



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº **265/2012**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 12 de noviembre de 2012, con la asistencia de los señores que al margen se expresa, ha examinado el expediente remitido en petición de consulta por el Ilmo. Sr. Secretario General de la Consejería de Economía y Hacienda (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 22 de febrero de 2012, sobre responsabilidad patrimonial instada por x, en nombre y representación de --, como consecuencia de los daños sufridos por las liquidaciones practicadas a la mercantil por la Dirección General de Tributos (expte. **60/12**), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- x, en nombre y representación de la mercantil --, según consta debidamente acreditado en el expediente, presenta el día 1 de septiembre de 2009, en el Registro General de la Consejería consultante, reclamación basada en la responsabilidad patrimonial de la Comunidad Autónoma, mediante la que solicita una indemnización de 4.270,55 euros, por lo daños que entiende le ha producido la actuación de la Dirección General de Tributos, causante de que haya tenido que hacer frente a los intereses de los importes de las liquidaciones complementarias que se indican más adelante, así como al importe de las sanciones que se le impuso a la mercantil por considerarla incurso en una infracción tributaria leve, al dejar de ingresar la deuda derivada de las citadas liquidaciones complementarias, ya que estima el reclamante que el error cometido en las primeras liquidaciones del impuesto sobre actos jurídicos documentados fue inducido por el personal dependiente de la citada Dirección General, que fue el que cumplimentó el impreso de declaración.

SEGUNDO.- Según se desprende del expediente los hechos acaecieron del siguiente modo:

1) Con fecha 11 de noviembre de 2005 la mercantil reclamante presentó en la Dirección General de Tributos las Declaraciones-Liquidaciones números 731305 944 605D 001382 8, 731305 944 605D 001384 1 y 731305 944 605D 001383 0, correspondientes al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por una operación consistente en diversas compraventas y segregaciones contenidas en escrituras públicas otorgadas ante x, con número de protocolos 946, 947 y 944.

2) Con fecha 17 de diciembre de 2008, por el Jefe de la Unidad Gestora de Ingresos se dictó propuesta de inicio de procedimiento de gestión tributaria-comprobación limitada y de liquidación provisional complementaria de autoliquidación sin comprobación de valor, en cuyo antecedente de hecho quinto se determina: *"se ha comprobado la existencia de un error en la calificación del Hecho Imponible declarado, dado que del estudio del propio documento de adquisición, nos encontramos ante una renuncia a la exención del IVA, siendo el tipo*

impositivo de este tipo de operaciones, el 1,50%.; fue notificada en fecha 22 de enero de 2009.

3) Con fecha 2 de febrero de 2009, x, en nombre y representación de --, presenta escritos de formulación de alegaciones, en los que manifiesta que se ha acogido al Precio Medio de Mercado y que se ha cometido un error al identificar en la liquidación como hecho imponible "compraventa sujeta a IVA" cuando expresamente en el apartado sexto de las escrituras se hace constar "renuncia a la exención".

4) Con fecha 6 de Abril de 2009, por el órgano gestor se dictaron acuerdos de liquidación provisional complementaria de las autoliquidaciones antes citadas, sin comprobación de valor declarado, con los números ILT 130220 2008 007775, ILT 130220 2008 007777 y ILT 130220 2008 007778, en los que, además, se desestiman las alegaciones del interesado *"dado que en la propuesta de liquidación no se ha procedido a realizar ningún tipo de comprobación de valores y en cuanto a la renuncia de la exención del IVA, como el propio contribuyente reconoce que se produce, su tipo impositivo en la Comunidad Autónoma de Murcia es el 1,5%"*. Dichos acuerdos fueron notificados el 13 de mayo de 2009.

5) Con fecha 12 de junio de 2009, la mercantil, a través de su representante, presentó en el Registro de la Delegación del Gobierno de Murcia, Reclamaciones Económico Administrativas contra dichos acuerdos de liquidación, alegando, básicamente, que el error padecido en la aplicación del tipo impositivo le es ajeno y, por el contrario, imputable al servicio de información de la Dirección General de Tributos que fue quien cumplimentó la primera declaración-liquidación. Los recursos fueron desestimados por el Tribunal Económico Administrativo Regional mediante Acuerdos de 24 de noviembre de 2009, por entender ajustada a derecho las liquidaciones impugnadas, confirmando los actos impugnados. Los Acuerdos fueron notificados a la reclamante el 19 de enero de 2010.

6) Con fecha 28 de abril de 2009, por el Jefe de Servicio de Gestión Tributaria se dictaron acuerdos de inicio de tres procedimientos sancionadores, por los que se declara a la contribuyente como sujeto presunto responsable de unas infracciones calificadas como leves por dejar de ingresar las deudas tributarias derivadas de las liquidaciones practicadas. Los acuerdos se notificaron a la mercantil en fechas 13 y 17 de mayo de 2009, que, en fecha 2 de junio de 2009, presenta escrito en el que manifestando su interés en la aplicación de las reducciones por conformidad y pago sin recurso, solicita se le expidan las correspondientes cartas de pago.

7) Con fecha 22 de junio de 2009, por el Jefe de Servicio de Gestión Tributaria se dictaron acuerdos de imposición de sanciones tributarias, números ISN 130220 2009 000083, ISN 130220 2009 000082 y ISN 130220 2009 000084, con aplicación de las reducciones solicitadas, lo que se notifica los días 7 y 16 de julio de 2009.

8) Con fecha 28 de septiembre de 2009, por el Jefe de Servicio de Gestión Tributaria se dictaron acuerdos de exigencia de devolución de las reducciones practicadas en las sanciones tributarias, números ISN 130220 2009 000362, ISN 130220 2009 000361 y ISN 130220 2009 000360, en la medida en que la contribuyente había incumplido los requisitos necesarios para tales reducciones, al haber interpuesto Reclamaciones Económico Administrativas contra los acuerdos de liquidación. Los acuerdos revocatorios de las reducciones se notificaron en 13 y 14 de octubre de 2009.

9) Con fecha 16 de noviembre de 2009 la reclamante presenta escritos de solicitud de devolución de ingresos indebidos por reducción del importe de las sanciones abonadas por la misma y, en fecha 20 de octubre de 2010,

el Jefe de Servicio de Gestión Tributaria dicta acuerdos desestimatorios de rectificación de autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos, por ser los importes cuya devolución se solicita precisamente la suma total de las reducciones practicadas en los acuerdos de imposición de sanciones tributarias de fecha 22 de junio de 2009 y después exigidas, por incumplimiento de los requisitos necesarios para la reducción, en el acuerdo de exigencia de reducción practicada en las sanciones tributarias de fecha 28 de septiembre de 2009 (núms. ISN 130220 2009 000362, ISN 130220 2009 000361 y ISN 130220 2009 000360).

TERCERO.- Con fecha 25 de octubre de 2010 la Consejera dicta Orden admitiendo a trámite la reclamación y asignando la tramitación del expediente a la Dirección General de Tributos, cuyo titular nombra instructora del procedimiento, todo lo cual es debidamente notificado a la mercantil reclamante.

CUARTO.- Seguidamente la instructora se dirige x requiriéndole la acreditación de la representación de -- con la que dice actuar. La solicitud es cumplimentada por el interesado con fecha 7 de octubre de 2011, presentado copia de la escritura de su nombramiento como administrador de la citada mercantil.

QUINTO.- El día 20 de septiembre de 2011 el órgano instructor solicita del Jefe de Servicio de Gestión Tributaria la emisión del preceptivo informe al que se refiere el artículo 10 del Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de Responsabilidad Patrimonial, aprobado por Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo (RRP).

El requerimiento es atendido mediante informe evacuado por la Jefa de dicho Servicio, en el que, tras narrar las circunstancias a las que se hace referencia en el Antecedente Segundo del presente Dictamen, concluye del siguiente modo:

"Una vez analizados los antecedentes de cada uno de los expedientes y en relación con lo expuesto por el contribuyente en su escrito de exigencia de responsabilidad patrimonial, este Servicio informa que si bien la Oficina de Atención al Contribuyente dispone de un Servicio en el que le asiste en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la declaración tributaria no deja de ser una declaración propia del contribuyente quien presta su conformidad a la misma mediante su firma.

Esto es lo que en definitiva viene a establecer el art. 77 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, cuyo apartado primero dispone "la asistencia tributaria consistirá en el conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Entre otras actuaciones, la asistencia tributaria podrá consistir en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como en la confección de un borrador de declaración".

Por su parte, el apartado 2 del citado artículo precisa que "cuando la asistencia se materialice en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos a solicitud del obligado tributario, la actuación de la Administración tributaria consistirá en la transcripción de los datos aportados por el solicitante y en la realización de los cálculos correspondientes. Ultimado el modelo se entregará para su revisión y para la verificación de la correcta transcripción de los datos y su firma por el obligado, si este lo estima oportuno".

Es de destacar que de conformidad con el apartado 4 del art. 77, "los datos, importes o calificaciones contenidos en las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos confeccionados por la Administración o en los borradores que hayan sido comunicados al obligado tributario, no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad".

Por último resulta preciso mencionar que el x como representante de -- manifestó expresamente dentro del plazo de alegaciones de cada uno de los acuerdos de inicio del procedimiento sancionador, su conformidad a las mismas, solicitando fueran expedidas las respectivas cartas de pago".

SEXTO.- Conferido trámite de audiencia al representante de la mercantil interesada, presenta alegaciones en las que, básicamente, se ratifica en su escrito inicial.

Seguidamente se formula propuesta de resolución desestimatoria al considerar la instructora que no concurren los requisitos sustantivos o materiales exigidos por la Ley y la Jurisprudencia para determinar la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, y en especial no se constata que se haya producido un daño antijurídico.

SÉPTIMO.- Una vez incorporados el preceptivo extracto de secretaría y un índice de documentos, V.E. remitió el expediente en solicitud de Dictamen, mediante escrito que tuvo entrada en el Consejo Jurídico el pasado 22 de febrero de 2012.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Carácter del Dictamen.

El presente Dictamen se emite con carácter preceptivo, al versar sobre una propuesta de resolución de un procedimiento de responsabilidad patrimonial tramitado por la Administración regional, de conformidad con lo establecido en el artículo 12.9 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, del Consejo Jurídico de la Región de Murcia (LCJ), en relación con el 12 RRP.

SEGUNDA.- Legitimación, plazo y procedimiento.

I. Por lo que se refiere a la legitimación activa, corresponde a la mercantil reclamante, en cuanto solicita indemnización por daños que alega haber sufrido por causa de un defectuoso funcionamiento de los servicios tributarios incardinados en la Administración regional. Por otro lado, su actuación a través de representante ha quedado debidamente acreditada, según exige el artículo 32 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen

Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC), con la copia de la escritura de nombramiento de x como Administrador de --.

La Administración regional está legitimada pasivamente, por dirigirse contra ella la pretensión indemnizatoria e imputarse a su actuación los daños por los que se reclama indemnización.

II. En cuanto a la temporaneidad de la acción resarcitoria, a ejercer en el plazo de un año previsto en el artículo 142.5 LPAC, no hay objeciones que oponer, considerando que los hechos que la reclamante estima lesivos de sus derechos (pago de intereses de demora correspondientes a las liquidaciones complementarias y pago de las sanciones tributarias impuestas), se entienden consolidados los primeros desde la notificación de las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo confirmatorias de las liquidaciones complementarias (19 de enero de 2010) y, los segundos, desde la notificación de los acuerdos administrativos que decidían todas las cuestiones suscitadas en el procedimiento sancionador (20 de octubre de 2010).

III. En cuanto al procedimiento se ha dado cumplimiento a las prescripciones esenciales de la LPAC y del RRP, si bien hubiese sido deseable que en el informe de la Jefa de Servicio de Gestión Tributaria (en el que se admite que los modelos de declaración y autoliquidación fueron confeccionados en la Oficina de Atención al Contribuyente, y que en los mismos constaba claramente que las compraventas estaban sujetas a IVA, por expresa renuncia a su exención), no se explique por qué razón se aplicó el tipo impositivo del 1% en vez del 1,5% que es, según la propia Administración tributaria (en los acuerdos aprobatorios de las liquidaciones complementarias) y el Tribunal Económico Administrativo (en las Resoluciones confirmatorias de dichos acuerdos administrativos), el que correspondía a tenor de las disposiciones legales y reglamentarias que resultaban de aplicación.

Por otro lado, en lo que respecta al cumplimiento en el procedimiento del obligado trámite de solicitar dictamen de este Consejo Jurídico, y más concretamente en lo que se refiere a los requisitos formales exigidos para formalizar consulta, hay que señalar que según establece el artículo 46.2,c) del Decreto 15/1998, de 2 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, a la consulta se ha de unir una copia del expediente debidamente foliado. Tal extremo no se ha cumplimentado de forma adecuada, lo que, atendiendo a la gran cantidad de documentos que conforman el expediente, ha dificultado en extremo su manejo.

TERCERA.- Sobre el fondo del asunto.

I. La responsabilidad patrimonial dimanante de la actuación administrativa tiene su fundamento primario en el artículo 106.2 CE: *"los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos"*. A partir de lo anterior, los elementos constitutivos de esta institución vienen establecidos en los artículos 139 y siguientes de la LPAC, interpretados por abundante jurisprudencia. En síntesis, para que proceda estimar la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública deben concurrir los siguientes requisitos:

- La efectiva realidad del daño o perjuicio, evaluable económicamente e individualizado en relación a una persona o grupo de personas.

- Que el daño o lesión sufrida sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos en una adecuada relación causa a efecto, sin intervención de elementos extraños que pudieran interrumpir el nexo causal.

- Ausencia de fuerza mayor.

- Que el reclamante no tenga el deber jurídico de soportar el daño.

II. La mercantil reclamante imputa la producción de los daños por los que reclama indemnización al hecho de tener que hacer frente al pago de unos intereses y unas sanciones con ocasión de la liquidación del impuesto sobre actos jurídicos documentados, como consecuencia de una deficiente actuación de la Oficina de Atención al Contribuyente que, al elaborar la correspondiente declaración-liquidación, consignó un tipo impositivo erróneo. Dichos daños los cifra en la cantidad de 4.270,46 euros (1.825,60 euros, en concepto de intereses de demora y 2.444,95 euros, en concepto de sanciones).

El artículo 85 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), establece que la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones. No se puede afirmar con rotundidad que se trata de un derecho, sino más bien es un deber de prestación de la Administración que viene obligada a facilitar a los administrados toda la información y asistencia necesarios para que éstos puedan ejercitar sus derechos y cumplir sus obligaciones tributarias. Los medios a través de los cuales puede concretarse esta obligación vienen recogidos en el apartado 2 de este artículo 85 LGT, del siguiente modo:

a) Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia.

b) Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria.

c) Contestaciones a consultas escritas.

d) Actuaciones previas de valoración.

e) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Es precisamente el instrumento citado en último lugar el que dio origen a las actuaciones que se dice son causa

de los daños que se alega haber sufrido, medio que se puede afirmar constituye el más utilizado, el de la asistencia al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y aunque sea el más utilizado de todos nada dice la LGT respecto de los efectos jurídicos concretos par estas actuaciones en orden a establecer las consecuencias y responsabilidades de la Administración y administrados que hayan prestado y utilizado estos servicios administrativos.

Más claro resulta al respecto el artículo 77 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en cuyo apartado 2 establece que *"cuando la asistencia se materialice en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos a solicitud del obligado tributario, la actuación de la Administración tributaria consistirá en la transcripción de los datos aportados por el solicitante y en la realización de los cálculos correspondientes. Ultimado el modelo se entregará para su revisión y para la verificación de la correcta transcripción de los datos y su firma por el obligado, si este lo estima oportuno"*, añadiendo en el apartado 4 que *"los datos, importes o calificaciones contenidos en las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos confeccionados por la Administración o en los borradores que hayan sido comunicados al obligado tributario no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad"*.

Este último precepto resulta altamente esclarecedor en el supuesto que nos ocupa respecto de la reserva normativa a favor de la Administración tributaria, que la faculta para llevar a cabo actuaciones de comprobación en las autoliquidaciones o comunicaciones de datos confeccionados por ella misma, operaciones que pueden, como es el caso que nos ocupa, culminar en la determinación de una mayor cuantía cuya adecuación legal fue declarada por los Acuerdos del Tribunal Económico Administrativo a los que se hace referencia en los Antecedentes del presente Dictamen. Ahora bien, una cosa es que la Administración en el ejercicio del deber de asistencia pueda separarse del criterio mantenido con anterioridad, pues eso nada lo impide y lo conlleva el propio carácter no vinculante de su actuación, y otra muy distinta es que, derivado de ese comportamiento, se genere un perjuicio al particular que éste no tenga la obligación de soportar.

Sentado lo anterior es necesario analizar por separado cada uno de los daños que la reclamante alega haber sufrido como consecuencia de la actuación administrativa tributaria, determinando si concurren en ellos los requisitos legalmente establecidos para considerar que el instituto de la responsabilidad patrimonial puede desplegar sus efectos.

En primer lugar la entidad reclamante señala que, como consecuencia de la liquidación complementaria que tuvo que llevarse a cabo por haber cometido la Administración tributaria un error al consignar el tipo impositivo del 1%, cuando realmente era del 1,5%, ha tenido que pagar unos intereses de demora que no se hubiesen devengado si desde el primer momento se le hubiese practicado una liquidación correcta. Pues bien, siendo evidente lo manifestado por la interesada también lo es que, como consecuencia de dicho error, la mercantil ha visto retrasado el cumplimiento de su obligación tributaria. Cabe, pues, considerar que los intereses son el precio del tiempo por el que se ha diferido el pago del importe de la liquidación conforme a derecho (al tipo impositivo 1,5%), de modo que no se puede pretender al mismo tiempo disponer del capital de la deuda y no pagar los intereses a quien (Administración tributaria) durante el mismo período se ha visto privado de tal capital. Por todo ello, a juicio del Consejo Jurídico, el perjuicio que para la entidad reclamante pudiera suponer el error cometido en la autoliquidación, queda compensado con el correlativo beneficio que supone la posposición del pago de la diferencia de la deuda tributaria (y cuya procedencia ha sido reconocida por el Tribunal Económico Administrativo, en cuanto al principal por el que se solicita la devolución de los intereses de demora). Este criterio también ha sido sostenido por el Consejo de Estado en el dictamen 290/2001, de 8 de marzo, emitido en un procedimiento de responsabilidad patrimonial seguido a instancia de un Ayuntamiento frente a la Administración de justicia, por dilación en la tramitación de un procedimiento judicial, en el que se afirma que no puede considerarse antijurídico el perjuicio consistente en pago de intereses correspondientes al período de tiempo durante el cual el

Ayuntamiento mantuvo a su disposición el importe del principal sobre el que se devengaron dichos intereses.

En segundo lugar la mercantil alega perjuicios derivados del procedimiento sancionador que le fue incoado por no haber ingresado en su momento el total de la deuda tributaria calculada al tipo impositivo 1,5%, que culminó en una serie de multas por el importe antes citado que ahora reclama. Se trata de determinar si es posible exigir responsabilidad por infracciones cuando el contribuyente actúe de acuerdo al servicio que la Administración tributaria le ha prestado en el ejercicio de su obligación de asistencia e información.

En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones de los tipos recogidos en la LGT. Por ello *"cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios"* (Sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997, entre otras muchas).

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias del Tribunal Supremo, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que *"la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable"*. Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones por las que la reclamante incurrió en la actuación infractora que se le imputa de haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo (en este caso, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados), parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo (art. 191.1 LGT).

En este mismo sentido venía pronunciándose el Tribunal Constitucional, como pone de manifiesto la Sentencia 164/2005, de 20 de junio, al señalar, con remisión a la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, que *"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"*.

De los antecedentes del supuesto que nos ocupa resulta el hecho, admitido por la Administración tributaria, que las autoliquidaciones fueron confeccionadas por la Oficina de Atención al Contribuyente, y que éstas presentaban un error en la indicación del tipo impositivo, ya que, al tratarse de unas compraventa sujetas a IVA, el tipo impositivo no era del 1%, sino del 1,5%. En relación con la comisión de errores de derecho, como es el que se analiza, en las liquidaciones tributarias no debe ser materia sancionable, en la medida que el error sea razonable y la norma

ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiese declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible, lo que aquí concurre desde el punto y hora que la autoliquidación se efectuó con base en los datos contenidos en las escrituras de las compraventas, en las que se recogía expresamente la renuncia a la exención del IVA, constando, además, esta circunstancia claramente reflejada en las liquidaciones en las que, al describir la operación, se indica "compraventa sujeta a IVA". No hubo, pues, por parte de la mercantil ocultación alguna de datos, y su error al aplicar el tipo devino directamente de la actividad desplegada por la Administración tributaria en el cumplimiento de su deber de información y asistencia.

No obstante lo anterior, no resulta adecuada la vía de la responsabilidad patrimonial para sustanciar la reparación de daños que, como ésta, tengan un medio específico de resarcimiento, ya que lo contrario supondría una interpretación de la responsabilidad patrimonial como un medio de cobertura de cualquier pretensión indemnizatoria (por todos, Dictamen 8/2004), y en el presente caso la contribuyente pudo, una vez que se le notificaron las resoluciones recaídas en los procedimientos sancionadores, recurrirlas en tiempo y forma, actuación que omitió aquietándose expresamente (solicitó la expedición de las cartas de pago) ante ellas, con lo que las mismas devinieron, así, en actos firmes y consentidos que no pueden ser ahora objeto de reclamación.

En atención a todo lo expuesto, el Consejo Jurídico formula las siguientes

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución sometida a nuestra consideración, en tanto que desestima la reclamación por responsabilidad patrimonial.

SEGUNDA.- En la resolución que ponga fin al procedimiento deben indicarse las concretas causas de rechazo de la pretensión resarcitoria para cada uno de los tipos de daños esgrimidos, de acuerdo con el contenido de la Consideración Tercera del presente Dictamen.

No obstante, V.E. resolverá.