



**SENTENCIA Nº 2034/2017**  
**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA**

**RECURSO Nº 310/2015**

**ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:**

**PRESIDENTE :**

**D. MANUEL LÓPEZ AGULLO**

**MAGISTRADOS :**

**D<sup>a</sup>. TERESA GÓMEZ PASTOR**

**D<sup>a</sup>. SOLEDAD GAMO SERRANO**

**Sección Funcional 1<sup>a</sup>**

En la Ciudad de Málaga a 23 de octubre de 2017.

Visto por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, constituida para el examen de este caso, ha pronunciado en nombre de S.M. el REY, la siguiente Sentencia en el Recurso Contencioso-Administrativo número 310/2015 , interpuesto por la mercantil , Hotelnia S.A., representada por el Procurador de los Tribunales Don Santiago Suárez de Puga Bermejo, contra el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía representado por el Abogado del Estado y como codemandado el Ayuntamiento de Málaga representado por el Procurador Sr. Berbel Cascales

Ha sido Ponente la Ilma Sra. Magistrado. D<sup>a</sup> TERESA GÓMEZ PASTOR , quien expresa el parecer de la Sala.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .- Por el Procurador de los Tribunales D. Santiago Suárez de Puga, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA, en adelante) Sala de Málaga, de 5 de septiembre de 2014, por la que se acuerda desestimar la Reclamación 29/3540/2012 registrándose el Recurso con el número 310/2015.

**SEGUNDO** .- Admitido a trámite, anunciada su incoación y recibido el expediente administrativo se dio traslado a la parte actora para deducir demanda, lo que efectuó en tiempo y forma mediante escrito, que en lo sustancial se da aquí por reproducido, y en el que se suplicaba se dictase sentencia por la que se estimen sus pretensiones.



Código Seguro de verificación: HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |                          |            |     |
|-------------|--|--------------------------|------------|-----|
| FIRMADO POR | MARIA TERESA GOMEZ PASTOR 08/11/2017 13:24:37  | FECHA                    | 13/11/2017 |     |
|             | MARIA SOLEDAD GAMO SERRANO 08/11/2017 14:08:15 |                          |            |     |
|             | MANUEL LOPEZ AGULLO 09/11/2017 13:23:05        |                          |            |     |
|             | MARIA LUZ RODRIGUEZ CASADO 13/11/2017 10:46:43 |                          |            |     |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                      | HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg== | PÁGINA     | 1/5 |



HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg==



**TERCERO** .- Dado traslado al demandado para contestar la demanda, lo efectuó mediante escrito, que en lo sustancial se da por reproducido en el que suplicaba se dictase sentencia por la que se desestime la demanda.

**CUARTO** .- Recibido el juicio a prueba fueron propuestas y practicadas las que constan en sus respectivas piezas, y no siendo necesaria la celebración del vista pública, pasaron los autos a conclusiones, que evacuaron las partes en tiempo y forma mediante escritos que obran unidos a autos, señalándose seguidamente día para votación y fallo que tuvo lugar el día 11 de octubre de 2017.

**QUINTO** .- En la tramitación de este procedimiento se han observado las exigencias legales, salvo determinados plazos procesales a consecuencia del cúmulo de asuntos pendientes ante esta Sala.

### FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.-** Constituye el objeto del presente recurso contencioso administrativo, la resolución dictada por el TEARA, Sala de Málaga, con fecha 5 de septiembre de 2014,, que vino a desestimar la reclamación económico-administrativa 29/3540/2012E. , Interpuesta por la mercantil recurrente contra el acuerdo resolutorio derivado del acta incoada por la Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Málaga, para regularizar el Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) Como consecuencia de haber dado de alta a la misma en el epígrafe 969.4 por el número de terminales que componen la máquina B:4 y frente a la sanción derivada de la falta de ingreso de la parte de la cuota correspondiente a dicha valoración de los elementos tributarios por importe de 1391,90 euros.

La pretensión que se ejercita es el dictado de sentencia por la que se estime el recurso y se declare que la mercantil recurrente propietaria de la máquina B.4, en cuestión, ha de tributar como una sola máquina y no como una máquina por cada pantalla o terminal tal y como se consideró por el Ayuntamiento de Málaga al darla de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe 969.4 de la sección primera, por el número de terminales que componen la máquina B.4.

Por la Abogada del Estado, en la representación que legalmente ostenta del organismo demandado se solicita sentencia desestimatoria de la demanda con imposición de costas al actor.

Por la representación procesal del codemandado Ayuntamiento de Málaga se solicita sentencia desestimatoria con costas.

**SEGUNDO.-** Pues bien centrados los términos del debate hemos de partir de que el epígrafe 969.4 de la tarifa establece la tributación por cada máquina tipo "B", sin especificar el supuesto relativo a una máquina con, varias pantallas o terminales en los que se conectan los jugadores. Como acontece en la del tipo B.4; que es una máquina



Código Seguro de verificación:HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |                          |            |     |
|-------------|--|--------------------------|------------|-----|
| FIRMADO POR | MARIA TERESA GOMEZ PASTOR 06/11/2017 13:24:37  | FECHA                    | 13/11/2017 |     |
|             | MARIA SOLEDAD GAMO SERRANO 08/11/2017 14:08:15 |                          |            |     |
|             | MANUEL LOPEZ AGULLO 09/11/2017 13:23:05        |                          |            |     |
|             | MARIA LUZ RODRIGUEZ CASADO 13/11/2017 10:46:43 |                          |            |     |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                      | HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg== | PÁGINA     | 2/5 |



HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg==



central que actúa como servidor y una serie de pantallas o terminales donde se conectan los jugadores .

Y hemos de partir igualmente de que en el epígrafe 969.4 "Máquinas recreativas y de azar" del IAE se distingue entre los tipos A,B y C. Pero no sin embargo respecto de los subtipos que distingue el Reglamento.

Señalar, igualmente que en el Informe sobre terminales de máquinas B4 emitido por la Dirección General de Espectáculos Públicos y Juego de la Consejería de Gobernación y Justicia de la Junta de Andalucía, emitido a petición de la Asociación de Pequeñas y Medianas Empresas de Picos de Andalucía, constan tres apartados concretamente los puntos 1 y 2 contiene la definición, los 3 y 5 se refieren a los requisitos técnicos y el punto 6 a la fiscalidad, todos ellos en relación con las máquinas tipo B4, que no es sino la que nos ocupa.

En dicho apartado 6 se establece expresamente que "La fiscalidad de las máquinas tipo B.4 esta establecida en función del número de pantallas de vídeo o terminales que incorpore la máquina, dado que en función de local se podrán instalar terminales variada mente número hasta un máximo de 18 en salas de bingo y hasta cinco los salones de juego. En tal sentido la cuota liquidable se calcula aplicando a cada terminal que componga la máquina v B.4 la misma fiscalidad que se aplica a las máquinas B.1. Es decir cada máquina B.4 devengará una tasa fiscal calculada por la multiplicación de la tasa fiscal aplicable las máquinas de tipo B.1 por el número de terminales que compongan la máquina B.4..

Luego de dicha previsión, obviada por la parte recurrente en su escrito de demanda, resulta que el criterio seguido por el Ayuntamiento de Málaga, que ampara la Sala de Málaga del Tribunal Económico Administrativo de Andalucía al computar cada pantalla/terminal como una máquina efectos de la tributación en el IAE es correcta. Teniendo en cuenta, además, que en el Impuesto de Actividades Económicas lo que se grava en las máquinas tipo B es el número de usuarios de las mismas, por lo que en las máquinas B.4 habrán de serlo los terminales o usuarios que simultáneamente pueden estar jugando.

**TERCERO** .- Cuestión distinta, sin embargo, es la relativa a la sanción impuesta debiendo al respecto señalar que el Tribunal Constitucional ha afirmado que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal como refleja la propia Constitución.

En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina por la que se vincula la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien



Código Seguro de verificación:HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |                          |            |     |
|-------------|--|--------------------------|------------|-----|
| FIRMADO POR | MARIA TERESA GOMEZ PASTOR 08/11/2017 13:24:37  | FECHA                    | 13/11/2017 |     |
|             | MARIA SOLEDAD GAMO SERRANO 08/11/2017 14:08:15 |                          |            |     |
|             | MANUEL LOPEZ AGULLO 09/11/2017 13:23:05        |                          |            |     |
|             | MARIA LUZ RODRIGUEZ CASADO 13/11/2017 10:46:43 |                          |            |     |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                      | HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg== | PÁGINA     | 3/5 |



HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg==



esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones de las infracciones. Por ello cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios.

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas, en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido, el Tribunal Supremo ha establecido el criterio de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable. Por ello, el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

Cabe destacar que la vigente Ley General Tributaria define en su art. 178 los principios de la potestad sancionadora y, tras afirmar que ésta se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley, incluye entre tales principios el de responsabilidad.

En síntesis, la culpabilidad ha de estar tan demostrada como la conducta activa u omisiva que se sanciona, y esa prueba ha de extenderse no sólo a los hechos determinantes de la responsabilidad sino también, en su caso, a los que cualifiquen o agraven la infracción. Si bien es cierto que, a menudo, será difícil una prueba específica de la culpabilidad en casos distintos de aquellos en los que se sostenga una interpretación amparada en criterios de aplicación de las normas que sea razonable, de la misma manera la propia conducta manifestada por el sujeto pasivo en sus relaciones con la Hacienda Pública, así como las circunstancias que la rodean será, en ocasiones, suficiente para concluir la presencia del elemento culpabilístico de inexorable concurrencia. Como también es doctrina reiterada del Tribunal Supremo, el dolo es un elemento intelectual que supone la representación o conocimiento del hecho, que comprenda el conocimiento de la significación antijurídica de la acción y el de su resultado, que son circunstancias que no aparecen con claridad en el caso de autos y que ha de traducirse en la revocación de la sanción impuesta.

**CUARTO.** - De conformidad con lo dispuesto en el art. 139 de la Ley 29/98, no procede la condena en costas.



Código Seguro de verificación:HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |                          |            |     |
|-------------|--|--------------------------|------------|-----|
| FIRMADO POR | MARIA TERESA GOMEZ PASTOR 06/11/2017 13:24:37  | FECHA                    | 13/11/2017 |     |
|             | MARIA SOLEDAD GAMO SERRANO 08/11/2017 14:08:15 |                          |            |     |
|             | MANUEL LOPEZ AGULLO 09/11/2017 13:23:05        |                          |            |     |
|             | MARIA LUZ RODRIGUEZ CASADO 13/11/2017 10:46:43 |                          |            |     |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                      | HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg== | PÁGINA     | 4/5 |



HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg==



Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución.

**FALLAMOS**

**PRIMERO.-** Estimar parcialmente el presente recurso confirmando la legalidad de la liquidación impugnada, dejando sin efecto la sanción impuesta.

**SEGUNDO.-** No hacer expresa declaración sobre el pago de las costas causadas en el presente recurso.

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo si pretende fundarse en infracción de normas de derecho estatal o de la Unión Europea que sean relevantes y determinantes del fallo impugnado o ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con la composición que determina el artículo 86.3 de la Ley Jurisdiccional si el recurso se fundara en infracción de normas de derecho autonómico; recurso que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de la notificación de la presente sentencia mediante escrito que reúna los requisitos expresados en el artículo 89.2 del referido cuerpo legal .

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

**PUBLICACIÓN** .- Dada, leída y publicada fue la anterior sentencia por el lltmo. Sr. Ponente que la ha dictado, estando celebrando audiencia pública en el día de su fecha, ante mí, el Secretario. Doy fe.-



Código Seguro de verificación:HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |                          |            |     |
|-------------|--|--------------------------|------------|-----|
| FIRMADO POR | MARIA TERESA GOMEZ PASTOR 06/11/2017 13:24:37  | FECHA                    | 13/11/2017 |     |
|             | MARIA SOLEDAD GAMO SERRANO 08/11/2017 14:08:15 |                          |            |     |
|             | MANUEL LOPEZ AGULLO 09/11/2017 13:23:05        |                          |            |     |
|             | MARIA LUZ RODRIGUEZ CASADO 13/11/2017 10:46:43 |                          |            |     |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                      | HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg== | PÁGINA     | 5/5 |



HN8hrCBQB3j1FPVJpSy3Dg==

