



Expedient: 1374/21

El Consell Tributari, reunit en sessió de 30 de juny de 2022, coneixent del recurs presentat per BMB SL, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- És objecte del present recurs la resolució de la Inspecció d'Hisenda municipal i liquidació per sanció número de rebut IT2019...

2.- La recurrent al·lega la improcedència de la sanció imposada per absència de culpabilitat, complexitat de les qüestions plantejades, interpretació raonable de la norma, actes propis de l'Administració, manca de motivació. Subsidiàriament, al·lega la manca d'aplicació de les reduccions legalment previstes.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'Informe de l'IMH es desprèn la següent relació de fets:

- Mitjançant citació de 19-2-2019 i posterior diligència de 3-4-2019, la Inspecció Municipal d'Hisenda va iniciar les seves actuacions amb vista a regularitzar la situació tributària de la societat interessada respecte de l'IAE i epígrafs 841 i 842 de les tarifes de l'impost.

- Efectuada la comprovació, es va constatar que la interessada estava donada d'alta a l'epígraf 841 de les tarifes de l'IAE (Serveis Jurídics) i que també desenvolupava activitats pròpies de l'epígraf 842 (Serveis financers i comptables), efectuant-se les corresponents propostes de regularització que van ser notificades a la recurrent.

- La interessada va presentar al·legacions a les referides propostes que van ser contestades mitjançant informe de la Inspecció de 18-6-2019 i signant-se Acta en disconformitat, sent resolta en data 12-9-2019, acceptant-se en part les al·legacions presentades i confirmades les propostes de liquidació.

- Juntament amb la resolució esmentada es va incoar expedient sancionador per la presumpta comissió d'infracció tributària, presentant-se al·legacions a aquesta incoació i sol·licitant-se l'exoneració de responsabilitat en haver actuat la interessada, en base a una interpretació raonable de la norma.

- Les al·legacions esmentades a la incoació de l'expedient sancionador van ser desestimades mitjançant resolució de 13-12-2019 de la Direcció de la Inspecció de la Hisenda municipal, en què es va acordar a més imposar a la recurrent una sanció consistent en multa pecuniària, d'import 8.556,60 euros i notificar-la a la interessada juntament amb la resolució.

Aquesta resolució i la liquidació per sanció número de rebut IT 2019... d'import 8.556,60 euros, consten notificades en data 7-1-2020 i contra aquestes la societat ha interposat en data 7-2-2020 el recurs d'alçada que ara s'hi analitza.

- La liquidació per sanció es troba pagada en període voluntari, segons consta a la base de dades de la recaptació municipal.

4. L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- El recurs presentat el 7-2-2020 ha estat interposat dins del termini establert a l'art. 14 del text refós de la Llei d'hisendes locals aprovat per RD Leg. 2/2004, del 5 de març i art. 46 de la Llei 1/2006 del 13 de març, que regula el Règim especial del municipi de Barcelona.

Segon.- El RD. 243/1995 de 17 de febrer pel qual es dicten normes per a la gestió de l'impost sobre activitats econòmiques determina en els seus arts. 5 i següents l'obligació de declarar la totalitat de les activitats exercides pel subjecte passiu. Aquesta obligació es concreta en el deure de presentar l'alta a la matrícula per cada activitat, obligació que ve corroborada a la regla segona de la Instrucció de l'IAE, aprovada per RD Legislatiu 1175/90 de 28 de setembre.

L'art. 183 de la Llei general tributària defineix les infraccions tributàries com a “*acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas (.../...)*”, per la qual cosa, tal com ha assenyalat el Consell Tributari, entre altres, els dictàmens 352/16 i 223/21, les infraccions tributàries són sancionables fins i tot a títol de simple negligència, havent de considerar aquesta com una actuació contrària al deure objectiu de respecte i cura del bé jurídic protegit per la norma. La negligència no exigeix un ànim clar de defraudar, sinó un menyspreu o menyscapse per la norma, una laxitud en l'apreciació dels deures imposats per la norma (TEAC 10-02-2000). De manera que “No cal, doncs, predicar responsabilitat si l'interessat acredita haver actuat amb la diligència exigible, en posar de manifest unes dades exactes i fer una interpretació raonable de la norma, situació que haurà de connectar-se a la complexitat del cas, la seva normativa reguladora i la raonabilitat de la interpretació realitzada” (Consell Tributari, dictamen 307/21).

En efecte, l'article 179.2.d) de la Llei General Tributària (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”.

L'art. 179 de la LGT esmentat formalitza el principi de responsabilitat en matèria tributària i expressa que no hi cap una sanció sense associar-la a responsabilitat. L'apartat segon lletra *d* d'aquest article tipifica el supòsit d'exclusió de responsabilitat del contribuent emparada en la interpretació raonable d'una norma. El TC ja des de la Sentència 79/1990,

de 26 d'abril, va declarar la necessària presència de la culpabilitat com un requisit del tipus infractor corresponent a qualsevol infracció administrativa encara que no concorregués dol específic imputable al subjecte infractor sent doncs suficient la simple negligència en la seva actuació, és a dir, no haver posat la diligència deguda en el compliment dels deures tributaris. En el mateix sentit, s'ha pronunciat el TS de forma reiterada. Així a la Sentència de 8-5-2000, Rec.5195/2000, es posa de manifest 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”*, reiterant a la Sentència de 4 de març 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”*. Per part seva, la sentència de l'Alt Tribunal de 19-12-2011, Rec. 2876/2010, especifica, respecte de l'article 179.2 de la LGT que estableix la interpretació raonable de la norma com a causa d'exempció de la culpabilitat, que *“(...) dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad (...)”* afegint que *“No cabe fundar la existencia de una infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria (...)”*. Concloent que l'aplicació del principi de presumpció d'innocència *“(...) 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”*. És a dir, d'una banda s'exclou la culpabilitat de l'obligat quan aquest últim acredita un judici raonat basat en la interpretació de la norma i, d'una altra, exigeix que l'Administració sancionadora provi un idèntic judici raonable sobre l'existència de culpabilitat del sancionat excloent-ne aquest judici com a prova exclusiva la regularització tributària.

Doncs bé, de la documentació incorporada a l'expedient a què té accés aquest Consell Tributari se'n deriva que, en aquest cas concret, com a conseqüència d'un procediment d'inspecció, es va regularitzar la situació del recurrent respecte de l'IAE dictant els actes de liquidació corresponents als períodes impositius no prescrits per la realització de l'activitat prevista a l'epígraf 842-serveis financers i comptables-d'acord amb el RD Leg. 1175/1990,

de 28 de setembre, pel qual s'aproven les tarifes i la instrucció de l'impost sobre activitats econòmiques. A més, s'inicia un procediment sancionador per la comissió de la infracció prevista a l'article 192 de la LGT que estableix una infracció tributària per incomplir l'obligació de presentar de manera completa i correcta declaracions o documents necessaris per practicar liquidacions. En efecte, el número 1, paràgraf primer, del precepte legal esmentat disposa 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.”

L'Administració considera que el subjecte va cometre la infracció tipificada en el precepte transcrit ja que no va presentar la declaració tributària exigida per les normes reguladores de l'impost i resultar acreditada si més no la simple negligència en 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 formular la present proposta d'imposició de sanció*” (Resolució dictada pel Director de la inspecció ratificant la proposta de l'actuari). La sanció imposada a la resolució corresponent és l'objecte del present recurs.

En efecte l'article 90.2 del TRLRHL estableix 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. (...)”

Per la seva banda, l'article 78.1 del mateix text legal disposa 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”.

Es deriva de la literalitat d'aquesta norma que allò fonamental perquè s'entengui realitzat el fet imposable, i en conseqüència nascuda l'obligació tributària, és l'exercici d'una activitat econòmica al marge de les condicions en què es dugui a terme i dels resultats de la mateixa. Només en aquests supòsits es podrà parlar de subjectes passius ja que aquesta última és una situació que s'associa, d'acord amb l'article 36 de la LGT, al realitzador del fet imposable o, si escau, al substitut legalment establert. En aquest cas concret, el subjecte passiu és el contribuent-realitzador del fet imposable el que ha de fer o complir totes les obligacions i deures que es deriven d'aquesta condició tal com disposen els articles 83 i 90.2 del TRLRHL.

Es pot afirmar, doncs, que el subjecte titular del fet imposable ha de presentar, en el cas sobre el qual s'ha de pronunciar el Consell Tributari, la declaració prevista a l'article 90.2 del TRLRHL desenvolupat a l'article 5 del RD 243/1995, de 17 de febrer, en els números 1 i 2 dels quals es disposa 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 recurrent no va complir aquests deures formals per entendre que no exercia les activitats tipificades a l'epígraf 842 de les tarifes de l'impost, en els termes assenyalats, per la qual cosa en no fer el fet imposable no concorria el pressupost de fet que els originava. Per contra, respecte de l'epígraf 841 -serveis jurídics- sí que havia complert amb aquests en realitzar les activitats tipificades. Considera així que no ha comès cap infracció tributària ja que la manca de la declaració esmentada és conseqüència d'una interpretació raonable del conjunt de normes aplicables que impedeix l'atribució de culpabilitat exigida per

l'ordenament jurídic. Al·lega 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.” Afegint que en definitiva la qüestió se centra a 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>>. Entén així que conjuntament amb la complexitat de la normativa aplicable en aquest cas concret, ha realitzat una interpretació raonable de les normes que exclou l'element de culpa sense el qual no és procedent la imposició de sancions.

A aquest efecte, la qüestió fonamental sobre la qual aquest Consell s'ha de pronunciar se centra en si efectivament d'acord amb l'ordenament jurídic cal afirmar que l'actuació del recurrent constitueix una infracció en concórrer la culpabilitat exigible o per contra hi ha dubte raonable sobre la interpretació de les normes aplicables a aquest supòsit particular que exclogui la culpabilitat esmentada i, per tant, la responsabilitat de l'interessat.

Doncs bé, l'epígraf 841 de les tarifes de l'impost estableix la subjecció del mer exercici de les activitats per la prestació de “*Serveis jurídics*”, sense que s'hi afegixi cap nota sobre el contingut i l'abast d'aquests termes. Per la seva banda, l'epígraf 842 de les mateixes tarifes respon a la prestació dels anomenats “*Serveis financers i comptables*” especificant-se en la nota corresponent 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*”..

Certament, la qüestió analitzada és complexa i, sobre això, no hi ha pronunciaments jurisprudencials que constitueixin precedents.

Tot i que la interpretació de la norma que realitza l'Administració i la que sosté el recurrent són totes dues admissibles, aquest Consell Tributari, després d'una exegesi exhaustiva de les normes aplicables, va tenir oportunitat de pronunciar-se a l'expedient 1400/21, arribant a la conclusió que tot seguit s'exposa.

Ambdós epígrafs tenen com a objecte la prestació de serveis posant l'accent la norma legal no tant en la matèria sobre la qual recau la prestació esmentada com en la naturalesa d'aquests darrers. Així, el primer inclou exclusivament els serveis jurídics sense especificar les matèries sobre les quals pot recaure: el que exigeix aquesta norma és que es tracti de serveis qualificables de jurídics, de manera que, al contrari, aquell en què no concorri aquesta condició no es pot subsumir, la seva prestació, en aquest fet imposable concret.

En el segon, epígraf 842 –serveis financers i comptables–, en exclou el terme “jurídic”, quedaria dins del seu àmbit d'aplicació qualsevol tipus de servei que no reünís la qualificació de jurídic que és exclusiva de l'epígraf 841. De manera que a la mesura que els serveis prestats fossin jurídics s'aplicaria aquest darrer epígraf i, al contrari, quedarien dins del 842 els no qualificables amb aquesta naturalesa, tot això al marge de la matèria sobre la qual recaigueren. Afirmació aquesta que, a més, es recolza en la pròpia redacció de la nota transcrita, corresponent a l'epígraf 842, que no fa cap referència a l'esmentat terme.

En definitiva, quan es tracta de prestació de serveis jurídics l'activitat exercida s'hauria d'enquadrar a l'àmbit de l'epígraf 841 i no al del 842. Que la nota d'aquest epígraf, 842, inclogui el terme “*assessoria fiscal*” no fa sinó corroborar les afirmacions anteriors doncs aclareix que a “*serveis financers i comptables*” s'ha d'incloure tot allò que no pugui ser qualificat com a servei jurídic posant de manifest que el que és rellevant no és la matèria sobre la qual recau l'objecte del servei prestat sinó la naturalesa, jurídica o no, d'aquest últim. Motiu pel qual l'epígraf 841 no conté cap nota, enunciativa o no, de les matèries a què es refereixen els serveis esmentats perquè el que és fonamental, en relació amb l'epígraf 842, és la qualificació de serveis jurídics.



En conseqüència, atès que de la normativa aplicable no se'n deriva una interpretació immediata, clara i incontrovertida del seu àmbit d'aplicació, cal afirmar que la conducta del recurrent és conseqüència d'una interpretació raonable de les normes que exclou la culpabilitat, ja que com ha declarat el TS en un cas semblant al aquí enjudiciat, *“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 desembre de 2013, Rec. 2924/2012).

A aquesta conclusió no cal oposar-hi la base sobre la qual l'Administració considera que l'interessat ha de ser sancionat en concórrer en la seva conducta tots els requisits establerts a l'ordenament jurídic sancionador ja que la seva condició d'especialista en la ciència jurídica es pot entendre precisament en sentit contrari a l'utilitzat per l'òrgan sancionador. El recurrent va procedir d'acord amb aquesta interpretació a formalitzar la declaració corresponent incloent-hi totes les activitats exercides sense que hi consti ocultació ni parcialitat, de manera que no hi cap l'aplicació de la infracció tipificada a l'article 192 de la LGT. D'altra banda, cal assenyalar que de la documentació incorporada a l'expedient no se'n dedueix cap prova diferent de l'assenyalada anteriorment que avaluï la condició infractora de l'obligat tributari. Per tot això, l'Administració no ha acreditat la comissió d'una infracció tributària que sigui atribuïble a aquest últim.

En conseqüència, segons tot això, s'estima la pretensió del recurrent.

Per això, i en disconformitat amb la proposta de l' *Institut Municipal d'Hisenda*,

ES PROPOSA

ESTIMAR el recurs.

