

Tribunal Superior de Justicia de Madrid
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Cuarta
C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2023/0065808

**Procedimiento Ordinario 953/2023 TRIBUTARIO 3 TFNO. 91 493 49
95**

Demandante: [REDACTED] ESPAÑOLA S.L.
PROCURADOR D./Dña. MARÍA PILAR VILADÉS AMADOR
Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE
MADRID MEH /// Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 275/2026

Presidente:

D. CARLOS VIEITES PEREZ

Magistrados:

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO

En Madrid, a 11 de mayo de 2026.

Vistos por esta Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, los autos de recurso contencioso-administrativo número 953/2023, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña María Pilar Viladés Amador, en nombre y representación de la compañía mercantil “[REDACTED] ESPAÑOLA S.L.”, contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEAR) de fecha 5 de octubre de 2023, que procede a desestimar la reclamación económico-administrativa contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de imposición de sanción tributaria leve (número de liquidación A2861222500457992), dictado por la Administración de la AEAT de María de Molina, por presentar fuera de plazo el modelo 190 retención trabajo personal correspondiente al periodo 2021, así como contra la exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción (número de liquidación A2861223500209547), dictado por el mismo órgano y en relación con la anterior sanción.

Ha sido parte demandada en las presentes actuaciones la Administración del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado el 29 de noviembre de 2023, acordándose mediante decreto de 8 de enero de 2024 su admisión a trámite como procedimiento ordinario y la reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 19 de abril de 2024, en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminó suplicando se dictara sentencia estimatoria de su pretensión y se declarase la nulidad de la resolución recurrida, con imposición de las costas procesales a la demandada.

TERCERO.- La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 21 de junio de 2024, en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando se dictara sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo, confirmándose el acto administrativo impugnado, con expresa condena en costas a la parte actora.

CUARTO.- La cuantía del recurso ha sido fijada en 350 euros, mediante decreto de fecha 3 de julio de 2024.

QUINTO.- Conclusas las actuaciones, se señaló para votación y fallo de este recurso el día 5 de mayo de 2026, fecha en la que tuvo lugar la deliberación y votación, habiendo sido ponente el Magistrado de la Sala Ilmo. Sr. Don Álvaro Domínguez Calvo, quien expresa el parecer de la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso contencioso-administrativo. La resolución del Tribunal Económico-Administrativo impugnada.

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEAR) de fecha 5 de octubre de 2023, que procede a desestimar la reclamación económico-administrativa contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de imposición de sanción tributaria leve (número de liquidación A2861222500457992), dictado por la Administración de la AEAT de María de Molina, por presentar fuera de plazo el modelo 190, retención trabajo personal, correspondiente al periodo 2021, así como contra la exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción (número de liquidación A2861223500209547), dictado por el mismo órgano y en relación con la anterior sanción.



SEGUNDO.- Antecedentes fácticos.

En orden a la resolución de la controversia suscitada, hemos de reflejar los siguientes antecedentes fácticos que resultan de interés:

1º.-En fecha 7 de octubre de 2022, se acordó el inicio de un procedimiento sancionador frente a la mercantil hoy recurrente por la infracción tributaria derivada de la presentación fuera de plazo del modelo 190 retención trabajo personal, correspondiente al periodo 2021, con requerimiento previo.

2º.-Posteriormente, en fecha 19 de octubre de 2022, se dicta acuerdo de imposición de sanción por importe de 180 euros (300 euros y reducción del 40% por ingreso en periodo voluntario y conformidad con la sanción), considerándose que la infracción se encuentra tipificada en el artículo 198.1 de la Ley General Tributaria. Se hace constar que la declaración se presentó el 29 de junio de 2022, habiendo vencido el plazo el 31 de enero de 2022, calificándose la infracción como leve al establecerlo así la Ley General Tributaria para este incumplimiento.

Y se afirma lo siguiente, en contestación a las alegaciones de la entidad interesada:

“La entidad interesada [REDACTED] Española SL presentó Modelo 190 (Declaración informativa de retenciones IRPF) correspondiente al ejercicio 2021 en plazo fecha 31/01/2022, posteriormente, en fecha 29/06/2022 ha presentado nuevo Modelo 190 del ejercicio 2021, modificando, añadiendo o suprimiendo datos respecto de la declaración formulada en plazo, siendo ésta una conducta que el artículo 198 de la LGT tipifica como infracción tributaria.

En relación a su manifestación en la que indica que se trata de un error en la presentación del modelo 190, cabe indicar que sólo el error invencible exonera de responsabilidad en la comisión de la infracción al contribuyente. Es decir, el propio contribuyente manifiesta que efectivamente ha cometido el error, si bien, no prueba que tal error fue inevitable.

Así, la Resolución T.E.A.C. de 14 de junio de 2006 indica de manera explícita que: "sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor".

Asimismo, el Tribunal Supremo. Recurso de Casación núm. 656/2013 en sentencia de 19 mayo 2014, añade: "Finalmente, se ha de tener en cuenta que, como



acabamos de apuntar, la responsabilidad es exigible en el ámbito tributario si media simple negligencia, título de imputación que la Sala de instancia concluye ha concurrido en este caso mediante un razonamiento que no ha sido adecuada y suficientemente combatido en esta casación.

Porque la existencia de numerosos pronunciamientos jurisprudenciales que admiten el error como causa excluyente de la culpabilidad -generalmente en presencia de errores invencibles- no impide que, apreciadas las circunstancias concurrentes en el caso, quepa sancionar las conductas que se reputen negligentes, a fin de no amparar el abuso por los obligados tributarios del error de hecho o de derecho, utilizándolo como un mero subterfugio para tratar de evitar la aflicción de una sanción legítimamente impuesta.

El artículo 198.2 de la LGT, que tipifica la infracción cometida por el contribuyente señala que, 'si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o liquidación complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta Ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo'.

(...)

En relación con la infracción cometida, se advierte que se ha cometido la infracción tipificada en el artículo 198 LGT.

(...)

En nuestro sistema fiscal existe un conjunto de declaraciones informativas, cuya exigencia está amparada por los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y en las que se contienen datos con trascendencia tributaria, necesarios para el adecuado funcionamiento de este sistema de control.

Es por ello que se ponen por la Administración, a disposición del contribuyente, servicios de información y asistencia, que permitan a aquél cumplir adecuadamente con sus obligaciones de información, al mismo tiempo que se efectúan campañas de control sobre su presentación.

Teniendo en cuenta, por tanto, la finalidad esencial de esta información, suministrada a la Agencia Tributaria por los contribuyentes, la falta de aportación de las mismas en plazo y por ello de la información en ellas contenida, daña de manera significativa la calidad de la actividad controladora desplegada por la Administración



y obliga a ésta y a los propios contribuyentes (ya sean los propios obligados a su presentación como otros terceros a los que se refieren tales datos) a emplear tiempo y recursos materiales en dilucidar la verdadera situación tributaria y con ello, el adecuado cumplimiento de las obligaciones exigidas.

No se trata, por tanto, de meros incumplimientos intrascendentes para el funcionamiento de la Administración, sino actuaciones que impiden o dificultan de manera sustancial la labor controladora y de investigación, que se vería facilitada por un cumplimiento diligente del obligado tributario.

(...)

De lo expuesto se concluye que no cabe por lo tanto entender la ausencia de, al menos, negligencia, siquiera sea en su grado leve, esto es, aquella modalidad de la culpa en que el resultado lesivo se produce por la inobservancia del cuidado objetivamente debido que le fuera reprochable al autor o, dicho de otra forma, cuando no se cumple con el deber de cuidado de una persona normalmente diligente.

Se entiende por lo tanto concurrente el elemento subjetivo necesario para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de una infracción tributaria, como consecuencia de una conducta voluntaria y culpable”.

3º.- Interpuesto recurso de reposición contra la resolución sancionadora, el mismo es desestimado expresamente por parte de la Administración.

Se hace constar que el expediente de sanción que se recurre se basa en presentar extemporáneamente y tras requerimiento de la Administración una declaración de las exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información, según se ha puesto de manifiesto en la presentación fuera de plazo, la declaración complementaria o sustitutiva con nuevos datos respecto de la declaración originaria: Modelo 190 RETENCION TRABAJO PERSONAL correspondiente al ejercicio 2021.

Así, dicha autoliquidación, se presentó el 29/06/2022, habiendo vencido el plazo el 31/01/2022, por lo que se aprecia una omisión en la diligencia exigida, ya que la normativa específica establece claramente la obligatoriedad de presentar en el plazo reglamentario la correspondiente declaración o autoliquidación.

Y se ha afirma lo siguiente:

“El art. 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes



presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.

La presentación en plazo de la declaración es un deber de cuidado que compete personalmente al citado obligado, quien pudo prever y evitar el resultado dañoso que se produce para la adecuada gestión por parte de la Administración Tributaria de los datos contenidos en la declaración con su presentación fuera de plazo. Circunstancia que según ha quedado acreditada es correcta, por lo que se ha producido el incumplimiento de la presentación en plazo.

Por tanto, la alegación debe ser desestimada puesto que una presentación fuera de plazo, sea o no complementaria, es motivo de infracción tributaria.

La situación de extemporaneidad es un claro incumplimiento de la concreta obligación exigida por la normativa reseñada más adelante; en particular, se destaca que la normativa y, en concreto el plazo para presentar la declaración, ha gozado de suficiente publicidad para ser conocido por el interesado.

A este respecto, el artículo 198 de la Ley General Tributaria establece que "1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública. La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la



Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior."

De la documentación y datos que figuran en el expediente instruido por la AEAT, se deduce la responsabilidad del reclamante en la comisión de la infracción, ya que ha quedado acreditado que el sujeto infractor no actuó con la diligencia debida, presentó la declaración 190/2021 fuera de plazo, teniendo en cuenta la trascendencia de los errores en una declaración informativa, que el hecho que se sanciona es presentar fuera plazo declaración RETENCION TRABAJO PERSONAL modelo 190 correspondiente al ejercicio 2021 que en sí mismo justifica la imposición de la sanción de no mediar una causa razonable para el incumplimiento, apreciándose así descuido en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a que todo contribuyente está obligado y que son necesarias para la buena gestión de los tributos, sin que en el presente caso concorra ninguno de los supuestos que no dan lugar a responsabilidad previstos en el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria.

(...).

En relación con la infracción cometida, se advierte que se ha cometido la infracción tipificada en el artículo 198 LGT.

(...)

En nuestro sistema fiscal existe un conjunto de declaraciones informativas, cuya exigencia está amparada por los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y en las que se contienen datos con trascendencia tributaria, necesarios para el adecuado funcionamiento de este sistema de control.

La presentación en plazo de la declaración es un deber de cuidado que compete personalmente al obligado tributario, [REDACTED] ESPAÑOLA SL., quien pudo prever y evitar el resultado dañoso que se produce para la adecuada gestión por parte de la Administración Tributaria de los datos contenidos en la declaración con su presentación fuera de plazo.

(...)

De lo expuesto se concluye que no cabe por lo tanto entender la ausencia de, al menos, negligencia, siquiera sea en su grado leve, esto es, aquella modalidad de la culpa en que el resultado lesivo se produce por la inobservancia del cuidado objetivamente debido que le fuera reprochable al autor o, dicho de otra forma, cuando no se cumple con el deber de cuidado de una persona normalmente diligente.



Se entiende por lo tanto concurrente el elemento subjetivo necesario para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de una infracción tributaria, como consecuencia de una conducta voluntaria y culpable”.

4º.- Interpuesta reclamación económico-administrativa ante el TEAR, la misma es desestimada expresamente en la resolución ahora impugnada.

Considera el TEAR lo siguiente:

1.- En primer lugar, que concurre en el caso examinado el elemento objetivo del injusto.

Y ello por cuanto resulta acreditado la presentación por el sujeto pasivo fuera de plazo del modelo de referencia, tras haber sido requerido por la Administración, y que su falta de presentación en plazo no causa perjuicio económico.

La declaración se presentó el 29 de junio de 2022, habiendo vencido el plazo el 31 de enero de 2022, y el requerimiento se notificó el día 29 de junio de 2022. Esta conducta se encuentra tipificada en el artículo 198.1 de la Ley General Tributaria.

2.- En segundo término, que concurre negligencia en el incumplimiento por el infractor de la diligencia exigible a todo empresario en la presentación en plazo de la declaración de referencia, no quedando acreditada circunstancia alguna exculpatoria que se desprenda de las alegaciones efectuadas.

Se remite a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 29 de septiembre de 2011, dictada en el recurso 728/2011, que con ocasión de la imputación de la infracción tipificada en el artículo 198 por la presentación fuera de plazo de la declaración relativa al IVA del primer trimestre de 2010, afirma que en el caso de falta de presentación de una declaración poco más se puede decir para motivar la imposición de la correspondiente sanción, pues el hecho que se sanciona es la presentación fuera de plazo sin requerimiento de la Administración de determinada documentación y ese mismo hecho es el que justifica la imposición de la sanción.

3.- Y en lo que se refiere a la alegación sobre la proporcionalidad, reproduce el contenido del artículo 188.3 de la Ley general tributaria y señala que la parte interesada interpuso recurso de reposición y posterior reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de imposición de sanción en el que se practicó la reducción del 40% (art, 188.3 LGT), que ahora también se impugna. Tanto el recurso como la reclamación económico-administrativa son desestimadas, por lo que se confirma la procedencia de la sanción impuesta. La exigencia de reducción del 40% practicada inicialmente en el acuerdo sancionador procede en todo caso, al haber



interpuesto el interesado recurso y reclamación frente al mismo, sin que proceda en consecuencia estimar lo alegado por el interesado.

TERCERO.- Los motivos de impugnación esgrimidos por la recurrente y los argumentos expuestos por la Administración demandada.

A) Posición del recurrente.

La parte recurrente explica su proceder en la demanda del siguiente modo:

En fecha 12 de enero de 2022, dentro del plazo previsto para ello, presentó el Modelo 190 Resumen anual de Retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2021. En esta declaración informativa se duplicaron, por error, las retenciones del Registro Mercantil de Madrid por importe de 139,53 euros. Este importe duplicado se correspondía con la factura del 3T del año 2020, que ya había sido declarada en el modelo 190, también del ejercicio 2020.

Al detectarse el error y con el fin de proceder a su corrección, en fecha 29 de junio de 2022 se presentó una segunda declaración, en este caso sustitutiva, del modelo 190 del ejercicio 2021.

Esta declaración sustitutiva se presentó a raíz de una propuesta de liquidación notificada con la misma fecha, el 29 de junio de 2022, relativa a los pagos efectuados de Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2021, mediante las correspondientes declaraciones trimestrales modelo 111.

A esta propuesta, la recurrente contestó el mismo día, exponiendo el error detectado y que se había procedido a su subsanación. A este respecto, incide la recurrente en que la declaración sustitutiva del modelo 190 se presentó sin requerimiento previo, pues la notificación efectuada por la AEAT consistía en una liquidación provisional del modelo 111 que exigía un importe a pagar que no procedía. Una vez explicado el error incurrido en la contestación a la liquidación provisional, la sociedad procedió a presentar la declaración sustitutiva del modelo 190 antes de que este modelo fuese requerido por la AEAT.

Por tanto, al contrario de lo que considera el TEAR de Madrid, la presentación de este modelo no puede considerarse extemporánea, ya que está motivado en la corrección de un error de una primera declaración presentada en plazo, en concreto el 12 de enero de 2022, dado que el importe de la retención referida se había declarado dos veces, en una primera declaración del ejercicio 2020, la cual era correcta, y otra en la declaración del ejercicio 2021, que era incorrecta, de ahí su corrección y la presentación de una declaración sustitutiva a la presentada inicialmente.



Por todo ello considera la recurrente:

a.- Que incurrió en un error involuntario, no habiendo existido desprecio ni menoscabo de la norma, sino simplemente un error por el que se duplicó la declaración de una retención de 139,53 euros por la liquidación de unos derechos del Registro Mercantil de Madrid.

Se trata de una factura que llegó tarde, el 1 de marzo de 2021, y se contabilizó el gasto en el ejercicio 2021, pero se presentó de forma extemporánea el modelo 111 del ejercicio 2020 (sólo se tenía esta retención) para evitar que al Registro Mercantil no le coincidieran las retenciones por la falta de presentación del Modelo en tiempo.

El modelo 111 relativo al 3T del ejercicio 2020 fue presentado el 2 de marzo de 2022, pagando la sociedad el recargo correspondiente, así como la sanción por presentar también complementaria del Modelo 190 del año 2020 el 3 de marzo de 2021. Sobre esta sanción la sociedad estuvo conforme porque efectivamente no lo había declarado en fecha y forma. No así la sanción por el Modelo 190 que obedece a un error involuntario.

b.- Invoca el derecho al error del contribuyente, indicando además que la sentencia de este Tribunal invocada por el TEAR es un supuesto diferente al de autos, ya que dicha sentencia hace referencia a una primera declaración de IVA que fue presentada fuera de plazo, pero en este caso la primera declaración fue presentada dentro del plazo previsto para ello, presentándose posteriormente una declaración sustitutiva para subsanar un error a la mayor celeridad.

Advierte además que la resolución impugnada no entra a valorar el elemento subjetivo de la sanción, aun habiéndose expuesto reiteradamente la causa que ha llevado al error.

c.- Invoca finamente el incumplimiento del principio de proporcionalidad, pues el importe de la regularización propuesta por la AEAT fue mínimo e inferior a la sanción impuesta, 139,53 euros frente a 300, lo que es totalmente desproporcionado. El TEAR no rebate esta afirmación, sino que simplemente se limita a señalar que el acto recurrido se ha dictado de acuerdo con las disposiciones que lo regulan.

B) Posición de la Abogacía del Estado

El Abogado del Estado, por su parte, solicita la desestimación del recurso interpuesto, procediendo a reproducir el contenido de la resolución del TEAR impugnada.



CUARTO.- Posición de la Sala sobre la controversia suscitada.

La cuestión debatida debe ser analizada a partir del art. 198, apartados 1 y 2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que dispone:

"1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros (...)

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo."

En particular, se aplica por la Administración Tributaria lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 198.2 de la LGT citado, al considerarse que se ha presentado en plazo una declaración informativa de manera incompleta o inexacta y haberse presentado posteriormente, fuera de plazo, pero sin requerimiento previo, una declaración sustitutiva de lo anterior.

No discutiéndose en el presente caso la concurrencia del elemento objetivo de la infracción, y sí del subjetivo, debemos proceder seguidamente a realizar una serie de consideraciones generales sobre el principio de culpabilidad del infractor.

Así, y como esta Sala ha puntualizado en reiteradas ocasiones, conviene comenzar recordando que la Administración, por exigencias del derecho constitucional a la presunción de inocencia, debe en el ejercicio de su potestad sancionadora acreditar y probar la concurrencia de todos los elementos que constituyen la infracción tributaria, tanto el objetivo como el subjetivo -la culpabilidad del infractor-.



Como ha dicho el Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia tiene plena aplicación en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, y 45/1997, de 11 de marzo), lo que garantiza *"el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad"* (STC 212/1990, de 20 de diciembre), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, 14/1997, de 28 de enero, 209/1999, de 29 de noviembre, y 33/2000, de 14 de febrero).

La STC 164/2005, de 20 de junio estableció: *"como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril, '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"* (FJ 4). La STC 74/2022, de 14 de junio, ha reiterado que *"el principio de culpabilidad, tal y como se entiende en la jurisprudencia constitucional, proscribe la responsabilidad objetiva o sin culpa, exigiendo no solo la autoría de la acción o de la omisión sancionables, sino también la necesidad de determinar la presencia de dolo o imprudencia"* [FJ 3 C)].

La culpabilidad no puede basarse en generalidades, tampoco puede realizarse por exclusión, es decir, por la afirmación de que su conducta es culpable porque no existe una interpretación razonable o porque no se aprecia una causa de exclusión de la culpabilidad; en definitiva, la culpabilidad ha de justificarse en relación al caso concreto.

Admitir otra postura equivaldría a aceptar la responsabilidad por el mero resultado, una responsabilidad objetiva proscribida por nuestro ordenamiento jurídico pues, constatada la comisión de una conducta que pudiera incardinarse en un tipo infractor, la consecuencia automática sería la imposición de la sanción, olvidando que la infracción exige la concurrencia de un elemento subjetivo y que sobre ello recae la obligación de la Administración de exponer las razones que le llevan a considerar punible esta conducta.

No es al sancionado a quien corresponde acreditar su inocencia sino al órgano sancionador probar la culpabilidad de aquél, la cual no puede deducirse por una simple relación de hechos sin una individualización al caso concreto.

El Tribunal Supremo es categórico en esta exigencia y en las consecuencias de la falta de motivación. Así, en la sentencia de 15 de enero de 2009 expresa: *"...como*



señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

Especialmente ilustrativa resulta la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2013, recurso 2661/2012 , en la que se resume la doctrina del Tribunal Supremo sobre esta cuestión: "En estas sentencias se recoge en síntesis la siguiente doctrina: a) que la carga de la prueba y de la motivación corresponde a la Administración, b) que el acuerdo sancionador debe justificar específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario, c) que la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, d) que el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión, e) que no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, f) que en aquellos casos en que la Administración no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque éste no ha explicado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando de ese modo las exigencias del principio de presunción de inocencia, g) que sólo cuando la



Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de responsabilidad, h) que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas por los Tribunales Económicos Administrativos, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria".

Pues bien, de acuerdo con las consideraciones anteriores, consideramos que en el presente supuesto, y de acuerdo con los datos expuestos precedentemente, queda excluida la culpabilidad en la conducta de la sociedad actora, al haberse justificado convenientemente por parte de la misma que se incurrió en un error involuntario en la presentación de la declaración del modelo 190, motivado a su vez por haberse duplicado la declaración de una retención por la liquidación de unos derechos del Registro Mercantil.

Así, en la declaración informativa presentada en plazo, se duplicaron, por error, las retenciones del Registro Mercantil de Madrid por importe de 139 euros, correspondiéndose dicho importe con la factura del 3T del año 2020, que ya había sido declarada en el Modelo 190, también del ejercicio 2020. Y al detectarse el error y con el fin de proceder a su subsanación, se presentó la declaración sustitutiva del Modelo 190 del ejercicio 2021, motivo por el cual es sancionada la entidad actora.

En consecuencia, consideramos que la presentación de la declaración sustitutiva viene motivada por la voluntad de la recurrente de corregir el error de la primera declaración presentada en plazo, y ello debido a que el importe de la retención referida se había declarado dos veces. Así, en una primera declaración del ejercicio 2020, la cual era correcta, y otra en la declaración del 2021, que era incorrecta. Ello motivó la corrección de la segunda y presentación de la declaración sustitutiva a la presentada inicialmente, razón por la cual en este caso concreto no apreciamos culpabilidad en la conducta de la sociedad actora, debiéndose en consecuencia estimar el recurso interpuesto y anular la sanción impuesta.

QUINTO.- Costas procesales

De conformidad con el criterio de vencimiento objetivo consagrado en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer las costas causadas en este proceso a la Administración demandada.

No obstante, a tenor del apartado cuarto de dicho precepto, la imposición de las costas podrá ser "a la totalidad, a una parte de estas o hasta una cifra máxima" y la Sala considera procedente, atendida la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, limitar la cantidad que, por todos los conceptos, ha de satisfacer a la parte contraria la condenada al pago de las costas, hasta una cifra máxima total de 500 euros, más el IVA que corresponda.



Por lo expuesto,

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña María Pilar Viladés Amador, en nombre y representación de la compañía mercantil “[REDACTED] ESPAÑOLA S.L.”, contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEAR) de fecha 5 de octubre de 2023, que ha sido identificada en el fundamento de derecho primero de esta sentencia, por lo que anulamos la misma, así como los actos administrativos de los que trae causa, al resultar los mismos contrarios al Ordenamiento Jurídico.

Imponer las costas a la Administración demandada, en la forma y con el límite dispuestos en el último de los fundamentos de derecho de esta sentencia.

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.

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.



Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia estimatoria firmado electrónicamente por ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO (PON), CARLOS VIEITES PEREZ, MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ, LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

Tribunal Superior de Justicia de Madrid
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2023/0065808

**Procedimiento Ordinario 953/2023 TRIBUTARIO 3 TFNO. 91 493 49
95**

Demandante: [REDACTED] ESPAÑOLA S.L.

PROCURADOR D./Dña. MARÍA PILAR VILADÉS AMADOR

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE
MADRID MEH /// Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 275/2026

Presidente:

D. CARLOS VIEITES PEREZ

Magistrados:

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO

En Madrid, a 11 de mayo de 2026.

Vistos por esta Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, los autos de recurso contencioso-administrativo número 953/2023, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña María Pilar Viladés Amador, en nombre y representación de la compañía mercantil “[REDACTED] ESPAÑOLA S.L.”, contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEAR) de fecha 5 de octubre de 2023, que procede a desestimar la reclamación económico-administrativa contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de imposición de sanción tributaria leve (número de liquidación A2861222500457992), dictado por la Administración de la AEAT de María de Molina, por presentar fuera de plazo el modelo 190 retención trabajo personal correspondiente al periodo 2021, así como contra la exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción (número de liquidación A2861223500209547), dictado por el mismo órgano y en relación con la anterior sanción.

Ha sido parte demandada en las presentes actuaciones la Administración del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado el 29 de noviembre de 2023, acordándose mediante decreto de 8 de enero de 2024 su admisión a trámite como procedimiento ordinario y la reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 19 de abril de 2024, en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminó suplicando se dictara sentencia estimatoria de su pretensión y se declarase la nulidad de la resolución recurrida, con imposición de las costas procesales a la demandada.

TERCERO.- La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 21 de junio de 2024, en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando se dictara sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo, confirmándose el acto administrativo impugnado, con expresa condena en costas a la parte actora.

CUARTO.- La cuantía del recurso ha sido fijada en 350 euros, mediante decreto de fecha 3 de julio de 2024.

QUINTO.- Conclusas las actuaciones, se señaló para votación y fallo de este recurso el día 5 de mayo de 2026, fecha en la que tuvo lugar la deliberación y votación, habiendo sido ponente el Magistrado de la Sala Ilmo. Sr. Don Álvaro Domínguez Calvo, quien expresa el parecer de la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso contencioso-administrativo. La resolución del Tribunal Económico-Administrativo impugnada.

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEAR) de fecha 5 de octubre de 2023, que procede a desestimar la reclamación económico-administrativa contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de imposición de sanción tributaria leve (número de liquidación A2861222500457992), dictado por la Administración de la AEAT de María de Molina, por presentar fuera de plazo el modelo 190, retención trabajo personal, correspondiente al periodo 2021, así como contra la exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción (número de liquidación A2861223500209547), dictado por el mismo órgano y en relación con la anterior sanción.



SEGUNDO.- Antecedentes fácticos.

En orden a la resolución de la controversia suscitada, hemos de reflejar los siguientes antecedentes fácticos que resultan de interés:

1º.-En fecha 7 de octubre de 2022, se acordó el inicio de un procedimiento sancionador frente a la mercantil hoy recurrente por la infracción tributaria derivada de la presentación fuera de plazo del modelo 190 retención trabajo personal, correspondiente al periodo 2021, con requerimiento previo.

2º.-Posteriormente, en fecha 19 de octubre de 2022, se dicta acuerdo de imposición de sanción por importe de 180 euros (300 euros y reducción del 40% por ingreso en periodo voluntario y conformidad con la sanción), considerándose que la infracción se encuentra tipificada en el artículo 198.1 de la Ley General Tributaria. Se hace constar que la declaración se presentó el 29 de junio de 2022, habiendo vencido el plazo el 31 de enero de 2022, calificándose la infracción como leve al establecerlo así la Ley General Tributaria para este incumplimiento.

Y se afirma lo siguiente, en contestación a las alegaciones de la entidad interesada:

“La entidad interesada [REDACTED] Española SL presentó Modelo 190 (Declaración informativa de retenciones IRPF) correspondiente al ejercicio 2021 en plazo fecha 31/01/2022, posteriormente, en fecha 29/06/2022 ha presentado nuevo Modelo 190 del ejercicio 2021, modificando, añadiendo o suprimiendo datos respecto de la declaración formulada en plazo, siendo ésta una conducta que el artículo 198 de la LGT tipifica como infracción tributaria.

En relación a su manifestación en la que indica que se trata de un error en la presentación del modelo 190, cabe indicar que sólo el error invencible exonera de responsabilidad en la comisión de la infracción al contribuyente. Es decir, el propio contribuyente manifiesta que efectivamente ha cometido el error, si bien, no prueba que tal error fue inevitable.

Así, la Resolución T.E.A.C. de 14 de junio de 2006 indica de manera explícita que: "sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor".

Asimismo, el Tribunal Supremo. Recurso de Casación núm. 656/2013 en sentencia de 19 mayo 2014, añade: "Finalmente, se ha de tener en cuenta que, como



acabamos de apuntar, la responsabilidad es exigible en el ámbito tributario si media simple negligencia, título de imputación que la Sala de instancia concluye ha concurrido en este caso mediante un razonamiento que no ha sido adecuada y suficientemente combatido en esta casación.

Porque la existencia de numerosos pronunciamientos jurisprudenciales que admiten el error como causa excluyente de la culpabilidad -generalmente en presencia de errores invencibles- no impide que, apreciadas las circunstancias concurrentes en el caso, quepa sancionar las conductas que se reputen negligentes, a fin de no amparar el abuso por los obligados tributarios del error de hecho o de derecho, utilizándolo como un mero subterfugio para tratar de evitar la aflicción de una sanción legítimamente impuesta.

El artículo 198.2 de la LGT, que tipifica la infracción cometida por el contribuyente señala que, 'si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o liquidación complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta Ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo'.

(...)

En relación con la infracción cometida, se advierte que se ha cometido la infracción tipificada en el artículo 198 LGT.

(...)

En nuestro sistema fiscal existe un conjunto de declaraciones informativas, cuya exigencia está amparada por los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y en las que se contienen datos con trascendencia tributaria, necesarios para el adecuado funcionamiento de este sistema de control.

Es por ello que se ponen por la Administración, a disposición del contribuyente, servicios de información y asistencia, que permitan a aquél cumplir adecuadamente con sus obligaciones de información, al mismo tiempo que se efectúan campañas de control sobre su presentación.

Teniendo en cuenta, por tanto, la finalidad esencial de esta información, suministrada a la Agencia Tributaria por los contribuyentes, la falta de aportación de las mismas en plazo y por ello de la información en ellas contenida, daña de manera significativa la calidad de la actividad controladora desplegada por la Administración



y obliga a ésta y a los propios contribuyentes (ya sean los propios obligados a su presentación como otros terceros a los que se refieren tales datos) a emplear tiempo y recursos materiales en dilucidar la verdadera situación tributaria y con ello, el adecuado cumplimiento de las obligaciones exigidas.

No se trata, por tanto, de meros incumplimientos intrascendentes para el funcionamiento de la Administración, sino actuaciones que impiden o dificultan de manera sustancial la labor controladora y de investigación, que se vería facilitada por un cumplimiento diligente del obligado tributario.

(...)

De lo expuesto se concluye que no cabe por lo tanto entender la ausencia de, al menos, negligencia, siquiera sea en su grado leve, esto es, aquella modalidad de la culpa en que el resultado lesivo se produce por la inobservancia del cuidado objetivamente debido que le fuera reprochable al autor o, dicho de otra forma, cuando no se cumple con el deber de cuidado de una persona normalmente diligente.

Se entiende por lo tanto concurrente el elemento subjetivo necesario para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de una infracción tributaria, como consecuencia de una conducta voluntaria y culpable”.

3º.- Interpuesto recurso de reposición contra la resolución sancionadora, el mismo es desestimado expresamente por parte de la Administración.

Se hace constar que el expediente de sanción que se recurre se basa en presentar extemporáneamente y tras requerimiento de la Administración una declaración de las exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información, según se ha puesto de manifiesto en la presentación fuera de plazo, la declaración complementaria o sustitutiva con nuevos datos respecto de la declaración originaria: Modelo 190 RETENCION TRABAJO PERSONAL correspondiente al ejercicio 2021.

Así, dicha autoliquidación, se presentó el 29/06/2022, habiendo vencido el plazo el 31/01/2022, por lo que se aprecia una omisión en la diligencia exigida, ya que la normativa específica establece claramente la obligatoriedad de presentar en el plazo reglamentario la correspondiente declaración o autoliquidación.

Y se ha afirma lo siguiente:

“El art. 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes



presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.

La presentación en plazo de la declaración es un deber de cuidado que compete personalmente al citado obligado, quien pudo prever y evitar el resultado dañoso que se produce para la adecuada gestión por parte de la Administración Tributaria de los datos contenidos en la declaración con su presentación fuera de plazo. Circunstancia que según ha quedado acreditada es correcta, por lo que se ha producido el incumplimiento de la presentación en plazo.

Por tanto, la alegación debe ser desestimada puesto que una presentación fuera de plazo, sea o no complementaria, es motivo de infracción tributaria.

La situación de extemporaneidad es un claro incumplimiento de la concreta obligación exigida por la normativa reseñada más adelante; en particular, se destaca que la normativa y, en concreto el plazo para presentar la declaración, ha gozado de suficiente publicidad para ser conocido por el interesado.

A este respecto, el artículo 198 de la Ley General Tributaria establece que "1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública. La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la



Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior."

De la documentación y datos que figuran en el expediente instruido por la AEAT, se deduce la responsabilidad del reclamante en la comisión de la infracción, ya que ha quedado acreditado que el sujeto infractor no actuó con la diligencia debida, presentó la declaración 190/2021 fuera de plazo, teniendo en cuenta la trascendencia de los errores en una declaración informativa, que el hecho que se sanciona es presentar fuera plazo declaración RETENCION TRABAJO PERSONAL modelo 190 correspondiente al ejercicio 2021 que en sí mismo justifica la imposición de la sanción de no mediar una causa razonable para el incumplimiento, apreciándose así descuido en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a que todo contribuyente está obligado y que son necesarias para la buena gestión de los tributos, sin que en el presente caso concorra ninguno de los supuestos que no dan lugar a responsabilidad previstos en el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria.

(...).

En relación con la infracción cometida, se advierte que se ha cometido la infracción tipificada en el artículo 198 LGT.

(...)

En nuestro sistema fiscal existe un conjunto de declaraciones informativas, cuya exigencia está amparada por los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y en las que se contienen datos con trascendencia tributaria, necesarios para el adecuado funcionamiento de este sistema de control.

La presentación en plazo de la declaración es un deber de cuidado que compete personalmente al obligado tributario, [REDACTED] ESPAÑOLA SL., quien pudo prever y evitar el resultado dañoso que se produce para la adecuada gestión por parte de la Administración Tributaria de los datos contenidos en la declaración con su presentación fuera de plazo.

(...)

De lo expuesto se concluye que no cabe por lo tanto entender la ausencia de, al menos, negligencia, siquiera sea en su grado leve, esto es, aquella modalidad de la culpa en que el resultado lesivo se produce por la inobservancia del cuidado objetivamente debido que le fuera reprochable al autor o, dicho de otra forma, cuando no se cumple con el deber de cuidado de una persona normalmente diligente.



Se entiende por lo tanto concurrente el elemento subjetivo necesario para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de una infracción tributaria, como consecuencia de una conducta voluntaria y culpable”.

4º.- Interpuesta reclamación económico-administrativa ante el TEAR, la misma es desestimada expresamente en la resolución ahora impugnada.

Considera el TEAR lo siguiente:

1.- En primer lugar, que concurre en el caso examinado el elemento objetivo del injusto.

Y ello por cuanto resulta acreditado la presentación por el sujeto pasivo fuera de plazo del modelo de referencia, tras haber sido requerido por la Administración, y que su falta de presentación en plazo no causa perjuicio económico.

La declaración se presentó el 29 de junio de 2022, habiendo vencido el plazo el 31 de enero de 2022, y el requerimiento se notificó el día 29 de junio de 2022. Esta conducta se encuentra tipificada en el artículo 198.1 de la Ley General Tributaria.

2.- En segundo término, que concurre negligencia en el incumplimiento por el infractor de la diligencia exigible a todo empresario en la presentación en plazo de la declaración de referencia, no quedando acreditada circunstancia alguna exculpatoria que se desprenda de las alegaciones efectuadas.

Se remite a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 29 de septiembre de 2011, dictada en el recurso 728/2011, que con ocasión de la imputación de la infracción tipificada en el artículo 198 por la presentación fuera de plazo de la declaración relativa al IVA del primer trimestre de 2010, afirma que en el caso de falta de presentación de una declaración poco más se puede decir para motivar la imposición de la correspondiente sanción, pues el hecho que se sanciona es la presentación fuera de plazo sin requerimiento de la Administración de determinada documentación y ese mismo hecho es el que justifica la imposición de la sanción.

3.- Y en lo que se refiere a la alegación sobre la proporcionalidad, reproduce el contenido del artículo 188.3 de la Ley general tributaria y señala que la parte interesada interpuso recurso de reposición y posterior reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de imposición de sanción en el que se practicó la reducción del 40% (art, 188.3 LGT), que ahora también se impugna. Tanto el recurso como la reclamación económico-administrativa son desestimadas, por lo que se confirma la procedencia de la sanción impuesta. La exigencia de reducción del 40% practicada inicialmente en el acuerdo sancionador procede en todo caso, al haber



interpuesto el interesado recurso y reclamación frente al mismo, sin que proceda en consecuencia estimar lo alegado por el interesado.

TERCERO.- Los motivos de impugnación esgrimidos por la recurrente y los argumentos expuestos por la Administración demandada.

A) Posición del recurrente.

La parte recurrente explica su proceder en la demanda del siguiente modo:

En fecha 12 de enero de 2022, dentro del plazo previsto para ello, presentó el Modelo 190 Resumen anual de Retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2021. En esta declaración informativa se duplicaron, por error, las retenciones del Registro Mercantil de Madrid por importe de 139,53 euros. Este importe duplicado se correspondía con la factura del 3T del año 2020, que ya había sido declarada en el modelo 190, también del ejercicio 2020.

Al detectarse el error y con el fin de proceder a su corrección, en fecha 29 de junio de 2022 se presentó una segunda declaración, en este caso sustitutiva, del modelo 190 del ejercicio 2021.

Esta declaración sustitutiva se presentó a raíz de una propuesta de liquidación notificada con la misma fecha, el 29 de junio de 2022, relativa a los pagos efectuados de Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2021, mediante las correspondientes declaraciones trimestrales modelo 111.

A esta propuesta, la recurrente contestó el mismo día, exponiendo el error detectado y que se había procedido a su subsanación. A este respecto, incide la recurrente en que la declaración sustitutiva del modelo 190 se presentó sin requerimiento previo, pues la notificación efectuada por la AEAT consistía en una liquidación provisional del modelo 111 que exigía un importe a pagar que no procedía. Una vez explicado el error incurrido en la contestación a la liquidación provisional, la sociedad procedió a presentar la declaración sustitutiva del modelo 190 antes de que este modelo fuese requerido por la AEAT.

Por tanto, al contrario de lo que considera el TEAR de Madrid, la presentación de este modelo no puede considerarse extemporánea, ya que está motivado en la corrección de un error de una primera declaración presentada en plazo, en concreto el 12 de enero de 2022, dado que el importe de la retención referida se había declarado dos veces, en una primera declaración del ejercicio 2020, la cual era correcta, y otra en la declaración del ejercicio 2021, que era incorrecta, de ahí su corrección y la presentación de una declaración sustitutiva a la presentada inicialmente.



Por todo ello considera la recurrente:

a.- Que incurrió en un error involuntario, no habiendo existido desprecio ni menoscabo de la norma, sino simplemente un error por el que se duplicó la declaración de una retención de 139,53 euros por la liquidación de unos derechos del Registro Mercantil de Madrid.

Se trata de una factura que llegó tarde, el 1 de marzo de 2021, y se contabilizó el gasto en el ejercicio 2021, pero se presentó de forma extemporánea el modelo 111 del ejercicio 2020 (sólo se tenía esta retención) para evitar que al Registro Mercantil no le coincidieran las retenciones por la falta de presentación del Modelo en tiempo.

El modelo 111 relativo al 3T del ejercicio 2020 fue presentado el 2 de marzo de 2022, pagando la sociedad el recargo correspondiente, así como la sanción por presentar también complementaria del Modelo 190 del año 2020 el 3 de marzo de 2021. Sobre esta sanción la sociedad estuvo conforme porque efectivamente no lo había declarado en fecha y forma. No así la sanción por el Modelo 190 que obedece a un error involuntario.

b.- Invoca el derecho al error del contribuyente, indicando además que la sentencia de este Tribunal invocada por el TEAR es un supuesto diferente al de autos, ya que dicha sentencia hace referencia a una primera declaración de IVA que fue presentada fuera de plazo, pero en este caso la primera declaración fue presentada dentro del plazo previsto para ello, presentándose posteriormente una declaración sustitutiva para subsanar un error a la mayor celeridad.

Advierte además que la resolución impugnada no entra a valorar el elemento subjetivo de la sanción, aun habiéndose expuesto reiteradamente la causa que ha llevado al error.

c.- Invoca finamente el incumplimiento del principio de proporcionalidad, pues el importe de la regularización propuesta por la AEAT fue mínimo e inferior a la sanción impuesta, 139,53 euros frente a 300, lo que es totalmente desproporcionado. El TEAR no rebate esta afirmación, sino que simplemente se limita a señalar que el acto recurrido se ha dictado de acuerdo con las disposiciones que lo regulan.

B) Posición de la Abogacía del Estado

El Abogado del Estado, por su parte, solicita la desestimación del recurso interpuesto, procediendo a reproducir el contenido de la resolución del TEAR impugnada.



CUARTO.- Posición de la Sala sobre la controversia suscitada.

La cuestión debatida debe ser analizada a partir del art. 198, apartados 1 y 2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que dispone:

"1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros (...)

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo."

En particular, se aplica por la Administración Tributaria lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 198.2 de la LGT citado, al considerarse que se ha presentado en plazo una declaración informativa de manera incompleta o inexacta y haberse presentado posteriormente, fuera de plazo, pero sin requerimiento previo, una declaración sustitutiva de lo anterior.

No discutiéndose en el presente caso la concurrencia del elemento objetivo de la infracción, y sí del subjetivo, debemos proceder seguidamente a realizar una serie de consideraciones generales sobre el principio de culpabilidad del infractor.

Así, y como esta Sala ha puntualizado en reiteradas ocasiones, conviene comenzar recordando que la Administración, por exigencias del derecho constitucional a la presunción de inocencia, debe en el ejercicio de su potestad sancionadora acreditar y probar la concurrencia de todos los elementos que constituyen la infracción tributaria, tanto el objetivo como el subjetivo -la culpabilidad del infractor-.



Como ha dicho el Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia tiene plena aplicación en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, y 45/1997, de 11 de marzo), lo que garantiza *"el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad"* (STC 212/1990, de 20 de diciembre), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, 14/1997, de 28 de enero, 209/1999, de 29 de noviembre, y 33/2000, de 14 de febrero).

La STC 164/2005, de 20 de junio estableció: *"como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril, '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"* (FJ 4). La STC 74/2022, de 14 de junio, ha reiterado que *"el principio de culpabilidad, tal y como se entiende en la jurisprudencia constitucional, proscribe la responsabilidad objetiva o sin culpa, exigiendo no solo la autoría de la acción o de la omisión sancionables, sino también la necesidad de determinar la presencia de dolo o imprudencia"* [FJ 3 C)].

La culpabilidad no puede basarse en generalidades, tampoco puede realizarse por exclusión, es decir, por la afirmación de que su conducta es culpable porque no existe una interpretación razonable o porque no se aprecia una causa de exclusión de la culpabilidad; en definitiva, la culpabilidad ha de justificarse en relación al caso concreto.

Admitir otra postura equivaldría a aceptar la responsabilidad por el mero resultado, una responsabilidad objetiva proscribida por nuestro ordenamiento jurídico pues, constatada la comisión de una conducta que pudiera incardinarse en un tipo infractor, la consecuencia automática sería la imposición de la sanción, olvidando que la infracción exige la concurrencia de un elemento subjetivo y que sobre ello recae la obligación de la Administración de exponer las razones que le llevan a considerar punible esta conducta.

No es al sancionado a quien corresponde acreditar su inocencia sino al órgano sancionador probar la culpabilidad de aquél, la cual no puede deducirse por una simple relación de hechos sin una individualización al caso concreto.

El Tribunal Supremo es categórico en esta exigencia y en las consecuencias de la falta de motivación. Así, en la sentencia de 15 de enero de 2009 expresa: *"...como*



señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

Especialmente ilustrativa resulta la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2013, recurso 2661/2012 , en la que se resume la doctrina del Tribunal Supremo sobre esta cuestión: "En estas sentencias se recoge en síntesis la siguiente doctrina: a) que la carga de la prueba y de la motivación corresponde a la Administración, b) que el acuerdo sancionador debe justificar específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario, c) que la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, d) que el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión, e) que no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, f) que en aquellos casos en que la Administración no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque éste no ha explicado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando de ese modo las exigencias del principio de presunción de inocencia, g) que sólo cuando la



Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de responsabilidad, h) que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas por los Tribunales Económicos Administrativos, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria".

Pues bien, de acuerdo con las consideraciones anteriores, consideramos que en el presente supuesto, y de acuerdo con los datos expuestos precedentemente, queda excluida la culpabilidad en la conducta de la sociedad actora, al haberse justificado convenientemente por parte de la misma que se incurrió en un error involuntario en la presentación de la declaración del modelo 190, motivado a su vez por haberse duplicado la declaración de una retención por la liquidación de unos derechos del Registro Mercantil.

Así, en la declaración informativa presentada en plazo, se duplicaron, por error, las retenciones del Registro Mercantil de Madrid por importe de 139 euros, correspondiéndose dicho importe con la factura del 3T del año 2020, que ya había sido declarada en el Modelo 190, también del ejercicio 2020. Y al detectarse el error y con el fin de proceder a su subsanación, se presentó la declaración sustitutiva del Modelo 190 del ejercicio 2021, motivo por el cual es sancionada la entidad actora.

En consecuencia, consideramos que la presentación de la declaración sustitutiva viene motivada por la voluntad de la recurrente de corregir el error de la primera declaración presentada en plazo, y ello debido a que el importe de la retención referida se había declarado dos veces. Así, en una primera declaración del ejercicio 2020, la cual era correcta, y otra en la declaración del 2021, que era incorrecta. Ello motivó la corrección de la segunda y presentación de la declaración sustitutiva a la presentada inicialmente, razón por la cual en este caso concreto no apreciamos culpabilidad en la conducta de la sociedad actora, debiéndose en consecuencia estimar el recurso interpuesto y anular la sanción impuesta.

QUINTO.- Costas procesales

De conformidad con el criterio de vencimiento objetivo consagrado en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer las costas causadas en este proceso a la Administración demandada.

No obstante, a tenor del apartado cuarto de dicho precepto, la imposición de las costas podrá ser "a la totalidad, a una parte de estas o hasta una cifra máxima" y la Sala considera procedente, atendida la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, limitar la cantidad que, por todos los conceptos, ha de satisfacer a la parte contraria la condenada al pago de las costas, hasta una cifra máxima total de 500 euros, más el IVA que corresponda.



Por lo expuesto,

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña María Pilar Viladés Amador, en nombre y representación de la compañía mercantil “[REDACTED] ESPAÑOLA S.L.”, contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEAR) de fecha 5 de octubre de 2023, que ha sido identificada en el fundamento de derecho primero de esta sentencia, por lo que anulamos la misma, así como los actos administrativos de los que trae causa, al resultar los mismos contrarios al Ordenamiento Jurídico.

Imponer las costas a la Administración demandada, en la forma y con el límite dispuestos en el último de los fundamentos de derecho de esta sentencia.

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.

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.



Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia estimatoria firmado electrónicamente por ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO (PON), CARLOS VIEITES PEREZ, MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ, LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

tsjca04@madrid.org

33001000

NIG: 28.079.00.3-2023/0065808

Procedimiento Ordinario 953/2023

TRIBUTARIO 3 TFNO. 91 493 49 95

De: [REDACTED] ESPAÑOLA S.L.
PROCURADOR D./Dña. MARÍA PILAR VILADÉS AMADOR

Contra: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID
MEH
Sr. ABOGADO DEL ESTADO

DILIGENCIA DE PUBLICACIÓN. - La extiendo yo, el/la Letrado/a de la Administración de Justicia, para hacer constar que se me entrega la anterior sentencia debidamente firmada por los Magistrados que la dictan, se publica la misma mediante firma de la presente conforme a lo establecido en el art. 204 de la LEC y se procede a su notificación a las partes, de lo que doy fe.

En Madrid, en el día de la fecha.



Este documento es una copia auténtica del documento Publicación firmado electrónicamente por
SUSANA REBOLLO ALONSO DE LINAJE

Mensaje LexNET - Notificación

Fecha Generación: 18/05/2026 10:57

Mensaje

IdLexNet	202610880540434		
Asunto	Sentencia estimatoria (F.Resolucion 11/05/2026)		
Remitente	Órgano	T.S.J. MADRID CONTENCIOSO/ADMTVO. SECCIÓN N. 4 de Madrid, Madrid [2807933004]	
	Tipo de órgano	T.S.J. SALA DE LO CONTENCIOSO	
	Oficina de registro	SRR. CONTENCIOSO/ADMINISTRATIVO DEL TSJ de Madrid [2807900002]	
Destinatarios	VILADÉS AMADOR, MARÍA PILAR [401]		
	Colegio de Procuradores	Ilustre Colegio de Procuradores de Zaragoza	
Fecha-hora envío	14/05/2026 17:33:37		
Documentos	6462956_2026_I_641590229.PDF (Principal)		
	Hash del Documento: dd4fa328837bb4600a853b6c14da27d1f79f8036f8583df7236d866acd4a0cc6		
	6462956_2026_E_167306348.ZIP (Anexo)		
	Hash del Documento: 181130c9cd160740dc03b97ab43d863407af69458bd15e8b49e3e98063ee81ad		
Datos del Procedimiento	Procedimiento destino	Sentencia estimatoria (F.Resolucion 11/05/2026) N° 0000953/2023	
	Detalle de acontecimiento	Sentencia estimatoria (F.Resolucion 11/05/2026) SOLICITA SUSPENSION ACTO RECURRIDO	
	NIG	2807900320230065808	

Historia del mensaje

Fecha-hora	Emisor de acción	Acción	Destinatario de acción
18/05/2026 10:57:21	VILADÉS AMADOR, MARÍA PILAR [401]-Ilustre Colegio de Procuradores de Zaragoza	LO RECOGE	
18/05/2026 07:49:03	Ilustre Colegio de Procuradores de Madrid (Madrid)	LO REPARTE A	VILADÉS AMADOR, MARÍA PILAR [401]-Ilustre Colegio de Procuradores de Zaragoza

(*) Todas las horas referidas por LexNET son de ámbito Peninsular.