

Audiencia Provincial de Navarra, Sección 3ª, Sentencia 222/2021 de 17 Mar. 2021, Rec. 341/2019

Ponente: Rodríguez Antúnez, Daniel.

Nº de Sentencia: 222/2021

Nº de Recurso: 341/2019

Jurisdicción: CIVIL

ECLI: *ES:APNA:2021:78*

Responsabilidad de la gestoría que presentó una liquidación tributaria que no se ajustaba a la legislación

ARRENDAMIENTO DE SERVICIOS. Negligencia de la gestora contratada para la tramitación de una herencia y la liquidación del impuesto de sucesiones. Aplicación de un tipo impositivo beneficiado que posteriormente fue reformulado por la Administración tributaria con corrección de la liquidación e incoacción de un expediente sancionador administrativo. No se acredita que fuese la cliente quien tomó la decisión de tributar por el tipo reducido, sin que quepa atribuirle conocimientos en materia tributaria, por lo que la iniciativa partió de la entidad demandada que brindó de manera material, real y efectiva una labor de asesoría, más allá de la mera gestión del interés de su cliente. Vulneración de la diligencia exigible. Relación causal entre la presentación de la liquidación tributaria y la consecuencia sancionatoria en vía administrativa.

La AP Navarra confirma la sentencia de instancia que estimó en parte la demanda de reclamación de indemnización por daños y perjuicios causados por la confección de una liquidación tributaria incorrecta.

RD 24 Jul. 1889 (Código Civil) art. 1101

SENTENCIA Nº 000222/2021

Ilma. Sra. Presidenta

Dª. ANA INMACULADA FERRER CRISTÓBAL

Ilmos. Sres. Magistrados

D. EDORTA JOSU ECHARANDIO HERRERA

D. DANIEL RODRÍGUEZ ANTÚNEZ

En Pamplona/Iruña, a 17 de marzo de 2021.

La Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Navarra, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados que al margen se expresan, ha visto en grado de apelación el **Rollo Civil de Sala nº 341/2019**, derivado del Procedimiento Ordinario nº 376/2018, del Juzgado de Primera Instancia Nº 4 de Pamplona/Iruña ; siendo parte apelante, el demandado , **TESTAMENTOS DE NAVARRA 2000**, representado por la Procuradora Dª Amaia Urricelqui Larrañaga y asistido por el Letrado D. Álvaro de

la Torre Abaurrea; parte apelada, la demandante , **D^a Amelia**, representada por la Procuradora D^a Leyre Ortega Abaurrea y asistida por el Letrado D. José María Percaz Arrayago.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. **D. DANIEL RODRÍGUEZ ANTÚNEZ**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Se aceptan los de la sentencia apelada.

SEGUNDO.- Con fecha 26 de diciembre del 2018, el referido Juzgado de Primera Instancia N^o 4 de Pamplona/Iruña dictó Sentencia en Procedimiento Ordinario n^o 376/2018, cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"ESTIMANDO PARCIALMENTE la demanda formulada por D^a. Amelia frente a TESTAMENTOS DE NAVARRA 2000 procede condenar a la parte demandada a abonar a la parte actora la cantidad de SETENTA Y SEIS MIL QUINIENTOS EUROS en aplicación del 50 % de lo reclamado y teniendo en cuenta lo que consta en las actuaciones, salvo error u omisión teniendo en cuenta las correspondientes liquidaciones que constan en las actuaciones, más los intereses legales. En cuanto a costas se estará a lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Sexto. "

TERCERO.- Notificada dicha resolución, fue apelada en tiempo y forma por la representación procesal de la parte demandada, TESTAMENTOS DE NAVARRA 2000.

CUARTO.- La parte apelada, D^a Amelia, evacuó el traslado para alegaciones, oponiéndose al recurso de apelación y solicitando su desestimación, interesando la confirmación de la sentencia de instancia.

QUINTO.- Admitida dicha apelación en ambos efectos y remitidos los autos a la Audiencia Provincial, previo reparto, correspondieron a esta Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Navarra, en donde se formó el Rollo de Apelación Civil n^o 341/2019, habiéndose señalado el día 4 de marzo de 2021 para su deliberación y fallo, con observancia de las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- D^a Amelia interpuso demanda frente a Testamentos Navarra 2000 SL reclamando una indemnización por incumplimiento de contrato. Para ello explicaba que resultó heredera universal de su tía D^a Belinda, y contrató los servicios de la entidad demandada para tramitar las gestiones de aceptación de herencia y liquidación de impuestos. La demandante explicaba que facilitó la documentación requerida por la demandada, siendo ésta quien elaboró los documentos de aceptación y de liquidación tributaria, aplicando para ello un tipo fiscal reducido del 0,80% para un edificio heredado de la causante y el tipo fiscal del 26% para el resto de bienes. Sin embargo la Hacienda Tributaria de Navarra formuló posteriormente corrección de la liquidación, aplicando para todos los bienes heredados el tipo del 34% correspondiente a la relación de parentesco entre la causante y la heredera. La demandante liquidó tal regularización, pero posteriormente le fue incoado expediente sancionador administrativo por falta de pago del impuesto de sucesiones en su integridad, del que derivó una sanción de 217.824,41 euros (si bien en el acto de audiencia previa quedó aclarado que finalmente el importe de la sanción administrativa terminó siendo facturado en 153.721,78 euros). Reclamaba la demandante el resarcimiento económico del importe de la sanción, imputando responsabilidad contractual a la demandada por incumplimiento de sus deberes contractuales como asesora.

La entidad demandada se opuso a la demanda negando prestar servicios de asesoría, sino por el contrario de mera gestión, cobrando en proporción a tal servicio y no al volumen del caudal hereditario. Destacaba además que la demandante actuó en todo momento asesorada por otra persona, D^a Camila, siendo esta última la que tomó la decisión de presentar la liquidación tributaria conforme a los parámetros del tipo beneficiado (previsto para la relación entre hermanos respecto de

viviendas en las que hubieren venido conviviendo) asumiendo que en caso de no aceptarlo Hacienda pagarían la diferencia conforme a la liquidación procedente. Negaba así la demandada haber incurrido en responsabilidad por razón de no haber prestado asesoría y haberse limitado a ejecutar los requerimientos de su cliente.

SEGUNDO.- La sentencia del Juzgado de Primera Instancia nº 4, objeto de la presente apelación, estimó parcialmente la demanda, condenando a la entidad demandada a resarcir a la demandante el 50% de la cantidad reclamada. Para ello razona el juzgador a quo que la Sra. Camila sólo actuó como amiga de la demandante, y no como asesora que tomase decisiones, y aunque considera que la entidad demandada no prestó servicios de asesoría, y no cobró como tal, no obstante considera que sí incurrió en parte en negligencia en la gestión, además de considerar que de algún modo indujo a error a la demandante en cuanto al alcance de sus servicios.

Es la parte demandada la que recurre en apelación la referida sentencia, denunciando un error en la valoración de la prueba porque la intervención de la Sra. Camila fue determinante, siendo ella quien decidió presentar la liquidación como hermanas convivientes asumiendo la regularización posterior pero no la eventual sanción. Destaca en su recurso que no es una entidad asesora, y que la publicitación de sus servicios comenzó en el año 2018, siendo inexistente en 2015 cuando contrató la demandante, negando así que haya podido haber inducido a error alguno a la misma. En todo caso destaca que la interesada y eventual beneficiada de la liquidación tributaria intentada fue la demandante, y considera que no cabe reclamación alguna contra el asesor cuando el interesado era conocedor y aceptó la irregularidad de la propuesta. Finalmente considera que no es proporcionada la cuantificación de la indemnización y que en la misma no pueda computarse la parte correspondiente no a sanción propiamente dicha sino a intereses de demora de la deuda tributaria.

La parte demandante se opuso al recurso de apelación argumentando que contrató a la demandada un servicio de asesoría integral para todos los trámites de la herencia, subrayando que ni ella ni su amiga Sra. Camila disponían de conocimientos fiscales como para decidir la presentación de la liquidación de una manera o de otra, sino que por el contrario fue la demandada quien así lo propuso alegando que lo había hecho en una ocasión anterior en un caso en Zaragoza.

TERCERO.- Como es sabido la valoración probatoria es una facultad de los Jueces y Tribunales, facultad que está sustraída a los litigantes, quienes, no obstante, pueden y deben aportar las pruebas necesarias en defensa de sus intereses. Eso sí, esa valoración libre de la prueba no puede ser arbitraria. Por vía del recurso de apelación, se transfiere al tribunal de segunda instancia el conocimiento pleno de la cuestión (artículo 456.1 de la LEC), pero quedando reducida la alzada a verificar si en la valoración conjunta del material probatorio se ha comportado el juez a quo de forma ilógica, arbitraria, contraria a las máximas de la experiencia o a las normas de la sana crítica, o si, por el contrario, la apreciación conjunta de la prueba es la procedente por su adecuación a los resultados obtenidos en el proceso. En definitiva, la segunda instancia ha de limitarse, cuando de valoraciones probatorias se trata, a revisar la actividad del juzgador a quo, en el sentido de comprobar que ésta aparezca suficientemente expresada en la resolución recurrida y no resulte arbitraria, injustificada o injustificable.

En el caso que nos ocupa la revisión de la prueba practicada en primera instancia ha de conducir a la desestimación del recurso de apelación, habida cuenta de que de dicha prueba no deriva uno de los extremos fundamentales sostenidos por la parte demandada recurrente, como es que la decisión de presentar una liquidación tributaria no procedente hubiese partido de la propia demandante.

Sí queda probado que la Sra. Amelia contrató a la demandada Testamentos de Navarra 2000 SL para tramitar las gestiones relacionadas con la herencia de su tía D^a Belinda, con la que convivía y de la que heredó un edificio en la CALLE000 de Pamplona y varios saldos en cuentas bancarias. E igualmente es indiscutido que dentro de tales gestiones prestadas por la entidad demandada, se llevó

a cabo la liquidación del impuesto de Sucesiones, presentándose ante la Hacienda Tributaria de Navarra una autoliquidación aplicando el tipo beneficiado del 0,80% al edificio sito en la CALLE000 de Pamplona y un tipo del 26% para el resto de bienes del caudal relicto (saldos bancarios). Sin embargo la prueba también acredita que la Hacienda foral reformuló posteriormente propuesta de liquidación aplicando el tipo del 34% a todos los bienes heredados, lo que la Sra. Amelia acató abonando la diferencia de liquidación.

La Sra. Amelia era sobrina de su causante, Sra. Belinda, y convivía con ella en uno de los cinco pisos del edificio de la CALLE000 antes referido.

El tipo beneficiado del 0,80% está previsto en la legislación tributaria de Navarra (art. 34.1.d.b?) como tipo de gravamen especial para el caso de adquisición mortis causa del pleno dominio de la vivienda habitual del causante por uno o varios de sus hermanos siempre que haya habido convivencia entre causante y heredero en los cinco años anteriores al fallecimiento, el adquirente no enajene la vivienda en los cinco años siguientes, y la vivienda heredada constituya residencia habitual del adquirente.

Por otro lado la misma normativa tributaria foral establece, para la sucesión entre colaterales de tercer grado (como es la relación tía-sobrina que afectaba a la demandante) un tipo de gravamen del 0,80% para la base liquidable hasta una determinada cantidad, y de un 34% para el exceso de dicho importe hasta otras determinadas cuantías (en el rango correspondiente al patrimonio heredado por la demandante).

Por otro lado el complejo documental nº 7 acompañado con la demanda acredita las prestaciones en concreto que Testamentos de Navarra brindó a la Sra. Amelia, consistentes en la elaboración del documento de aceptación de herencia (con identificación de las partes y su parentesco, relación de bienes y avalúo de los mismos); presentación de tal documento ante el Ayuntamiento para el Catastro; elaboración y presentación del documento de declaración del impuesto de Sucesiones (modelo 660) ante la Hacienda Tributaria de Navarra; y elaboración y presentación del documento de autoliquidación del impuesto (modelo 650).

Como decimos el punto nuclear de la controversia es el relativo a la identificación de quién decidió presentar esa autoliquidación tributaria declarando con respecto de todo el edificio heredado el tipo beneficiado del 0,80%, a todas luces improcedente porque: 1) la relación entre causante y heredera era la de tía y sobrina, y no la de hermanas; y 2) la convivencia entre ambas se produjo en una sola de las viviendas y no en todo el conjunto del inmueble (respecto de cuyo valor total se pretendió aplicar ese tipo beneficiado).

Pues bien, la prueba no acredita, como pretende la parte recurrente, que fuese la demandante ni por sí ni a través de su amiga Sra. Camila quien tomó aquella decisión. Por el contrario la declaración testifical de la citada amiga de la demandante evidencia que la iniciativa de intentar esa liquidación surgió de la entidad demandada. Y ello en una declaración que resulta convincente porque, en igual sentido, ninguna prueba ha demostrado que la Sra. Camila ejerciese de asesora de la demandante ni que tuviese cualificación o conocimientos particulares como para ejercer tal asesoramiento y, más particularmente, como para conocer la existencia del tipo beneficiado en la legislación fiscal. El único hecho verdaderamente probado es que la Sra. Camila trabajó como empleada de banca en ventanilla, de lo que no cabe extraer un singular conocimiento de la normativa tributaria navarra, pues quedó claro, revisado su interrogatorio, que en tal condición profesional no se encargaba de elaborar documentación fiscal, sino por el contrario únicamente de tenerla a la vista para ejecutar el ingreso bancario de la liquidación correspondiente.

El testimonio de la Sra. Camila dejó claro que esa iniciativa de declarar el impuesto respecto del edificio a un tipo beneficiado y no correspondiente partió de la entidad demandada. Y este hecho permite por sí solo dirimir una de las controversias suscitadas en el pleito y traída a esta segunda

instancia: con independencia de que Testamentos de Navarra no se publicitase en el año 2015 (en que sucedió la contratación que nos ocupa) como asesoría y con independencia de que fuese una mera gestoría, es notorio que en este caso concreto, y con respecto de la elaboración de la autoliquidación del impuesto en particular, la entidad demandada sí brindó de manera material, real y efectiva una labor de asesoría, más allá de la mera gestión del interés de su cliente, por cuanto no se limitó a ejecutar dicho interés sino que determinó específicamente cómo articular el mismo en cuanto a su contenido. La decisión de liquidar en un determinado tipo que no es el común y ordinario correspondiente, sino que es uno singular y especial previsto en la legislación tributaria para unas determinadas circunstancias, trasciende claramente de lo que es una mera labor de llevanza y gestión del asunto del cliente y alcanza materialmente a una labor de asesoramiento dado el conocimiento previo de la legislación fiscal que comporta y la consideración de que se podía intentar ajustar a tal previsión legal el supuesto de hecho del cliente (cuando por el contrario, como hemos indicado y evidenció posteriormente la administración tributaria, ello no era factible). La actuación de la demandada incidió determinadamente en los términos en que fue presentada la declaración ante Hacienda, no sólo gestionando o tramitando la misma sino determinando materialmente su concreto contenido.

No consta acreditado ningún conocimiento particular en la materia ni de la demandante ni de su amiga Sra. Camila, por lo que, al contrario, la contratación de los servicios de la entidad demandada se efectuó en la confianza en su profesionalidad y conocimiento del ramo, servicios entre los que prestó, como decimos, una forma de asesoramiento real y material a la hora de determinar el tipo impositivo bajo el cual presentar la autoliquidación del impuesto de Sucesiones.

De este modo la responsabilidad civil de la entidad demandada ante la demandante por la prestación de tales servicios queda sujeta a los requisitos generales del art. 1101 del Código Civil, esto es, al hecho de haber incurrido en dolo, negligencia o morosidad en el cumplimiento de su obligación contractual causalmente generador del perjuicio. Y existe falta de diligencia a la hora de proponer y presentar una autoliquidación tributaria que, de manera muy notable, no se ajustaba a la legislación, como sucedió en el caso que nos ocupa en el intento de tributar la herencia de todo un edificio entre tía y sobrina convivientes al tipo beneficiado previsto para la herencia de una vivienda entre hermanos convivientes.

Como afirma la SAP Cádiz 197/15, de 29 de septiembre, *"Más en concreto y en punto a la responsabilidad civil que nos ocupa parece claro que el asesor fiscal será responsable de su falta de diligencia en cumplimentar las declaraciones fiscales de su competencia (por incuria, dejadez, falta de trabajo o aplicación, desconocimiento, falta de experiencia o cualquier otra circunstancia análoga) y parece una obviedad decirlo, también será responsable cuando sugiera abiertamente a sus clientes la realización de maniobras o declaraciones ilegales con consciencia de ello; a pesar de que el cliente lo acepte, el asesor está llamado siempre y en todo caso a cumplir la legalidad vigente, y es por tanto responsable frente al cliente de su mal asesoramiento, teniéndose por tal el que le induzca a cometer alguna irregularidad a sabiendas asumiendo el riesgo de que la administración tributaria descubra el fraude"*.

Por tanto la eventual aceptación por parte de la cliente de una propuesta de declaración tributaria irregular, propuesta efectuada por el profesional gestor o asesor que contrata para realizar todos los trámites hereditarios, no es un hecho que exima por completo de toda responsabilidad a dicho profesional, puesto que por el contrario la prestación de sus servicios requiere, en unos servicios como los que nos ocupan, que los mismos se ajusten materialmente a la validez legal de la propuesta de liquidación tributaria. Así al menos en un caso como el que nos ocupa, en el que a diferencia del resuelto en la STS 52/2018 (a la que alude la parte apelante) la cliente Sra. Amelia no participó activamente facilitando al gestor tributario datos irregulares (pues en el supuesto de la STS referida el propio cliente participó activamente elaborando facturas para desgravar que contenían servicios o

bienes realmente no adquiridos o recibidos).

El servicio prestado por la demandada en el caso que nos ocupa, en el punto concreto de decidir el tipo impositivo al que presentar la autoliquidación del impuesto, supone una interpretación de la norma tributaria que no facilitó el cumplimiento de la obligación fiscal con la debida legalidad. La actuación de Testamentos de Navarra no se limitó, en el caso que nos ocupa, a la mera confección de la declaración tributaria transcribiendo los datos facilitados por su cliente, como mera gestora de sus intereses, y la sanción tributaria tampoco responde a inexactitudes, ocultación o insuficiencias de tales datos, sino que por el contrario la labor de la demandada también conllevó la decisión de cómo realizar, materialmente, la autoliquidación del impuesto en cuanto a la determinación del tipo impositivo a aplicar, labor que lleva ínsita la necesidad de que la propuesta de declaración fiscal sea correcta materialmente, o cuando menos no manifiestamente contraria a la norma aplicable.

Adicionalmente, en la hipótesis planteada por la recurrente (y que no consta acreditada como ha quedado dicho), en la que habría sido la cliente la que directa o indirectamente decidió presentar la liquidación tributaria incorrecta, la diligencia exigible a su labor, incluso como mera gestora de sus intereses, habría conllevado la necesidad de consignar de modo expreso esa irregularidad, su improcedencia y sus posibles consecuencias. No consta sin embargo en el caso que nos ocupa ninguna salvedad ni advertencia documentada. Antes al contrario, una vez incoado el expediente administrativo de regularización consta aportado en el mismo un documento de alegaciones a la propuesta de liquidación en la que es la entidad demandada, en primera persona, la que reconoce que cometió un error.

Todo lo razonado conduce pues a la desestimación del recurso, validándose así la solución trazada por el juzgador de primer grado, que reparte entre ambas partes las consecuencias negativas que supuso la presentación de una liquidación tributaria irregular, propuesta por la entidad demandada y aceptada por la demandante. En recurso pretende negar toda imputación de responsabilidad a la demandada, pero la realidad es que la relación de hechos expuestos y lo determinante de su actuación en la presentación de tal liquidación tributaria generó causalmente la consecuencia sancionatoria en vía administrativa, encontrándose por tanto relación causal suficiente que le obliga a responder, habida cuenta de que *"Existe negligencia por parte del asesor en los supuestos en que existan sanciones, recargos o intereses derivados de una actividad inspectora por aspectos tributarios no declarados, o por desgravaciones o deducciones mal aplicadas, o por la no aplicación de determinados beneficios fiscales"* (SSAP Barcelona de 14 de mayo de 2018 y de 28 de septiembre de 2018).

CUARTO.- En último término el recurso de apelación discute la concreción cuantitativa de la condena a resarcir daños y perjuicios a la demandante, considerando que en el cálculo de la misma quedan incluidos conceptos que serían improcedentes como los intereses de demora de la deuda tributaria.

El motivo ha de ser desestimado. Las consecuencias que tuvo la presentación de una autoliquidación del impuesto de Sucesiones irregular fueron dos: la regularización de tal liquidación (aplicando un tipo de gravamen del 34% a todos los bienes del caudal relicto), que supuso un recálculo de la deuda tributaria y la adición en el mismo de intereses de demora por la parte no satisfecha de la misma; y la incoación y tramitación de un expediente sancionador, que terminó con imposición de multa.

Por tanto la inclusión en la condena dineraria de los intereses de demora de la reliquidación tributaria no escapa a la concurrente responsabilidad de la parte demandada -ponderada en un 50% en la sentencia apelada-, ya que son consecuencia de la irregular prestación del servicio tanto las sanciones tributarias como los recargos o intereses.

Por todo lo expuesto el recurso de apelación debe resultar desestimado.

QUINTO.- En cuanto al pago de las costas procesales el art. 398 de la LEC determina que cuando sean desestimadas todas las pretensiones de un recurso de apelación se aplicará lo dispuesto en el

art. 394, esto es, que se impondrán las costas a la parte que ha visto totalmente desestimadas sus pretensiones.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

SE DESESTIMA el recurso de apelación interpuesto por la Procuradora Sra. Urricelqui Larrañaga, en nombre y representación de Testamentos de Navarra 2000 SL, contra la sentencia de fecha 26 de diciembre de 2018 dictada por el Juzgado de Primera Instancia nº 4 de Pamplona en el procedimiento Juicio Ordinario 376/18, que SE CONFIRMA.

Todo ello con imposición del pago de las costas procesales a la parte apelante.

Dese el destino legal al depósito que se haya constituido para recurrir.

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

La presente resolución, de concurrir los requisitos establecidos en los artículos 477 y 469, en relación con la disposición final 16ª de la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil, es susceptible de **recurso de casación y de recurso extraordinario por infracción procesal ante la Sala Primera del Tribunal Supremo** o, en su caso, de **recurso de casación ante la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Navarra**, debiendo presentar ante esta Sección el escrito de interposición en el plazo de los **VEINTE DÍAS** siguientes al de su notificación.

Debiendo acreditarse en el momento de la interposición del recurso haber consignado el depósito exigido para recurrir en la cuenta de depósitos y consignaciones de este órgano abierta en Banco Santander, con apercibimiento de que de no verificarlo no se admitirá a trámite el recurso pretendido.

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 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.