



SENTENCIA Nº 5914/22
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA
RECURSO Nº 71/21

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:

PRESIDENTE

D.MANUEL LOPEZ AGULLO

MAGISTRADOS

D^a. TERESA GÓMEZ PASTOR

D.CARLOS GARCIA DE LA ROSA

SECCION FUNCIONAL 1^a

En la ciudad de Málaga, a 22 de diciembre de 2022.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo en Málaga (Sección 1^a) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, el recurso contencioso-administrativo número 71/21 en el que son parte, de una como recurrente, la mercantil ESPECIAS EL RELOJ SL representada por el Procurador de los Tribunales D. Miguel Ángel Ortega Gil y por la parte demandada el TRIBUNAL ECONOMICO REGIONAL DE ANDALUCÍA-Sala de Málaga-(TEARA) representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente la Ilma Sra.Magistrado D^a. Teresa Gómez Pastor , quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO . Por la Procuradora de los Tribunales D. Miguel Ángel Ortega Gil, en nombre y representación de la mercantil referida se presentó escrito interponiendo recurso contencioso-administrativo contra la resolución dictada por el TEARA-Sala de Málaga ,de fecha 9 de octubre de 2020 por la que se vino a estimar en parte la reclamación económico administrativa interpuesta contra la resolución desestima teoría dictada por el Organismo Autónoma de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga de los recursos de reposición interpuestos contra:

- 1.- El alta en el censo correspondiente al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) epígrafe 612.9 en el municipio de Málaga.
- 2.- Liquidación girada correspondiente al IAE epígrafe 602.9 en el municipio de Málaga, ejercicios 2016 a 2019 (cuota de tarifa). Y por último contra las sanciones interpuestas por el mismo concepto y periodos.

SEGUNDO . Teniendo por interpuesto el recurso, se acordó su tramitación conforme a las normas establecidas para el procedimiento en primera o única instancia en el Capítulo I del Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción



Contencioso-Administrativa, habiéndose presentado en tiempo y forma la demanda y sus contestaciones, y una vez acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicada toda la que declarada pertinente pudo cumplimentarse dentro del período probatorio, las partes formularon sus escritos de conclusiones, quedando conclusos los autos para sentencia y pendientes de señalamiento para votación y fallo, que ha tenido lugar en el día fijado al efecto.

TERCERO.-Con fecha 2 de noviembre de 2022 por esta Sala se acordó en base al artículo 65.2 de la Ley Jurisdiccional dar traslado a las partes a los efectos de que se pronunciarán sobre la posible falta de competencia del Tribunal Económico Regional de Andalucía para el conocimiento de la reclamación. Evacuando las partes el trámite con el resultado obrante en autos y que damos por reproducido.

CUARTO.-En la tramitación de los autos se han cumplido las prescripciones legales excepto determinados plazos procesales por el cúmulo de asuntos pendientes ante esta Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Constituye el objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el TEARA, la resolución dictada por el TEARA-Sala de Málaga de fecha 9 de octubre de 2020 por la que se vino a estimar en parte la reclamación económico administrativa interpuesta contra la resolución desestimatoria dictada por el Organismo Autónoma de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga de los recursos de reposición interpuestos contra:

1.- El alta en el censo correspondiente al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) epígrafe 612.9 en el municipio de Málaga.

2.- Liquidación girada correspondiente al IAE epígrafe 602.9 en el municipio de Málaga, ejercicios 2016 a 2019 (cuota de tarifa). Y por último contra las sanciones interpuestas por el mismo concepto y periodos.

Y ello en base a estimar dicho Tribunal Económico en primer lugar y en cuanto a lo que se refiere a la fecha de alta que efectivamente tal y como se mantuvo por la, hoy recurrente, la misma ha de situarse a 1 de enero de 2017. Sin embargo por el contrario en relación a la reclamación económico administrativa respecto los otros dos extremos concluye en la desestimación de la misma por entender que no resulta de aplicación la exención contenida en el artículo 82.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; al estimar que la mercantil recurrente desarrolla una actividad económica igual a la desarrollada por uno de sus socios fundadores. Manteniendo la procedencia de la sanción impuesta a excepción de la correspondiente a la anualidad 2016 toda vez que estimó que el alta se produjo con efectos 2017 y 2018.

Fundamenta la parte recurrente su pretensión en esta vía jurisdiccional, en reiterar la procedencia de la exención por venir a considerar que la circunstancia de que uno de los socios con un 10% del capital social ejerciera a título individual una actividad similar no puede impedir la aplicación de la exención toda vez que la sociedad no sucedió





empresarialmente en la misma actividad. Alegando por lo que se refiere a la sanción la falta de culpabilidad.

El Abogado del Estado mantiene el ajuste derecho de la resolución objeto del presente recurso reiterando que no procede la aplicación de la exención pretendida toda vez que existe constancia en el expediente administrativo de la documentación obrante en el mismo que no estamos ante un sujeto pasivo que inicia su actividad sino que ésta se inició con anterioridad desde el año 1944 que ha pasado por varias generaciones familiares siguen explotada personalmente por varios de los socios en concreto el matrimonio formado por [REDACTED] y [REDACTED] que constituyeron una sociedad siguiendo con la explotación familiar de venta de especies al por menor y al por mayor.. Manteniendo igualmente la procedencia de la sanción

Por su parte el Ayuntamiento de Málaga, en su calidad de parte codemandada, igualmente estima la corrección de la resolución objeto del presente recurso y ello en base igualmente a la documental que obra en el expediente administrativo.

SEGUNDO.-Hemos de abordar en primer lugar la cuestión que fue sometida a las partes de conformidad con el artículo 65.2 de la Ley Jurisdiccional y en tal sentido hemos de convenir con las partes en que efectivamente el conocimiento de la reclamación económico administrativa le correspondía al Tribunal Económico Administrativo de de conformidad con el artículo 91.4 del Real Decreto Legislativo dos/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y artículo 15 del Real decreto 243/1995 de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del IAE y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto y teniendo en cuenta que lo que vino a resolver dicho Tribunal Económico no tenía como objeto la resolución sobre el alta en el censo del IAE durante un periodo de tiempo, tratándose por tanto de decisiones que afectan al censo del impuesto en los periodos 2017 2018, esto es alta o no alta, por lo que efectivamente la revisión de la misma compete al Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía. Pues bien efectivamente tratándose de cuestiones relativas a factores que determinan la inclusión o no en el censo del impuesto los años 2016 a 2018. Efectivamente resulta competente dicho Tribunal.

TERCERO .-Pues bien centrados los términos del debate hemos de comenzar partiendo de los datos fácticos e incontrovertidos por obrar en el expediente administrativo relativos a que con fecha 27 de octubre de 2016 el matrimonio formado por [REDACTED] y [REDACTED] y de otro los cónyuges [REDACTED] y [REDACTED] (hija de los anteriores y [REDACTED] (hijo y hermano respectivamente de los anteriores, constituyen la sociedad dedicada al comercio al por menor de productos alimenticios. Siendo administradores mancomunados [REDACTED] y [REDACTED].

Como domicilio social se señala en sus estatutos C/ Veracruz número 38 , Polígono Industrial San Luís. De acuerdo con sus estatutos el objeto social es la venta al por mayor y al por menor de productos alimenticios y en especial de especias, condimentos, golosinas, hierbas aromáticas.....





Consta igualmente el contrato de arrendamiento de nave industrial suscrito entre el matrimonio anteriormente referido () socios minoritarios y los administradores mancomunados de la mercantil () según el uso del local debe destinarse almacenaje de especias y condimentos. Consta igualmente que el almacén arrendado tenía como destino anterior también almacenaje, mezcla de especias esto es la misma actividad. Así se señala en la página web de la empresa.

Y consta, igualmente en el expediente que los administradores mancomunados otorgaron poder a favor de (), el socio minoritario y que venía directamente explotando la sociedad.

CUARTO-Partiendo de la anterior hemos de tener en cuenta que el artículo 82 del TRLHL en su párrafo primero establece que están exentos del impuesto: "...b.- Los sujetos pasivos que inician el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrollen aquélla. A estos efectos no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando ésta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.

Luego de dicho precepto se desprende que lo que trata es de beneficiar a las empresas que inició su actividad en el ámbito concreto de la actividad económica empresarial respecto de la cual se va a girar el IAE. Luego de los documentos obrantes en el expediente administrativo hemos de concluir en que no estamos ante un sujeto pasivo que inicia su actividad sino que ésta se inició con anterioridad toda vez que desde hace muchos años ha pasado por varias generaciones familiares si bien explotadas personalmente por varios de los socios concretamente por el matrimonio formado por () Y () que constituyeron una sociedad siguiendo con la explotación familiar de venta de especias al por menor y al por mayor. Luego no puede aplicarse la exención fijada en el precepto anteriormente expuesto toda vez que la actividad se venía ya desarrollando bajo otra titularidad. Siendo esclarecedor el contenido de la explicación que de la actividad de la empresa se contiene en su página web aportada como documento número uno por la parte codemandada..

Por tanto resultan acreditados los datos observados por el Inspector en el acta de conformidad con los datos obrantes en el expediente y que nos conducen a convenir con la resolución recurrida en el sentido de que no estamos ante una nueva actividad económica susceptible de exención, sino de la misma rama de actividad que se desarrolla bajo una nueva forma societaria, concretamente una empresa familiar en la que participan también como socios los anteriores fundadores de la empresa.

Convenir ,igualmente ,con la parte codemandada que de conformidad con el art. 144.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que establece que "las actas extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos que hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario". Estimando esta Sala que dicha presunción de certeza de la que goza el acta no ha sido desvirtuada por la parte recurrente.





QUINTO.-Hemos de abordar a continuación la cuestión relativa a la sanción que también es objeto de impugnación por la parte recurrente y que determina la solicitud en el suplico de la demanda de que se anule por falta de culpabilidad y con carácter subsidiario se reduzca su importe sobre la base de la cuota resultante tras la anulación del año 2016.

Pues bien, el principio de culpabilidad está recogido en el *art. 183.1 de la Ley General Tributaria* al proclamar que "*son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el *Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio*.

La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la mencionada *sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional* al afirmar que "*no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere*", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del *Tribunal Supremo en sentencias de fechas 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008*, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la *sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008*, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

Además, en lo que ahora importa, la *sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010* afirma que "*el principio de presunción de inocencia garantizado en el*





art. 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". Y también proclama 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 corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya 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".

La doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre la motivación de las sanciones tributarias se sintetiza en la sentencia de fecha 2 de noviembre de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3256/2016), que argumenta lo siguiente:

"(...) cuando se recurre una sanción por la inexistencia de culpabilidad o/y su nula o deficiente motivación, de acuerdo con asentada doctrina de esta Sala y Sección, no hay que atender en la impugnación a las consideraciones contenidas en las Resoluciones del TEAC o el TEAR, ni siquiera a los razonamientos del órgano judicial, sino sólo y exclusivamente a la fundamentación que se contiene en el acuerdo sancionador y, en su caso, en la medida en que está dictado por el mismo órgano, en el acuerdo por el que resuelve el recurso de reposición. En efecto, como subraya la Sentencia de 13 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 2351/2009), FD Cuarto, la existencia de culpabilidad debe aparecer "debidamente fundada en la resolución administrativasancionadora" [Sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto], de tal forma que "desde la perspectiva de los citados arts. 24.2 y 25.1 CE " lo que debe analizarse es si "la resolución administrativa sancionadora" contenía "una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor" [Sentencia de 6 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 427/2005), FD Octavo], pues "sólo al órgano competente para imponer las sanciones tributarias le corresponde satisfacer las exigencias de motivación que dimanen de los arts. 24.2 y 25 CE " [Sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto].

(...)

a) En efecto, en primer lugar, este Tribunal viene insistiendo, al menos desde la citada Sentencia de 6 de junio de 2008 , en que no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria. En particular, hemos puesto de manifiesto que las sanciones tributarias no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de





cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), FD Tercero ; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto]. En efecto, "no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción ", sino que "[e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora" [Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 5031/1997), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997), FD Segundo ; de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto; y de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero].

En particular, hemos dejado muy claro que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad". Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD6)" [Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Sexto; la misma doctrina se encontrará, entre muchas otras, en la Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Quinto ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto, A); de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto].

En suma, inferir la existencia de simple negligencia del mero hecho de que (...) incumpliera las normas tributarias al dejar de ingresar (...) desconoce las exigencias que dimanarían de los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia.

b) Otro de los motivos por los que en el acuerdo sancionador se aprecia la existencia de culpabilidad precisa para sancionar es porque la mercantil actora debía conocer sus obligaciones tributarias, entre otras cosas, porque su Consejero Delegado es Notario.

Pero, de acuerdo con reiterada jurisprudencia de este Tribunal, es rechazable





que "pueda negarse que la sociedad recurrente haya hecho una interpretación razonable por el simple hecho de que tenga "experiencia", disponga de "suficientes medios" y esté "asistida de profesionales jurídicos"". Y es 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 (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), 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" [Sentencias de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo ; de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FD Cuarto; de 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004); y de 4 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4693/2007)]. En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, 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 art. 25 CE [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD 4], 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" (Sentencia de 26 de septiembre de 2008 , cit., FD Cuarto). En idénticos términos pueden consultarse, entre otras muchas, las Sentencias de 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995); de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Duodécimo ; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Séptimo ; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto ; de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 963/2003), FD Séptimo ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto ; de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero ; 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004), FD Undécimo ; de 26 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 440/2005), FD Undécimo ; de 1 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 2973/2005), FD Octavo D); de 18 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4082/2007), FD Quinto ; de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero ; y de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero.

(...)

c) Finalmente, el acuerdo sancionador fundamenta también la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar en que no se aprecia "la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT".

Sin embargo, esta fundamentación de la culpabilidad por exclusión, según la jurisprudencia de esta Sala y Sección, tampoco resiste una valoración desde la





perspectiva de los arts. 25.1 y 24.2 CE

En efecto, como hemos señalado en multitud de pronunciamientos, la simple afirmación de que no concurre, en particular, la causa del actual art. 179.2.d) de la LGT de 2003 (anterior art. 77.4.d) de la LGT 1963) "porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia" [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en términos parecidos, Sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD QuintoB)]. Como también hemos declarado que afirmar que no concurre, en general, alguno de los supuestos del art. 179.2 de la LGT (anterior art. 77.4 de la LGT), "es insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (en la actualidad, de los arts. 103.3, 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003, y del art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art.24.2 CE "[Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero].

Y en ambos casos hemos dicho que "no es suficiente para fundamentar la sanción " porque "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 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 -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003, dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere 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" [Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto, in fine; reiteran esta doctrina, entre otras muchas, las Sentencias de 18 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo; de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto; de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734/2005), FD Octavo; de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Sexto; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Sexto; de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1194/2006), FD Cuarto; de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 4493/2003, 6567/2003, 9693/2003 y 10237/2004), FD Quinto, Octavo,





Séptimo y Duodécimo, respectivamente; de 21 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3542/2003), FD Sexto; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto C); de 23 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3121/2003), FD Tercero; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 6058/2003 y 2422/2003), FFDD Quinto B) y Cuarto C), respectivamente; de 10 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 5023/2006), FD Sexto; de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo; de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núms. 4012/2005 y 5020/2006), FD Quinto; de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto B); de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D); de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero; de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero; de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); y de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto].

En fin, abundando en la misma idea, por lo que refiere, en particular, a la "claridad de la norma" incumplida como fundamento de la culpabilidad, hemos subrayado que la claridad de las normas "no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente" [Sentencias de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto, D); y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD TerceroC)]; que "no cabe apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara" [Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D)]; que "la claridad del precepto tributario aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción ", y "aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente" [Sentencias 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto C); de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto B); de 11 de abril de 2011 (rec. cas. núms. 1730/2009 y 3768/2008), FD Primero ; y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); en el mismo sentido, la Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero]; que no "puede considerarse suficiente a los efectos de respetar los principios de presunción de inocencia y culpabilidad garantizados en los arts. 24.2 y 25.1 de la CE , respectivamente", "afirmar que la normativa y las obligaciones sean claras y terminantes", "sin que quepa apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara" [Sentencia de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto]; o, en fin, que "incluso en el supuesto de que la norma fuese clara", "ello no es requisito suficiente para la imposición de sanción " [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en el mismo sentido, Sentencias de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto ; y de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 696/2004), FD Sexto]. (...)"

Por último, en lo que aquí interesa, la *sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de diciembre de 2017 (recurso de casación 1347/2016)*, declara:

"(...) Esa exigencia de motivación, cuya necesaria presencia en toda decisión





sancionadora nadie discute, no se satisface con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (vid. el artículo 183.1 LGT). Por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad (...)"

La jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el sujeto pasivo hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

En el apartado referido a la culpabilidad, el acuerdo sancionador recurrido expresa se limita a hacer una descripción del tipo por el que se impone la sanción pero no concreta ni particulariza ni analiza debidamente las circunstancias del caso y vincula de modo objetivo la comisión de la infracción a la aplicación de la exención, sin incorporar ninguna motivación específica para demostrar la culpa del obligado tributario, lo que resulta incompatible con los principios inspiradores del derecho sancionador.

En definitiva, la resolución impugnada carece de auténtica motivación al no aportar todos los datos necesarios para avalar sus conclusiones, olvidando que no corresponde al supuesto infractor demostrar su inocencia, de manera que no está acreditada la concurrencia del elemento subjetivo necesario para imponer la sanción recurrida.

Luego los argumentos que se acaban de exponer conducen a la anulación de la sanción impugnada en el presente recurso toda vez que en el acta de infracción obrante en el expediente administrativo resulta la no concurrencia de los requisitos exigidos a los efectos de la culpabilidad.

En consecuencia, procede estimar parcialmente el recurso en relación a la sanción impuesta.

SEXTO.- De acuerdo con lo establecido en el *art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción* la estimación parcial del recurso determina la no imposición de las costas de esta instancia a ninguna de las partes, abonando cada una de las partes las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,





FALLAMOS

Estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales D. Miguel Ángel Ortega Gil en nombre y representación de ESPECIAS EL RELOJ SL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía-Sala de Málaga 9 de octubre de 2020, dejando sin efecto el acuerdo sancionador del que trae causa por no ser ajustados a Derecho. Sin efectuar imposición de costas de esta instancia a ninguna de las partes.

Notifíquese esta 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 Europeas 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 al 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 y leída ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente que la redactó de lo que yo la Letrada de la Administración de Justicia doy fe.

