



Roj: **STSJ M 4019/2022 - ECLI:ES:TSJM:2022:4019**

Id Cendoj: **28079330092022100169**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **9**

Fecha: **22/03/2022**

Nº de Recurso: **208/2020**

Nº de Resolución: **184/2022**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE LUIS QUESADA VAREA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2020/0006548

Procedimiento Ordinario 208/2020

Demandante: D./Dña. Francisco

PROCURADOR D./Dña. MARIA DE LA CONCEPCION MORENO DE BARREDA ROVIRA

Demandado: COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA No 184

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. José Luis Quesada Varea

Magistrados:

D^a. Matilde Aparicio Fernández

D^a Cristina Pacheco del Yerro

D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

D^a Natalia de la Iglesia Vicente

En la Villa de Madrid a veintidós de marzo de dos mil veintidós.



Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid el procedimiento ordinario núm. 208/2020, interpuesto por D. Francisco , representado por la Procuradora Dña. María de la Concepción Moreno de Barreda, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 31 de julio de 2019, desestimatoria de las reclamaciones núm. NUM000 y NUM001 contra la liquidación provisional del impuesto de sucesiones y sanción por infracción tributaria; siendo demandados el Abogado del Estado y la Letrada de la Comunidad de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Previos los oportunos trámites, la Procuradora Dña. María de la Concepción Moreno de Barreda, en representación del citado recurrente, formalizó la demanda mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó oportunos, suplicó a la Sala que dicte sentencia "por la que se ESTIME el presente recurso contencioso-administrativo, y declare que la resolución impugnada no es conforme a Derecho, dejándola sin efecto, obligando a la Administración a la devolución de los importes ingresados tanto por la liquidación como por la sanción más los intereses de demora que correspondan y condenando en costas a la Administración".

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda alegando asimismo los hechos y fundamentos jurídicos que consideró oportuno, y solicitó la inadmisión del recurso y, subsidiariamente, su desestimación, con imposición de costas a la parte actora.

TERCERO.- La Letrada de la Comunidad de Madrid, en el mismo trámite, se opuso a la demanda alegando los hechos y fundamentos de Derecho que estimó adecuados, y solicitó la desestimación del recurso.

CUARTO.- Evacuado el trámite conclusiones, se señaló para votación y fallo del recurso el día 24 de febrero de 2022, continuándose la deliberación el 10 de marzo.

QUINTO.- En la tramitación del proceso se han observado las prescripciones legales esenciales.

Es ponente el Magistrado D. José Luis Quesada Varea.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Constituye el objeto de este proceso la resolución del TEAR que desestimó la reclamación formulada por el contribuyente contra la liquidación del impuesto de sucesiones y la sanción impuesta por una infracción en materia tributaria.

Ambos actos provienen de la sucesión de Dña. Mónica abierta con su fallecimiento el 10 de diciembre de 2014, y guardan relación con la ampliación de capital de dos sociedades que suscribió la causante y fue elevada a público el día antes de su muerte.

Así, el 9 de diciembre de 2014 fue elevado a público el acuerdo de la sociedad AGRICORSA SL adoptado el 24 de noviembre anterior por el cual se aumentaba el capital social en 30.647,65 euros más una prima de emisión, alcanzando un total de 197.855,79 euros. El aumento de capital se inscribió en el Registro Mercantil el 25 de marzo de 2015 y se publicó en el BORM el siguiente 1 de abril.

La autoliquidación del impuesto sobre operaciones societarias fue presentada el 29 de diciembre de 2014.

En escritura pública de la misma fecha se documentó la ampliación de capital por Dña. Mónica de la entidad PROMOCOR SANTA CLARA SL, acordada el 27 de noviembre y por un total de 21.950 euros. La inscripción registral de este acto tuvo lugar el 20 de febrero de 2015 u se publicó oficialmente el posterior día 27. El día 7 de enero de 2015 se presentó la autoliquidación de la modalidad de operaciones societarias.

El actual recurrente, hermano y sucesor de la causante, presentó la autoliquidación del impuesto de sucesiones el 9 de junio de 2015, incluyendo en el haber hereditario el valor de las participaciones sociales resultantes de las ampliaciones de capital, en concreto 425.059,22 y 59.150 euros, sobre los que aplicó la reducción por transmisión de empresa familiar del art. 21.3 del Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado

La Inspección tributaria consideró que las ampliaciones no podían tenerse producidas frente a la Hacienda Pública hasta su inscripción y publicación oficial, por lo que debía minorarse el valor de las participaciones en el importe de aquellas. Conforme a este criterio fue practicada liquidación de la que resultaba una cantidad a ingresar de 10.775,24 euros.



Asimismo, en base a estos hechos fue incoado un procedimiento sancionador por la comisión de una infracción del art. 191.1 LGT consistente en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. La infracción fue calificada como grave por la existencia de ocultación y determinó la sanción de 7.542,66 euros.

Tanto la liquidación como la sanción fueron impugnadas ante el TEAR, dando lugar a la resolución actualmente recurrida. Sobre la liquidación el TEAR consideró que la cuestión planteada consistía en dilucidar si a efectos de aplicar la reducción por transmisión de empresa familiar, la ampliación de capital produce efectos frente a Hacienda desde su inscripción y publicación o desde su elevación a escritura pública. Con fundamento en los arts. 4.1 del Reglamento del Registro Mercantil y 285.1 de la Ley de Sociedades de Capital, concluyó que era necesaria la inscripción registral y la publicación del acuerdo societario, el cual revestía naturaleza constitutiva frente a terceros. Citó en su apoyo la STS de 20 de diciembre de 2009, de este Tribunal Superior de 10 de junio de 2015 (rec. 292/2013) y la resolución del TEAC de 31 de enero de 2011.

SEGUNDO.- En cuanto a la impugnación de la liquidación, la demanda se fundamenta en diversos argumentos, que podemos sintetizar como sigue:

En primer lugar, defiende que la eficacia de la ampliación de capital coincide con la perfección del acuerdo social y su elevación a público. A partir de dicho momento, la sociedad es la propietaria de lo aportado y la causante la propietaria de las acciones o participaciones recibidas en contraprestación, de modo que las consecuencias patrimoniales de dicha ampliación tienen efecto a partir del momento en que se perfecciona ese negocio jurídico. En particular, la ampliación de capital de la sociedad AGRICORSA se realizó mediante la compensación de créditos, por lo que se ejecutó en el mismo acto de adopción del acuerdo por la junta general.

Alega que la STS de 20 de diciembre de 2009 en que se basa el TEAR resuelve un caso en que no se produjo la posterior inscripción en el Registro.

Segundo; la inscripción en el Registro tiene efectos meramente declarativos y no constitutivos. La protección de terceros tiene sentido cuando se trata de reducción del capital, pero no de ampliación, donde no se reconoce el derecho de oposición de los acreedores y en definitiva dota a la compañía de mayores recursos. Cita en su apoyo la resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2018, la cual señaló que la falta de presentación para su inscripción del acuerdo de ampliación no lo invalida.

Tercero; en el ámbito contable la ampliación de capital produce efectos con independencia de la inscripción, por lo que "sin perjuicio de que los aumentos de capital deban ser inscritos en el Registro Mercantil, éstos no necesitan de su inscripción en el mismo para nacer al mundo del Derecho".

Cuarto; a los efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, modalidad de operaciones societarias, la ampliación de capital social surte efectos en el momento en que se formaliza el acto sujeto a gravamen, no en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil.

Quinto; la Administración tributaria carece de la condición de tercero de buena fe por dos motivos: porque esta condición solo es apreciable en quienes pueden verse perjudicados por los actos realizados por las partes de la relación jurídica, como en este caso los acreedores de la sociedad o entidades financieras que pudiesen verse perjudicados, y porque tuvo conocimiento formal de la ampliación con anterioridad a la inscripción y publicación a través de la liquidación del gravamen sobre operaciones societarias.

Y, sexto, invoca el art. 31 CE y los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica que presiden el sistema tributario.

El Abogado del Estado y la Comunidad de Madrid oponen a la demanda los mismos argumentos que empleó el TEAR en la resolución recurrida. Sostienen que el criterio de la STS de 20 de diciembre de 2009 es reproducido en la de 16 de enero de 2014, así como que la tesis acogida por la Administración tributaria es la mantenida por este Tribunal Superior de Justicia en sentencias, 462/2014, rec. 1147/2011; 974/2013 de 27 de septiembre, rec. 95/2011; 332/2014, de 17 de marzo, rec. 1456/2010; 502/2014, de 10 de abril, rec. 1152/2011, y, finalmente, 479/2015, de 2 de junio, rec. 195/2013.

TERCERO.- Para resolver este asunto debemos comenzar manifestando que la solución de la cuestión controvertida en el litigio no depende del carácter constitutivo o declarativo de la inscripción registral y la publicación de los actos societarios. El problema afecta a la oponibilidad a terceros de los actos no inscritos, y es evidente que la ampliación de capital no es oponible a terceros de buena fe hasta su acceso al registro y publicación en el BORME, como resulta de lo dispuesto en el art. 21 del Código de Comercio y en los arts. 4 y 198 del Reglamento del Registro Mercantil y 290 y 315 de la Ley de Sociedades de Capital.

Dado que la Hacienda Pública dispone de la condición de tercero según una muy reiterada jurisprudencia (SSTS de 22 de mayo de 1998, rec. 2552/92, 21 de enero de 2010, rec. 2598/2004; 30 de abril de 2015,



rec. 428/2013, y muchas otras), en sus relaciones jurídico-tributarias el contribuyente no puede oponer la ampliación de capital que no haya trascendido al Registro. Hasta la inscripción y consiguiente publicación de la aportación, ésta tiene la naturaleza de un derecho de crédito de la causante contra la sociedad. Por tanto, los interesados no pueden beneficiarse de las ventajas fiscales que pueden derivar de la ampliación de capital, como es aplicar a su importe la reducción por transmisión de empresa familiar.

Este es el sentido de diversas sentencias que parten de la STS de 20 de diciembre de 2009 (rec. 10220/2003) en que se basa el TEAR y cuyo criterio es reiterado en SSTs de 5 de noviembre de 2010 (rec. 202/2006), 15 de noviembre de 2013 (rec. 3019/2011), 16 de enero de 2014 (rec. 1931/2011), y núm. 1196/2016, de 26 de mayo (rec. 1015/2015), y 1512/2019, de 30 de octubre (rec. 6140/2018), esta última en materia de subvenciones. También es acogido por esta Sala en sentencias de la Sección 9ª como las 60220/2012, de 27 de noviembre (rec. 164/2010), 579/2013, de 14 de junio (rec. 201/2011), 462/2014, de abril (rec. 1147/2011), 974/2013, de 27 de septiembre (rec. 95/2011), 332/2014, de 17 de marzo (rec. 1456/2010), 502/2014, de 10 de abril (rec. 1152/2011), y 479/2015, de 2 de junio (rec. 195/2013), y más tarde en la sentencia de la Sección 1ª 613/2020, de 13 de noviembre (rec. 102/2019).

CUARTO.- La Sala no acepta los argumentos que emplea el recurrente en su defensa.

Primero, el devengo del impuesto de sucesiones se produce con la muerte del causante (art. 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre), fecha a la que deben remitirse las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria (art. 21.1 LGT) y, por tanto, "a la que hay que estar a los efectos de examinar la aplicación de los beneficios fiscales que, en su caso, pudieran corresponder al sujeto pasivo" (STS de 17 de febrero de 2011, rec. 2124/2006), incluida la condición de tercero de la Hacienda Pública.

Así pues, no es decisivo el hecho de que las ampliaciones de capital hayan sido efectivamente inscritas y publicadas varios meses después del fallecimiento de la causante. La jurisprudencia que hemos citado trata, por regla general, supuestos en que tuvo lugar la inscripción en el registro tras el devengo del impuesto.

Segundo; la falta de publicidad de la ampliación de capital, como todo acto que incide en los elementos esenciales de una sociedad, es susceptible de generar perjuicios para terceros. Para la Administración, que ejerce la potestad tributaria atribuida originariamente al Estado (art. 133 CE) y es titular de un derecho de crédito de tal naturaleza tributaria, el perjuicio se materializa en la falta de recaudación de la cuota que hubiera correspondido de no existir la ampliación.

Tercero; la Sala comparte con el actor que, a efectos de la relación jurídica interna entre el socio y la sociedad, la ampliación de capital debe reconocerse desde el momento en que el acuerdo es ejecutado mediante la suscripción, desembolso y adjudicación de las nuevas acciones o participaciones. De ahí el carácter constitutivo que a la escritura pública de elevación del acuerdo social atribuyen las sentencias civiles que cita y el alcance mero declarativo de la inscripción. Pero, como hemos visto, lo que aquí interesa es la eficacia frente a terceros ajenos a la relación jurídica societaria, que, como hemos dicho, exige la inscripción registral y la posterior publicación.

Cuarto; el reflejo contable de la ampliación de capital corrobora el parecer de la Sala, puesto que la consideración del importe de la ampliación como capital social es aplicable en los balances posteriores a la inscripción registral. Este criterio ya figuraba en la consulta 7 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) núm. 37, de marzo del año 1999, el cual, al pronunciarse sobre la fecha en que debe contabilizarse una ampliación de capital, decía: "cuando se trate de una ampliación de capital, ésta debe considerarse a efectos contables como tal cuando de acuerdo con la legislación mercantil haya cumplido los requisitos necesarios para ello, circunstancia que con carácter general se produce cuando se realiza su inscripción en el Registro Mercantil, por lo que hasta que se produzca este hecho, la empresa deberá registrar contablemente los importes que pudiera haber recibido a cuenta de la futura ampliación como una deuda".

Quinto; no es asimilable el régimen del devengo del impuesto de sucesiones y de la modalidad de operaciones societarias del ITPyAJD. El devengo de este último impuesto se produce "el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen", según el art. 49.1.b) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que lo regula. Esto es, el día de elevación del acuerdo social a escritura pública, con abstracción de cuándo alcanza su plena eficacia.

Podría suscitarse si la Administración tributaria no posee la condición de tercero de buena fe cuando conoce, a través de la liquidación del impuesto de operaciones societarias, la ampliación de capital, y, en consecuencia, la es oponible aun cuando no haya accedido al Registro Mercantil. Pero en nuestro caso este problema no tiene cabida. La autoliquidación del impuesto societario se presentó después del fallecimiento de la causante, por lo que al tiempo del devengo del impuesto de sucesiones la Administración no tenía por qué conocer los acuerdos sociales de ampliación.



Por último, no consideramos que vulnere los principios constitucionales en materia tributaria la interpretación legal de la que es fruto el acto administrativo recurrido. La liquidación se limita a inaplicar un beneficio fiscal, el cual, destinado a asegurar la subsistencia de estas fuentes de recursos económicos, no permite, como toda ventaja de esta clase, una interpretación laxa o extensiva.

QUINTO.- Sobre la sanción, el recurrente denuncia la falta de motivación de la resolución sancionadora acerca del elemento de la culpabilidad. Alega que la Administración olvida que la autoliquidación obedece a una interpretación lógica y el contribuyente carecía de la intención, ni siquiera negligente, de defraudar, de modo que se ven conculcados los derechos de defensa y a la presunción de inocencia.

También destaca que su declaración se fundamentó en una interpretación razonable de la norma por lo que atribuyó a un activo de la herencia la condición de participaciones sociales y no de derecho de crédito, pero no ocultó a la Inspección los elementos determinantes de la base imponible.

Considera infringidos igualmente los principios de igualdad y de seguridad jurídica, ya que el TEAR resolvió favorablemente la reclamación formulada por otro heredero que se encontraba en idéntica situación que el demandante.

Las demandadas alegan la concurrencia de los elementos de la infracción y la debida motivación del elemento subjetivo con la necesaria concreción e individualización. Igualmente defienden la motivación del acto administrativo y la inexistencia de una interpretación razonable de la norma que ampare la actuación del responsable.

SEXTO.- Esta Sala está de acuerdo plenamente con la doctrina general que invocan las partes acerca del elemento culpabilístico de las infracciones tributarias, sobre la carga de la prueba que pesa sobre el órgano sancionador y la necesidad de motivar.

Una constante doctrina considera inaceptable todo automatismo en la imposición de sanciones o la sanción por el mero resultado que era acorde con el antiguo postulado *qui versatur in re illicita respondit etiam pro casu* -quien realiza un acto ilícito responde de todas las consecuencias de dicho acto, aunque no fueran queridas, ni previstas, ni previsibles-, regla de origen penal hoy afortunadamente abolida por elementales exigencias del principio de culpabilidad. Así pues, afirmar que el mero hecho de no ingresar la cuota de un tributo es constitutivo de una acción, al menos, culposa, es una inferencia opuesta a los valores del Derecho sancionador actual y rebasa sin duda la previsión constitucional del art. 25 CE. La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2012 (RC 3437/2010), citando otros precedentes, advierte que "la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

En lo que se refiere al deber de motivar, la resolución sancionadora reproduce los fundamentos de la propuesta de resolución sobre el elemento culpabilístico, señalando que en la autoliquidación tributaria el infractor omitió los derechos de crédito de la herencia contra las entidades AGRICORSA y PROMOCOR SANTA CLARA, pese a que no podían tenerse en cuenta como valores suscritos por la causante a falta de inscripción y a causa de la condición de tercero que ostenta la Hacienda Pública. Esta conducta es reputada de negligente por no haberse asegurado el declarante de los bienes y derechos que componían la herencia, obteniendo así un beneficio fiscal que no le correspondía. Y concluye que la norma a aplicar no ofrece dificultades interpretativas en orden a la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el tema.

Ante estas consideraciones, no puede afirmarse que la Administración haya silenciado la fundamentación de la culpabilidad. Sin embargo, no consideramos que las razones que emplea justifiquen suficientemente la incursión del contribuyente en negligencia.

Debemos tener en cuenta que la falta de ingreso que configura el tipo de la infracción estuvo provocada por una errónea, por anticipada, atribución de la condición de participaciones sociales a lo que por el momento solo podía constituir para Hacienda derechos de crédito de la causante. Esta conducta del demandante era consecuencia del desconocimiento de la distinta eficacia que la ampliación de capital dispone en el seno de la sociedad y frente a terceros, de la necesidad de que se produzca su inscripción en el Registro Mercantil y su publicación en el BORME para que surta efectos frente a estos últimos, y de la condición precisamente de tercero que al tiempo del devengo del impuesto tenía la Administración tributaria. No es lógico sostener que el desconocimiento de estas circunstancias o consecuencias jurídicas sea imputable a todo contribuyente a título de negligencia.

Aun cuando exista jurisprudencia sobre la materia, la cuestión está dotada de una cierta complejidad y es fruto de una interpretación jurídica de las diversas normas de la esfera registral, societaria y tributaria. Es dudoso que, a falta de conocimientos especializados, el propio contribuyente hubiera averiguado por propia



iniciativa cuál era el concepto que debía ofrecer a las cantidades que habían sido destinadas a ampliar el capital mediante actos que se habían formalizado, posiblemente de manera intencionada, inmediatamente antes de la muerte de su causante y con el propósito de acogerse al beneficio fiscal. El mero propósito de obtener una ventaja tributaria a la que después se comprueba que el interesado no tiene derecho, no se traduce necesariamente en una conducta reprochable desde la culpabilidad.

Estas particulares condiciones, y a falta de otros datos o indicios sobre la conducta del infractor, impiden que pueda apreciarse la culpabilidad.

SÉPTIMO.- La estimación parcial del recurso exime de la condena en costas (art. 139.1 LJCA).

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Dña. María de la Concepción Moreno de Barreda, en representación de D. Francisco , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 31 de julio de 2019 dictada en las reclamaciones núm. NUM000 y NUM001 , la cual anulamos en cuanto a la última reclamación mencionada y la sanción de que proviene, declarando ajustada a Derecho la resolución de la primera de tales reclamaciones y sin condena en costas.

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. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583-0000-93-0208-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-93-0208-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.