado precepto legal dispone que:

“Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley.”

La Administración considera que el sujeto cometió la infracción tipificada en el precepto transcrito pues no presentó la declaración tributaria exigida por las normas reguladoras del Impuesto y resultar acreditada cuando menos la simple negligencia al considerar que el “*caràcter d’especialista en la ciència jurídica que acompanya el subjecte obligat, s’entén que es dona un element de culpa suficient per a formular la present proposta d’imposició*”



de sanció” (Resolución dictada por el Director de la inspección ratificando la propuesta del actuario). La sanción impuesta en la resolución correspondiente es el objeto del presente recurso.

En efecto el artículo 90.2 del TRLRHL establece que:

“Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula en los términos del artículo 90.1 de esta ley y dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. (...)”

Por su parte el artículo 78.1 del mismo texto legal dispone que:

“El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”.

Se deriva de la literalidad de esta norma que lo fundamental para que se entienda realizado el hecho imponible, y en consecuencia nacida la obligación tributaria, es el ejercicio de una actividad económica al margen de las condiciones en que se lleve a cabo y de los resultados de la misma. Solo en esos supuestos cabrá hablar de sujetos pasivos pues es esta última una situación que se asocia, de acuerdo con el artículo 36 de la LGT, al realizador del hecho imponible o, en su caso, al sustituto legalmente establecido. En este caso concreto, el sujeto pasivo es el contribuyente-realizador del hecho imponible el que debe realizar o cumplir con todas las obligaciones y deberes que se derivan de esa condición tal y como disponen los artículos 83 y 90.2 del TRLRHL.

Puede pues afirmarse que el sujeto titular del hecho imponible ha de presentar, en el caso sobre el que debe pronunciarse el Consell Tributari, la declaración prevista en el artículo 90.2 del TRLRHL desarrollado en el artículo 5 del RD 243/1995, de 17 de febrero, en cuyos números 1 y 2, se dispone que:

“1. Los sujetos pasivos que no estén exentos del impuesto están obligados a presentar declaración de alta en su matrícula.

(...)

2. *Las declaraciones a las que se hace referencia en el apartado anterior se formularán separadamente para cada actividad... ”.*

El recurrente no cumplió con estos deberes formales por entender que no ejercía las actividades tipificadas en el epígrafe 842 de las tarifas del Impuesto, en los términos señalados, por lo que al no realizar el hecho imponible, no concurría el presupuesto de hecho que los originaba. Por el contrario, respecto del epígrafe 841- Servicios jurídicos- sí que había cumplido con los mismos al realizar las actividades tipificadas. Considera así que no ha cometido ninguna infracción tributaria pues la falta de la citada declaración es consecuencia de una interpretación razonable del conjunto de normas aplicables que impide la atribución de culpabilidad exigida por el ordenamiento jurídico. Alega que “(...) *es un despacho de abogados que presta exclusivamente servicios jurídicos en las diferentes áreas del derecho, entre las que se encuentra, la defensa de los intereses de los contribuyentes en el ámbito fiscal y tributario. Tal y como ha argumentado durante el procedimiento inspector, en ningún caso, ... ha venido prestando servicios financieros y contables, ni siquiera de preparación de declaraciones fiscales. Por este motivo, ha entendido siempre que la nota del epígrafe 842 relativa a los servicios prestados en materia de asesoría fiscal propia de gestorías o asesorías y no de despachos de abogados, no le es de aplicación.*” Añadiendo que en definitiva la cuestión se centra en concretar <<la interpretación que debía otorgarse al concepto “asesoramiento fiscal” del epígrafe 842 del IAE, ya que en el apartado propio de servicios jurídicos (841) no se indica que el **asesoramiento jurídico en materia fiscal** (diferente del asesoramiento meramente fiscal), deba incluirse en otro epígrafe distinto del 841, en el que ya estaba dada de alta la *Compañía*>>. Entiende así que conjuntamente con la complejidad de la normativa de aplicación en este caso concreto, ha realizado una interpretación razonable de las normas que excluye el elemento de culpa sin el que no procede la imposición de sanciones.

A estos efectos, la cuestión fundamental sobre la que este Consell debe pronunciarse se centra en si efectivamente de acuerdo con el ordenamiento jurídico cabe afirmar que la actuación del recurrente constituye una infracción al concurrir la culpabilidad exigible o por el contrario cabe duda razonable sobre la interpretación de las normas aplicables a este supuesto particular que excluya la citada culpabilidad y por lo tanto la responsabilidad del interesado.

Pues bien, establece el epígrafe 841 de las tarifas del Impuesto la sujeción del mero ejercicio de las actividades por la prestación de “*Servicios jurídicos*”, sin que se añada nota alguna sobre el contenido y alcance de estos términos. Por su parte, el epígrafe 842 de las mismas tarifas responde a la prestación de los denominados “*Servicios financieros y*



contables” especificándose en la nota correspondiente que “Este grupo comprende la prestación de los servicios, en principio a las empresas y organismos de contabilidad, teneduría de libros, censura de cuentas, auditoría, materia fiscal, económica y financiera y de otros servicios independientes de asesoría fiscal y contable”.

Ciertamente, la cuestión analizada es compleja y, al respecto, no existen pronunciamientos jurisprudenciales que constituyan precedentes.

Aunque la interpretación de la norma que realiza la Administración y la que sostiene el recurrente son ambas admisibles, este Consell Tributari, tras una exégesis exhaustiva de las normas aplicables, tuvo oportunidad de pronunciarse en el expediente 1400/21, llegando a la conclusión que seguidamente se expone.

Ambos epígrafes tienen como objeto la prestación de servicios poniendo el acento la norma legal no tanto en la materia sobre la que recae la citada prestación como en la naturaleza de estos últimos. Así, el primero de ellos incluye exclusivamente los servicios jurídicos sin especificar las materias sobre las que puede recaer: lo que exige esta norma es que se trate de servicios calificables de jurídicos, de tal manera que, a contrario, aquél en el que no concurra esta condición no podrá subsumirse, su prestación, en este hecho imponible concreto.

En el segundo, epígrafe 842- Servicios financieros y contables-, al excluirse el término “jurídico”, quedaría dentro de su ámbito de aplicación cualquier tipo de servicio que no reuniera la calificación de jurídico que es exclusiva del epígrafe 841. De manera que en la medida en que los servicios prestados fueran jurídicos se aplicaría este último epígrafe y, al contrario, quedarían dentro del 842 los no calificables con tal naturaleza, todo ello al margen de la materia sobre la que recayeran. Afirmación esta que, además, se apoya en la propia redacción de la nota transcrita, correspondiente al epígrafe 842, que no hace referencia alguna al citado término.

En definitiva, cuando se trata de prestación de servicios jurídicos la actividad ejercida debería encuadrarse en el ámbito del epígrafe 841 y no en el del 842. Que la nota de este epígrafe, 842, incluya el término “*asesoría fiscal*” no hace sino corroborar las afirmaciones anteriores pues aclara que en “*Servicios financieros y contables*” ha de incluirse todo aquello que no pueda ser calificado como servicio jurídico poniendo de manifiesto que lo relevante no es la materia sobre la que recae el objeto del servicio prestado sino la naturaleza, jurídica o no, de este último. Motivo por el cual el epígrafe 841 no contiene nota alguna, enunciativa o no, de las materias a que se refieren los citados

servicios porque lo fundamental, en relación con el epígrafe 842, es la calificación de servicios jurídicos.

En consecuencia, dado que de la normativa aplicable no se deriva una interpretación inmediata, clara e incontrovertida de su ámbito de aplicación, debe afirmarse que la conducta del recurrente es consecuencia de una interpretación razonable de las normas que excluye la culpabilidad, pues como ha declarado el TS en un caso semejante al aquí enjuiciado, *“no se trata aquí de dilucidar si la aplicación de la normativa aplicable a tales hechos realizada por el recurrente fue o no la correcta, sino de determinar si la normativa en cuestión era tan suficientemente clara, como se pretende dar a entender en la sentencia recurrida, como para no admitir dudas o interpretaciones diferentes en situaciones como las ocurridas... Nos encontramos ante una situación susceptible de interpretaciones diferentes y la mantenida por el recurrente es al menos tan razonable como la defendida por la Administración que se confirma en la sentencia recurrida”* (STS 6492/2013, de 19 de diciembre de 2013, Rec. 2924/2012).

A esta conclusión no cabe oponer la base sobre la que la Administración considera que el interesado debe ser sancionado al concurrir en su conducta todos los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico sancionador pues su condición de especialista en la ciencia jurídica puede entenderse precisamente en sentido contrario al utilizado por el órgano sancionador. El recurrente procedió de acuerdo con esta interpretación a formalizar la declaración correspondiente incluyendo en la misma todas las actividades ejercidas sin que conste ocultación ni parcialidad en la misma de manera que no cabe la aplicación de la infracción tipificada en el artículo 192 de la LGT. Por lo demás, cabe señalar que de la documentación incorporada al expediente no se deduce prueba alguna distinta de la señalada anteriormente que avale la condición infractora del obligado tributario. Por todo lo cual la Administración no ha acreditado la comisión de una infracción tributaria que sea atribuible a este último.

En consecuencia, de acuerdo con todo lo anterior, se estima la pretensión del recurrente.

Por lo cual, y en disconformidad con la propuesta del *Institut Municipal d'Hisenda*,

SE PROPONE

ESTIMAR el recurso.