



**SENTENCIA Nº 309/2019**  
**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN PRIMERA**

**RECURSO NÚM: 284/2017**

**Ilmo. Sr. Presidente:**  
**D. Manuel López Agulló**  
**Ilmas. Sras. Magistradas**  
**D<sup>a</sup>. María Teresa Gómez Pastor**  
**D<sup>a</sup>. Cristina Pérez-Piaya Moreno**

En la ciudad de Málaga, a treinta y uno de enero de 2019.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, se ha tramitado el recurso número **284/2017** seguido a instancia de la entidad "GOLDCAR SPAIN, S.L.", que comparece representada por el Procurador don Félix M. Ballenilla Aguilar y defendido por el Letrado don José María García Guirao, siendo parte demandada el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA, SALA DE MÁLAGA, en cuya representación y defensa interviene el Sr. Abogado del Estado. Comparece como codemandado el EXCMO. AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, representado por el procurador don José M. Páez Gómez y defendido por el Letrado don Salvador Romero Hernández. La cuantía del recurso es de 12.537,66 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Se interpuso el presente recurso el día 20 de abril de 2017 contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, sala de Málaga, de 22 de diciembre de 2016, dictada en las reclamaciones nº 29/957/2016, 29/961/2016 y 29/3089/2016. Se admitió a trámite y se acordó reclamar el expediente administrativo, siendo remitido por la Administración demandada.

**SEGUNDO.-** En su escrito de demanda, la parte actora expuso cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación y terminó por solicitar se dictase sentencia estimando el recurso con revocación y declaración de nulidad de la resolución económico-administrativa recurrida y de los actos administrativos de los que trae causa. Con condena en costas a la Administración demandada.

**TERCERO.-** En su escrito de contestación a la demanda, la Administración estatal demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora, y, tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, solicitó la desestimación del recurso con condena en costas a la parte demandante. El Ayuntamiento codemandado





solicitó asimismo la desestimación de la demanda al ser ajustada a derecho la resolución impugnada, con expresa imposición de costas a la recurrente.

**CUARTO.-** Habiéndose acordado únicamente de las pruebas propuestas la admisión de las documentales, que se tuvieron por reproducidas, y al no haberse acordado la celebración de vista pública, se dio traslado a las partes a fin de que presentaran conclusiones escritas, trámite al que se dio cumplimiento mediante la presentación de tres escritos en los que reiteraron sus pretensiones. Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en la tramitación del mismo y actuando como Magistrada Ponente la Ilma. Sra. Doña Cristina Pérez-Piaya Moreno.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Constituye el objeto de este recurso la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, sala de Málaga, de 22 de diciembre de 2016, dictada en las reclamaciones nº 29/957/2016, 29/961/2016 y 29/3089/2016, que se interpusieron frente al alta censal en los ejercicios 2012 y 2013 acordada por el Ayuntamiento de Málaga en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE) por la actividad ejercida en el epígrafe de alquiler de vehículos 854.1, y frente a dos acuerdos sancionadores dictados por importes de 9.502,22 y 3.035,44 euros (aunque el TEARA se refiere a una sanción de 1.643,87 euros consta en el expediente que esta es por tasa de basura, no por el IAE).

La actora basa sus pretensiones, en síntesis, en que con anterioridad a la realización de las actuaciones inspectoras que dieron lugar a los acuerdos confirmados por el TEARA ya se había tramitado un procedimiento de inspección de alcance general por el concepto de IAE, ejercicios 2010 a 2013, que culminó con un acta firmada en conformidad en fecha 7 de agosto de 2013 de la que resultó una liquidación definitiva con una deuda a ingresar de 6.429,79 euros. Por consiguiente considera que le estaba vedado a la Administración tributaria realizar nuevas actuaciones inspectoras respecto de estos períodos, no así del de 2014. Considera suficientemente acreditado este extremo merced a la comunicación cuya copia se aporta como documento nº 1 con la demanda, de fecha 23 de mayo de 2013, suscrita por el Jefe del Servicio de Inspección Tributaria, por los conceptos de IAE (1/2010-12/2013), y al acta de conformidad que también se adjunta en la que se contiene una liquidación definitiva por el IAE de esos períodos (2010 a 2013). Con fundamento en lo expuesto sostiene que la inspección iniciada en 2013, dado su carácter general, debería haber determinado la obligación tributaria derivada del IAE en el municipio de Málaga teniendo en cuenta la totalidad de sus actividades económicas y de los elementos integrantes de las cuotas tributarias, que se refieren a la cuota de tarifa municipal, al coeficiente de ponderación, al coeficiente de situación y al recargo provincial. Mantiene por tanto la imposibilidad de regularizar de nuevo el objeto de aquellas actuaciones inspectoras y cita en apoyo de su pretensión una resolución del TEAC de 19 de octubre de 2012.

A mayor abundamiento sostiene que los acuerdos sancionadores que fueron





impugnados deben ser anulados por cuanto no se ha probado la existencia de culpabilidad en su conducta, pues las resoluciones se han limitado a reproducir un texto estereotipado a fin de justificar este punto. Por último refiere que la infracción no puede ser calificada como grave porque tener en cuenta la ocultación para la graduación de la infracción está proscrito sí, lo que a juicio de la Administración se revela como tal ocultación, ya es un elemento integrante del tipo infractor: en este caso el dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta presentación de la declaración. Para apoyar sus consideraciones sobre este último extremo cita unas sentencias de la Audiencia Nacional (de fechas 13 de marzo de 2001 y 23 de marzo de 2000).

El Sr. Abogado del Estado se opuso a lo pretendido de contrario con base en que las actuaciones inspectoras concluidas en 2013, aunque tuvieron alcance general y se refirieron también al IAE, no pudieron liquidar el impuesto por una actividad que ni siquiera había sido dado de alta mediante la correspondiente declaración censal, esto es, había sido ocultada durante años, y en concreto desde el año 2007. Añade que se trata de un tributo de carácter real, cuyo hecho imponible está vinculado al mero ejercicio de una actividad económica, sin referirse el legislador al sujeto pasivo, lo que debe llevar a entender que las manifestaciones de capacidad económica de la mercantil recurrente, las que resultan de la actividad ejercida en la Avenida Comandante García Morato, que sí fueron objeto de inspección, y las que resultan de la actividad ejercida en la carretera A-7501, Puente del rey, son distintas, de modo que nacen obligaciones tributarias también diferentes y separadas. Todo ello deviene en que el efecto preclusivo del procedimiento inspector tramitado en 2013 no pueda impedir la regularización efectuada mediante el procedimiento de 2014, por tratarse de objetos distintos –obligaciones tributarias distintas-.

Por último aduce que al existir elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no fue posible durante el procedimiento, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la LGT, la liquidación dictada habría tenido el carácter de provisional, máxime cuando la falta de comprobación de la actividad económica ejercida en la carretera A-7501 obedece a que su titular la mantuvo oculta.

En relación con los acuerdos sancionadores considera que la mencionada ocultación de la realización misma de la actividad hace que pueda apreciarse una conducta dolosa.

La defensa del Ayuntamiento de Málaga se opuso también a lo pretendido de contrario con fundamento en que las actuaciones inspectoras de 2013 se refieren a la actividad realizada en otro establecimiento dedicado a la misma actividad puesto que respecto del comprobado en 2014 no se había realizado el alta censal. Se adhiere por lo demás a los razonamientos expuestos por el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda.

**SEGUNDO.-** Con carácter previo a la resolución del fondo del asunto conviene partir de la secuencia de hechos que interesan al caso:

En fecha 14 de julio de 2015 se dictó acta de disconformidad por la Oficina





Gestora competente, tras la realización de unas actuaciones inspectoras iniciadas el 9 de abril de 2014, en la que consta que la entidad hoy actora ejerce en el domicilio Camino Puente del Rey, 50, de Málaga, la actividad de alquiler de automóviles sin conductor, sección 1ª, epígrafe 8541, y se establece un deuda a ingresar de 18.818,10 euros por los años 2012 y 2013. Consta también que se dictó acta con la liquidación nº 2224576 por la tasa de recogida de basuras de esos períodos por una deuda de 9.286,50 euros. Se inicia acto seguido un procedimiento sancionador (nº 2015/2765) que culmina con la imposición de una sanción en fecha 6 de octubre de 2015 de 9.502,22 euros una vez considerada la existencia de perjuicio económico para la Hacienda municipal dado el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía que debió ingresarse (el 100%), lo que determinó el incremento de la sanción en 25 puntos porcentuales. Por último se tramita un segundo expediente sancionador (nº 2015/2823) que terminó por resolución en la que se impone sanción de 3.035,44 euros (aunque el TEARA se refiere a una sanción de 1.643,87 euros consta en el expediente que esta es por tasa de basura, no por el IAE).

Interpuestas reclamaciones económico-administrativas contra el alta censal acordada por el Ayuntamiento de Málaga en el IAE por la actividad ejercida en el epígrafe de alquiler de vehículos 854.1 y contra las resoluciones aprobatorias de la liquidación que derivan del acta de disconformidad dictada en el procedimiento inspector nº 2014/001895 (IAE de los ejercicios 2012 y 2013) y de las sanciones impuestas, que fueron acumuladas, las mismas fueron desestimadas por el TEARA en la resolución que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo con base en que no resulta acreditado que se hubiera regularizado anteriormente por la Inspección tributaria el mismo concepto y períodos, lo que hubiera impedido a la Administración entrar a comprobar su situación tributaria en el IAE. En concreto considera este órgano que no es posible que unas actuaciones iniciadas el 12/09/2013 terminaran el 07/08/2013, así como que en todo caso los expedientes que fueron tramitados estaban referidos a un concepto diferente cual es la tasa por licencia de apertura. Respecto de los acuerdos sancionadores entiende que no puede apreciarse que su falta de motivación haya causado ninguna indefensión a la reclamante, pues pudo ejercitar su defensa tanto ante la oficina gestora como en la vía económico-administrativa al haber sido identificados, aunque escuetamente, los elementos que sirvieron para determinar cada sanción, y en particular la falta de presentación de la declaración a que estaba obligada. Sostiene esta resolución a continuación que en este caso sí concurre la culpabilidad necesaria para poder sancionar al haberse dejado de presentar de forma completa y correcta la declaración del IAE sin que existiera ninguna causa de exclusión de la responsabilidad. Termina por confirmar los acuerdos impugnados por cuanto entiende asimismo, como hizo el órgano sancionador, que sí hubo ocultación de datos, pues existe en todo caso esta ocultación en virtud del artículo 184.2 de la Ley General Tributaria (LGT) cuando se constata la falta de presentación de la declaración, con lo que reputa también correcto el incremento de las sanciones en un 25 por ciento.

**TERCERO.-** La primera cuestión a resolver se contrae por tanto a si es posible incoar un nuevo procedimiento inspector en el año 2014 cuando se habían realizado actuaciones inspectoras en el año 2013 con carácter general al obligado para los ejercicios 2010 a 2013 del IAE.





En este punto lo primero que ha de advertirse es que la resolución del TEARA incurre en un error cuando asevera que es imposible que unas actuaciones cuyo inicio sitúa el 12/09/2013 terminaran el 07/08/2013. Examinado el expediente administrativo se constata que este error es fruto de que la comunicación que se presentó por la hoy actora junto con su reclamación económico-administrativa no coincide con la aportada con la demanda, pues se trataba de una comunicación de inicio del procedimiento de inspección por el concepto "licencia de apertura: IAE (1/2010-12/2013)" emitida a fecha 12 de septiembre de 2013.

Sí puede constatarse ahora, merced a la documental aportada por la recurrente que obra en los autos, que se iniciaron actuaciones inspectoras de alcance general al objeto de comprobar la situación tributaria por el concepto de IAE, ejercicios 2010 a 2013, en fecha 28 de mayo de 2013.

Por lo tanto la cuestión a dilucidar es si esas actuaciones inspectoras, que culminaron en un acta de conformidad de fecha 7 de agosto de 2013, y que se circunscribieron a la actividad realizada en el domicilio situado en la Avenida Comandante García Morato, 75, de Málaga, hacen que quede proscrita la tramitación de un nuevo procedimiento inspector con objeto también del IAE, ejercicios 2012 y 2013, aunque referido a una actividad distinta, también de alquiler de vehículos, pero la desarrollada en Carretera A-7051, Camino Puente del Rey, Málaga, de la que no tenía conocimiento la Administración al no haber sido dada de alta por la empresa.

A fin de dar respuesta a este interrogante debe partirse de lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley 58/2003, General Tributaria, intitulado "Alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección":

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.
2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.
3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta Ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias".

El art. 101.2 de la LGT por su parte, distingue entre liquidaciones definitivas y provisionales, añadiendo en el apartado 3, letra a), que tendrán la consideración de definitivas "las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e





investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria", para después, en su apartado 4, letra a), sostener que dichos procedimientos pueden concluir en liquidaciones provisionales entre otros casos, "cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieren sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente".

Se advierte entonces, que las causas que impiden que un procedimiento de inspección de alcance general termine con una liquidación definitiva y permiten hacerlo con liquidaciones provisionales, quedan referidas, bien a supuestos en que existen elementos comunes a dos obligaciones tributarias diferentes pero que se hallan conectados entre sí, de manera que la comprobación provisional (o la no comprobación) de unos impide la íntegra comprobación de la obligación investigada; bien, a supuestos en que tratándose de una misma obligación tributaria no es posible la completa investigación de todos sus elementos y, por lo mismo, el dictado de una liquidación definitiva en el procedimiento de inspección.

En el primero de los casos que la LGT describe, los elementos de la obligación tributaria que es objeto de inspección de alcance general no pueden entrar a investigarse en su plenitud por existir elementos de esa obligación que se hallan conexos con los de otra obligación tributaria distinta; esto es, lo que impide el dictado de una liquidación definitiva en el procedimiento de inspección es la existencia de una conexión cualificada entre elementos comunes a diferentes obligaciones tributarias. Así sucede como describe el precepto legal analizado, por ejemplo, cuando los elementos de la obligación que se pretende liquidar se hallan en relación con los relativos a otra obligación que está por determinar por la Administración; o bien, cuando la Administración ha regularizado una determinada obligación tributaria dictando liquidación provisional relacionada con aquella otra que está siendo objeto de inspección tributaria, o en fin, cuando habiéndose dictado liquidación definitiva de la obligación cuyos elementos se hallan conexos con la ahora investigada en procedimiento de inspección, aquella no ha alcanzado firmeza por hallarse pendiente de recursos de revisión.

El segundo de los supuestos recogido en el último inciso de la letra a) del art. 101.4 LGT se está refiriendo a un procedimiento de inspección seguido para una misma obligación tributaria que, integrada por diversos elementos, alguno de ellos impide llevar a término la comprobación administrativa definitiva.

Pues bien, lo que resulta incuestionable es que la Administración tributaria en este caso no podía contar cuando se realizó la primera inspección con todos los elementos de juicio para la completa investigación de todas las actividades que dieran lugar al devengo del IAE por no haber sido dada de alta una de ellas, la realizada en la carretera A-7501, Puente del rey. No obstante, no puede ser esta la ratio decidendi de esta sentencia, pues es evidente que cuando la ley prevé un efecto preclusivo en los casos en que las actuaciones inspectoras hayan tenido alcance general este no puede enervarse aunque la





Administración descubra nuevas deudas pendientes derivadas de la misma obligación tributaria. Máxime en este caso en que se dictó expresamente liquidación tributaria definitiva en el primer procedimiento inspector.

Ahora bien, al tratarse de un impuesto real, ex artículo 78.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, que no tiene en cuenta en la determinación de su hecho imponible la naturaleza del sujeto pasivo, ha de convenirse con el Abogado del Estado en que estamos ante obligaciones tributarias diferentes: una por el impuesto devengado por la actividad desarrollada en la Avenida Comandante García Morato, que sí fue objeto de inspección, y otra por la deuda que resulta de la actividad ejercida en la carretera A-7501, Puente del Rey. De modo que la realización de unas actividades inspectoras con carácter general respecto de la primera actividad puede dar lugar, y de hecho así ocurrió, a una liquidación definitiva respecto del IAE devengado por el ejercicio de aquella, pero no puede prohibir a la Administración realizar distintas actuaciones respecto de otras actividades de las que tenga posterior conocimiento aunque el sujeto pasivo sea el mismo. Diferente conclusión se alcanzaría de tratarse de un impuesto personal como los que gravan la obtención de rentas por las personas físicas (IRPF) o jurídicas (IS), en cuyo caso el dictado de una liquidación definitiva fruto de actuaciones de carácter general impediría abrir nuevas actuaciones en relación con la obligación tributaria y período comprobado. Pero en el caso que nos ocupa, aunque se trate de períodos idénticos (2012 y 2013), no estamos ante una sola obligación tributaria, pues se trata de tributos independientes que nacen por la realización de dos actividades económicas diversas.

En definitiva, nos encontramos ante obligaciones tributarias distintas y separadas, que nacen por el mero ejercicio de dos actividades económicas en dos locales diferentes, siendo indiferente que se realicen por el mismo sujeto pasivo, y, por este motivo, las actuaciones de inspección realizadas con objeto de una de ellas no puede impedir que a posteriori, cuando la Administración tenga conocimiento de la existencia del desarrollo de otra actividad económica que había sido ocultada, incoe un nuevo procedimiento inspector a fin de comprobar todos los elementos de esa obligación, de dar de alta censal la actividad, dictar las liquidaciones que procedan de los períodos no prescritos y, en su caso, ordenar la apertura de un procedimiento sancionador.

**CUARTO.-** Llegado este punto debemos advertir que tampoco podrá tener acogida lo alegado por la actora acerca de que no se ha motivado la existencia de la culpabilidad en las resoluciones sancionadoras.

En lo tocante a la culpabilidad del recurrente, debe partirse de que el principio de culpabilidad y su equivalencia procesal, la presunción de inocencia, son introducidos en nuestro sistema punitivo mediante el artículo 24.2 de la Constitución, eliminándose todo vestigio del concepto de responsabilidad objetiva que recogiese la normativa preconstitucional en la regulación, por lo que a este asunto interesa, de las infracciones tributarias. La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, sostuvo que *"no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular"*,





además de que "toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados... y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos". Resultando sobradamente conocido este hecho, a juicio de esta Sala resulta suficientemente probada la culpabilidad y, en concreto, la existencia de un nexo entre los elementos objetivo y subjetivo del injusto del que se deduce la intencionalidad del imputado, y así ha sido justificado por la Administración sancionadora.

La última jurisprudencia del Tribunal Supremo, aún más exigente, ha establecido que "El órgano competente para sancionar, el que tiene atribuida la potestad sancionadora, es al que le viene impuesta la justificación y motivación sobre la concurrencia de culpabilidad, lo que no puede ser suplido ni por el órgano económico administrativo, ni por el judicial.

*No puede considerarse probada la existencia de culpabilidad por el mero hecho de no haber existido una interpretación razonable de la norma, y no es suficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 179.2 Ley 58/2003, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad por lo que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.*

*Tampoco cabe basar la culpabilidad en que el obligado tributario 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.*

*Sobre las circunstancias personales de infractor se ha dicho que no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición, sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables; lo que no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 CE es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas - aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida,*







*aunque errónea, puede entenderse como razonable.*

*El hecho de que se haya tenido que iniciar y tramitar un procedimiento inspector para descubrir los hechos, en nada absolutamente incide sobre el elemento culpabilidad, que, claro está, es anterior al procedimiento y ajeno en su existencia a que haya o no procedimiento al efecto". (STS de 5 de diciembre de 2017, recurso de casación 1727/2016).*

En el caso que nos ocupa, no es posible invocar ausencia de culpabilidad por apreciarse por parte del recurrente una falta absoluta de diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones censales y tributarias respecto de la actividad ejercida en la carretera A-7501, Puente del Rey. Puede por consiguiente apreciarse al menos negligencia en el cumplimiento de estas obligaciones, y en concreto la de dar de alta la actividad y practicar las liquidaciones correspondientes. La negligencia, grado de culpabilidad bajo el que la ley permite sancionar las infracciones, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario -en este sentido, STS de 30 de mayo de 2008-; y en el presente caso no hay duda de que la entidad recurrente, que ya ejercía una actividad de alquiler de vehículos en otro local, conoce sobradamente la necesidad de dar de alta la nueva actividad en el epígrafe correspondiente y de practicar las liquidaciones del impuesto. Existiendo el elemento subjetivo del injusto en la conducta del recurrente, y no pudiendo ampararse la conducta de la parte actora en ninguna norma cuya interpretación pudiera dar lugar a una discrepancia razonable que permitiera entender una excepción en el cumplimiento de sus obligaciones de liquidación e ingreso, no puede prosperar la pretensión de la actora.

Resta decir que, del examen del expediente administrativo, se deduce que la Administración motivó suficientemente este extremo, pues ya en la propuesta de resolución sancionadora, frente a la que no se hicieron alegaciones por la mercantil y que fue por tanto confirmada, se consignó, previa cita del artículo 179.2 de la LGT, que en este caso se apreciaba una omisión de la diligencia exigible en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por el presunto infractor, al no haber procedido a la presentación completa y correcta de la correspondiente declaración ni al ingreso de la deuda tributaria. Por lo que se considera que el obligado no ha actuado con el cuidado y atención exigibles para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que lleva a estimar la concurrencia de dolo o culpa. A lo que añade que tampoco es posible apreciar en este caso ninguna causa de exclusión de responsabilidad.

En conclusión, la motivación ofrecida por la Administración sancionadora en este caso ha sido completa, al haber quedado suficientemente probada la existencia del elemento subjetivo del injusto y haberse justificado en los términos antes recogidos.

**QUINTO.-** En relación con la cuantificación de la sanción, lo único que se discute por la actora es que haya sido tomada en consideración la existencia de ocultación de datos a la Administración municipal en aplicación de lo establecido en el artículo 184.2 de la LGT.





Dispone este precepto, dedicado a la calificación de las infracciones tributarias, lo siguiente:

“1. Las infracciones tributarias se calificarán como leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los artículos 191 a 206 de esta Ley.

Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto del apartado 6 del artículo 191 de esta Ley .

2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por 100.”

Es incuestionable en este caso que, a tenor de la definición trascrita, ha habido ocultación, pues ni siquiera se dio de alta la actividad a la que se refieren las sanciones y que se venía ejerciendo desde hacía años, y por consiguiente tampoco se presentaron liquidaciones por el concepto del IAE. A lo que hay que añadir que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción es del 100 por 100.

Por último, tampoco puede prestarse aquiescencia al demandante sobre que el tipo infractor en que se subsume la conducta ya contemple la ocultación y no pueda ser tenida en cuenta por tanto esta circunstancia para la calificación de la infracción. El tipo descrito en el artículo 191.1 no es otro que el de “dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo”, que como puede apreciarse no incluye en su definición la concurrencia de ocultación. Es más, este mismo precepto contempla acto seguido (apartado 3) que la infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación, de modo que otorga a esta última la naturaleza de criterio para la calificación de la infracción expresamente.

**SEXO.-** Los motivos expuestos nos llevan a desestimar el recurso interpuesto, con expresa imposición de costas a la parte recurrente conforme a lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción, si bien quedan limitadas, en uso de la posibilidad que ofrece el apartado 4 de este precepto, a la cantidad de 1.500 euros por lo que se refiere a gastos de asistencia letrada de las demandadas.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente





**FALLAMOS**

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad "GOLDCAR SPAIN, S.L.", contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, sala de Málaga, de 22 de diciembre de 2016, dictada en las reclamaciones nº 29/957/2016, 29/961/2016 y 29/3089/2016, que se confirma por ser ajustada a derecho. Con expresa imposición de costas a la parte actora en los términos expuestos en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del art. 248.4º de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, limitado exclusivamente a las cuestiones de derecho, siempre y cuando el recurso pretenda fundarse en la infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, y hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. Para la admisión del recurso será necesario que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, de conformidad con los criterios expuestos en el art. 88.2 y 3 de la LJCA. El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, y seguirá el cauce procesal descrito por los arts. 89 y siguientes de la LJCA. En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de este.

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

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



