

Tribunal Superior de Justicia de Madrid
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Novena C/ General Castaños, 1 - 28004
33010280
NIG: 28.079.45.3-2011/0023964



(01) 30205287114

Recurso de Apelación 79/2014

Recurrente: AYUNTAMIENTO DE MOSTOLES
PROCURADOR D./Dña.
Recurrido: HOTEL MOSTOLES SL
PROCURADOR D./Dña.

SENTENCIA Nº 1146

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Ramón Verón Olarte

Magistrados:

D^a. Ángeles Huet de Sande

D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez

D^a. Berta Santillán Pedrosa

D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

En la Villa de Madrid a seis de octubre de dos mil catorce.

Vistos por la Sala, constituida por los señores del margen, de este Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el **Rollo de Apelación número 79 de 2014** dimanante del procedimiento ordinario número 96 de 2012 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 33 de Madrid en virtud del recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Móstoles representada por la Procuradora Doña

y asistido por el Letrado Don _____ contra la Sentencia dictada en el mismo. Han sido parte la apelante y como apelada la entidad «Hotel Móstoles S.L.» representado por Procuradora Doña _____ y asistida por el Letrado Don _____

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 18 de octubre de 2013, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 33 de Madrid en el procedimiento ordinario número 96 de 2012 dictó Sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal: « *Que debo estimar y estimo el recurso contencioso administrativo 96/2011 interpuesto por representación de la mercantil Hotel Móstoles SL, contra las resoluciones expresadas en el primer fundamento de derecho de esta sentencia, las cuales se anulan por no ser conformes a derecho. Sin costas.- Así por esta sentencia, lo pronuncio, mando y firmo.- Notifíquese en debida forma esta Sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe recurso de apelación, según lo establecido en el artículo 81 de la LJCA 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa.- Llévase el original de la presente sentencia al libro correspondiente, dejando testimonio de la misma en las actuaciones..»*

SEGUNDO.- Por escrito presentado el día 22 de noviembre de 2.013 por la Procuradora Doña en nombre y representación del Ayuntamiento de Móstoles interpuso recurso de apelación contra la citada resolución formulando los motivos de impugnación frente a la resolución recurrida y terminó solicitando que en su día previos los trámites legales se dictara sentencia por la que estimando el recurso de apelación con expresa revocación de la resolución de instancia en los términos recogidos en la alzada.

TERCERO.- Por diligencia de ordenación de fecha 22 de noviembre de 2.013 se admitió a trámite el recurso y se acordó dar traslado del mismo a la parte demandada, a fin de que en plazo de quince días formulara escrito de oposición al recurso de apelación, presentándose por la Procuradora Doña en nombre y representación de la entidad «Hotel Móstoles S.L.» escrito el día 20 de diciembre de 2.013 formulando oposición al recurso de apelación con base en las alegaciones que tuvo por pertinente y en su día previos los trámites legales se dictara Sentencia por la que se desestimara íntegramente el recurso de apelación interpuesto de contrario, confirmando la resolución recurrida todo ello con expresa condena en costas a la administración apelante

CUARTO.- Por diligencia de ordenación de 2 de enero de 2014 se elevaron las actuaciones a este Tribunal, correspondiendo su conocimiento a esta sección novena realizado quedando las actuaciones concluidas y pendientes de señalamiento para votación y fallo.

QUINTO.- Por Acuerdo de 28 de Julio de 2014 de la Presidenta de la Sala de

lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se realizó el llamamiento del Magistrado Ilmo. Sr. D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez en sustitución voluntaria del Magistrado titular de la Sala Ilmo. Sr. D. Marcial Viñoly Palop siendo aquél designado Ponente de este recurso; señalándose para la deliberación, votación y fallo del presente recurso el día 25 de Septiembre de 2014 a las 10,00 horas de su mañana, en que tuvo lugar.

SEXTO.- En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones de los artículos 80.3 y 85 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa 29/1.998.

VISTOS.- Siendo Magistrado Ponente el Ilustrísimo Señor Don JUAN FRANCISCO LÓPEZ DE HONTANAR SÁNCHEZ, en sustitución del Magistrado Ilustrísimo Señor Don Marcial Viñoly Palop

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Como señala la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 26 de Octubre de 1.998 el recurso de apelación tiene por objeto la depuración de un resultado procesal obtenido en la instancia de tal modo que el escrito de alegaciones del apelante ha de contener una crítica de la sentencia impugnada que es la que debe servir de base para la pretensión sustitutoria de pronunciamiento recaído en primera instancia. La jurisprudencia -Sentencias de 24 de noviembre de 1987, 5 de diciembre de 1988, 20 de diciembre de 1989, 5 de julio de 1991, 14 de abril de 1993, etc.- ha venido reiterando que en el recurso de apelación se transmite al Tribunal "ad quem" la plena competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas, por lo que no puede revisar de oficio los razonamientos de la sentencia apelada, al margen de los motivos esgrimidos por el apelante como fundamento de su pretensión, que requiere, la individualización de los motivos opuestos, a fin de que puedan examinarse dentro de los límites y en congruencia con los términos en que esta venga ejercitada, sin que baste con que se reproduzcan los fundamentos utilizados en la primera instancia, puesto que en el recurso de apelación lo que ha de ponerse de manifiesto es la improcedencia de que se dictara la sentencia en el sentido en que se produjo. Así pues, los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. En este sentido las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de abril y 14 de junio de 1991, indican que *el recurso de apelación no tiene por objeto reabrir el debate sobre la adecuación jurídica del acto administrativo, sino revisar la Sentencia que se pronunció sobre ello, es decir, la depuración de un resultado procesal obtenido con anterioridad, por lo que el escrito de alegaciones del apelante ha de ser, precisamente, una crítica de la Sentencia impugnada con la que se fundamente la pretensión revocatoria que integra*

el proceso de apelación , de suerte que, si esa crítica se omite, se priva al Tribunal ad quem del necesario conocimiento de los motivos por los que dicha parte considera a la decisión judicial jurídicamente vulnerable, sin que se pueda suplir tal omisión ni eludir la obligada confirmación de la Sentencia por otro procedimiento, ya que la revisión de ésta no puede "hacerse de oficio por el Tribunal competente para conocer del recurso". Sin embargo el incumplimiento de dichos requisitos no constituye causa de inadmisión del recurso de apelación sino de desestimación

SEGUNDO.- Respecto de la falta de motivación de la culpabilidad de la conducta imputada, como dice la *Sentencia del la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2012 (dictada en el Recurso de Casación 595/2009) «el requisito de la culpabilidad viene exigido por la propia Constitución, de tal modo que en cualquier caso la Administración deberá probar la culpabilidad. En cualquier caso el gasto ha existido tal como dice la sentencia de instancia, y al no constar probada la culpabilidad en el expediente, procede anular las sanciones impuestas»*

TERCERO.- El punto de partida debe ser, pues, que no hay infracción tributaria sin dolo o simple negligencia, pues como expone la *Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1990, de 26 de abril, « (...) tanto del actual artículo 1 del Código Penal como del citado artículo 77.1 de la LGT ha desaparecido el adjetivo "voluntarias" que seguía a los sustantivos "acciones u omisiones". Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquél término por la expresión "dolosas o culposas", en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento. Pero como se ha dicho, nada de esto ocurre. El propio artículo 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables 'incluso a título de simple negligencia', lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y, de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados.- No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico en su redacción, en el nuevo artículo 77.1 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 » (FD 4, letra A).*

CUARTO.- La Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de de 6 de junio de 2008 (dictada en el Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm.146/2004) afronta la culpabilidad diciendo: « (...) *El principio de culpabilidad, derivado del art. 25 CE, rige también en materia de infracciones administrativas (SSTC 246/1991, de 19 de diciembre, F. 2; y 291/2000, de 30 de noviembre, F. 11), y "excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente" [STC 76/1990, de 26 de abril, F. 4 A); en el mismo sentido, STC 164/2005, de 20 de junio, F. 6]. En el ámbito tributario, dicho principio de culpabilidad se recogía en el art. 77.1 LGT -aplicable al supuesto que enjuicamos-, en virtud del cual "[l]as infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia"; precepto que, como subrayó el Tribunal Constitucional, sólo permitía sancionar cuando se había actuado por "dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia" [SSTC 76/1990, F. 4 A); y 164/2005, F. 6], de manera que más allá de la "simple negligencia", de la "culpa leve", los hechos no podían ser castigados, simplemente [en este sentido, Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2008 (Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 84/2004), FD Cuarto]. En la actualidad, aunque con una fórmula diferente, la misma exigencia debe entenderse que se contiene en el art. 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al establecer, 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" »*

QUINTO.- Por su parte como indican las Sentencias de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2008 (dictada en el Recurso de Casación 7138/2005) y de 18 de septiembre de 2008 (dictada en el Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 317/2004): " *El derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE) supone, entre otras consecuencias, que no pueda admitirse en el ámbito sancionador de la Administración la responsabilidad objetiva, exigiéndose la concurrencia de dolo o de culpa, en línea con la interpretación de la STC 76/90, de 26 de abril, al señalar que aun sin reconocimiento explícito en la Constitución, el principio de culpabilidad puede inferirse de los principios de legalidad y prohibición del exceso (art. 25.1 CE) o de las exigencias inherentes al Estado de Derecho. Por tanto, en el ilícito administrativo y tributario no puede prescindirse del elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa (ad exemplum, SSTs de 12 de enero de 1996, Recurso de Casación 2076/1990, 13 de junio de 1997, Recurso de Casación 9560/1990, 23 de enero de 1998, Recurso de Casación 5397/1992 y 27 de junio de 2006, Recurso de Casación 10089/2003) [FD 2 c)].- (...)- «En nuestro sistema jurídico y en el tributario, en particular, (...), no rige la responsabilidad objetiva o sin culpa, exigiendo la norma al menos la concurrencia de negligencia o, lo que es lo mismo, la falta de la diligencia necesaria o debida" (FD Segundo).*

SEXTO.- Sobre la culpabilidad y su relación con los hechos probados la doctrina sentada por la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 28 de junio de

2012 (dictada en el Recurso de Casación 904/2009), establece: « Esta Sala viene señalando [Sentencias de 10 de noviembre de 2011 (Recurso de Casación núm. 6102/2008), y de 15 de enero de 2009 (Recurso de Casación núms. 4744/2004 y 10234/2004), FFDD Cuarto, Undécimo y Duodécimo, respectivamente] que «la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia en relación con la culpabilidad es, en muchas ocasiones -no siempre-, una cuestión puramente fáctica, y, por ende, no revisable en esta sede [véanse, entre otras, las Sentencias de este Tribunal de 21 de abril de 1999 (Recurso de Casación núm. 5708/1994), FD 1; de 29 de octubre de 1999 (Recurso de Casación núm. 1411/1995), FD Segundo; y de 29 de junio de 2002 (Recurso de Casación núm. 4138/1997), FD Segundo], salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia constantemente este Tribunal [véanse, entre muchas otras, las Sentencias de esta Sala de 9 de febrero de 2005 (Recurso de Casación núm. 2372/2002), FD Cuarto; y de 25 de noviembre de 2003 (Recurso de Casación núm. 1886/2000), FD Sexto; en el mismo sentido, entre las más recientes, véase la Sentencia de esta Sala de 8 de octubre de 2008 (Recurso de Casación núm. 6220/2004), FD Cuarto]». - Pero también hemos precisado en las mismas resoluciones que «no sucede lo mismo cuando lo que en realidad se achaca a la Sentencia es la falta de motivación de la simple negligencia que el art. 77.1 L.G.T, y, en definitiva, el art. 25 C.E, exigen para que pueda imponerse sanciones [en este sentido, Sentencia de 6 de junio de 2008 (Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Cuarto] »; y este es claramente el caso, dado que, como acabamos de señalar, entre otras cosas, la representación de la entidad recurrente pone de relieve que no es válida «una motivación del acuerdo de imposición de sanción que suponga en realidad una inversión de la carga de la prueba, al basarse en afirmaciones genéricas y no en una actividad probatoria previa a la imposición de la sanción», y que «[t]anto el acuerdo sancionador como la Sentencia de instancia afirman la existencia de negligencia atendiendo al importe dejado de ingresar, sin que pueda apreciarse en ello actividad probatoria alguna» (quinto motivo). Esta misma doctrina aparece recogida en Sentencias posteriores, entre las que pueden citarse las de 15 de septiembre de 2011 (Recurso de Casación núm. 3334/2007), FD Tercero B); de 30 de junio de 2011 (Recurso de Casación núm. 6176/2008), FD Tercero; de 14 de abril de 2011 (Recurso de Casación núm. 2507/2009), FD Tercero; de 31 de marzo de 2011 (Recurso de Casación núm. 290/2008), FD Tercero; de 17 de marzo de 2011 (Recurso de Casación núm. 2281/2009), FD Cuarto; de 18 de noviembre de 2010 (Recurso de Casación núm. 4082/2007), FD Quinto; de 4 de noviembre de 2010 (Recurso de Casación núm. 4693/2007), FD Tercero; de 12 de julio de 2010 (Recurso de Casación núm. 480/2007), FD Tercero; de 6 de mayo de 2010 (Recurso de Casación núm. 427/2005), FD Octavo A); y de 4 de febrero de 2010 (Recurso de Casación núm. 9740/2004), FD Décimo. (...) Y debe entenderse que la transcrita no es motivación bastante porque, como ha señalado esta Sala en precedentes pronunciamientos, la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 de la LGT «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 (Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto, in fine; reiteran esta doctrina las Sentencias de 18 de septiembre de 2008 (Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo; de 29 de septiembre de 2008 (Recurso de Casación núm. 264/2004), FD Cuarto; de 6 de noviembre de 2008 (Recurso de Casación núm. 5018/2006), FD Sexto; de 27 de noviembre de 2008 (Recurso de Casación núm. 5734/2005), FD Octavo; de 15 de enero de 2009 (Recurso de Casación núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 25 de junio de 2009 (Recurso de Casación núm. 1444/2005), FD Sexto; de 2 de julio de 2009 (Recurso de Casación núm. 5338/2003), FD Sexto; de 9 de julio de 2009 (Recurso de Casación núm. 1194/2006), FD Cuarto; de 15 de octubre de 2009 (Recurso de Casación núms. 4493/2003, 6567/2003, 9693/2003 y 10237/2004), FFDD Quinto, Octavo, Séptimo y Duodécimo, respectivamente; de 21 de octubre de 2009 (Recurso de Casación núm. 3542/2003), FD Sexto; de 23 de octubre de 2009 (Recurso de Casación núm. 3121/2003), FD Tercero; de 29 de octubre de 2009 (Recurso de Casación núm. 6058/2003), FD 5 B); de 10 de noviembre de 2009 (Recurso de Casación núm. 5023/2006), FD Sexto; de 18 de noviembre de 2009 (Recurso de Casación núm. 4212/2003), FD Octavo; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. núms. 4012/2005 y 5020/2006), FD Quinto]» (FD Cuarto)

SÉPTIMO.- Así pues, para poder determinar la existencia de una infracción tributaria e imponer una sanción, es preciso la existencia de un grado mínimo de culpabilidad, correspondiendo la prueba de la culpabilidad a quien acusa, , pues 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 o la existencia de intención dolosa. 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, como es el caso de la que establece el citado art. 179.2.d) de la Ley 58/2003 (« cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma») En el presente supuesto, la culpabilidad mínima para sancionar que reclama el art. 183.1 de la LGT no aparece cumplida en el Acuerdo de imposición de sanción. En efecto, siendo

el acuerdo sancionador el que, como venimos señalando, en principio, deben contener los datos, actitudes o comportamientos de los que se infiere que la acción u omisión tipificada como infracción tributaria se llevó a cabo por el obligado tributario al menos por simple negligencia, Sentencias de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de [*Sentencias de 22 de octubre de 2009 (dictada en el Recurso de Casación 2422/2003 y de 6 de mayo de 2010 (dictada en el Recurso de Casación 427/2005)*], basta la mera lectura del acuerdo sancionador para constatar que no cumple con las exigencias mínimas que dimanarían del principio de culpabilidad y su necesaria motivación, en la medida en que no razona o explica suficientemente la conducta del sujeto pasivo constitutiva de dolo o culpa, sin valorar la conducta de forma clara e individualizada

OCTAVO.- Así, en todos los acuerdo sancionador a los que se contrae el presente proceso se indica que citado se dice que: *conforme a lo dispuesto en el art. 192.1 de Ley 58/2003 de 17 diciembre, General Tributaria: Constituye infracción Tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no exigen por el procedimiento de autoliquidación salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta Ley. La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes. La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.- TERCERO.- Que el citado art. 192 de la Ley general tributaria señala en sus apartados 2 y 3 lo siguiente: 2.- La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3000 euros o cuando , no exista ocultación, la sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 % .-Será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3000 euros y exista ocultación... La sanción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50% por ciento y se graduará incrementando el línimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del artículo 187 de esta Ley. CUARTO.- Que el artículo 187 b) de la Ley General Tributaria indica que: "El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre: a) la base de la sanción y b) la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida. Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes: a) cuando el perjuicio económico sea superior al 10 % e inferior o igual al 25%, el incremento será de 10 puntos porcentuales b) cuando el perjuicio económico sea superior al 25% e inferior o igual al 50%, el incremento será de 15 puntos porcentuales c) cuando el perjuicio económico sea superior al 50% e inferior o igual al 75%, el incremento sera de 20 puntos porcentuales d) cuando el perjuicio económico sea superior al 75%, el incremento será de 25 puntos porcentuales". QUINTO :Que el art. 188.1 de la Ley General Tributaria, señala que la*

cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá un 30 por ciento en los supuestos de conformidad. Y que el citado artículo en su apartado tercero señala que el importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25% si concurren las siguientes circunstancias: a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley. b) que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción. El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción Que el sujeto pasivo no ha manifestado su conformidad con la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección 29/2009-2" **SEXTO:** En aplicación del art. 192.1 la base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados. En definitiva, el órgano competente para sancionar se ha limitado a imponer una sanción a partir de unas actas pero sin motivar la culpabilidad, sin justificar las razones que permiten apreciar culpabilidad en la conducta de la demandante, sin explicar la causa por la que los hechos descritos eran merecedores de la imposición de una sanción, más allá de regularizar esta situación tributaria.. En consecuencia, es de advertir que la Administración no ha realizado una valoración concreta y circunstanciada de la conducta llevada a cabo por el sujeto pasivo mas que en función del resultado, y no hace ninguna mención de los elementos de la conducta del sujeto pasivo en los que funda su juicio de culpabilidad , a partir de los que pueda inferirse el dolo o culpa del sujeto pasivo, lo que viene a significar que no ha sido acreditada debidamente por parte de la Administración la concurrencia de todos los elementos determinantes de la infracción y, por tanto, debe ser anulada la sanción impuesta, al haber sido apreciada la infracción en función del mero resultado de la conducta llevada a cabo; máxime en el presente caso en el que el actor ha desplegado actividad alegatoria en relación con la ausencia del elemento subjetivo del injusto ello amen de la reciente doctrina jurisprudencial al respecto (véase, a título de ejemplo, la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008), la que, entre otras cosas, establece que **"... es al órgano sancionador a quién 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 cuáles la tesis del infractor es claramente rechazable...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...". Debe además indicarse que dichos defectos en la motivación de la culpabilidad no pueden ser objeto de

subsanación en vía de recurso de reposición sin anular la resolución sancionadora originaria debiendo reconocerse que la resolución de 8 de septiembre de 2012 si trata el tema cuando indica que : *En el curso de las actuaciones inspectoras ha quedado acreditado que el sujeto pasivo no ha presentado la declaración correspondiente del coste real y efectivo de las obras realizadas, al finalizar las mismas según lo previsto en el Art. 16.2 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto, venciendo el plazo para su presentación voluntaria el día 17/11/2007,(elemento objetivo de la infracción) . Por consiguiente, el sujeto pasivo estando obligado por la norma, incumplió con lo establecido en el art. 16.2 de la Ordenanza, y puesto que el sujeto pasivo tiene la obligación de conocer, asesorarse y cumplimentar las exigencias (tanto fiscales como de cualquier otra índole) que conlleva la actividad realizada, no se ha puesto la diligencia media, es decir, aquella que debe poner de ordinario cualquier sujeto tributario para un cumplimiento adecuado de sus obligaciones tributarias lo que nos lleva a una conducta sancionable según la jurisprudencia mencionada. Además, esta conducta ha impedido, salvo por las actuaciones derivadas de la Inspección de los Tributos Municipales, conocer el coste real y efectivo de la obra, el cual únicamente puede ser determinado al finalizar la obra y que no tiene por que coincidir (como ha sucedido en el presente caso) con las cantidades presupuestadas y que son en base a las cuales el contribuyente practica la liquidación provisional Quedando acreditada esta conducta poco diligente del sujeto pasivo es necesario determinar que la misma no esta justificada por alguna de las causas de exclusión de culpabilidad, en concreto la que podría ser aplicable al presente caso que es que su actuación se basara en una interpretación razonable de la norma En relación a esta cuestión señalar que por interpretación razonable se entiende la que está respaldada por una fundamentación objetiva, sin que a tal efecto sea suficiente cualquier tipo de alegación contraria a la postura sostenida por la Administración. El Tribunal Supremo ha establecido que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones no debe ser materia sancionable en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades en su interpretación, siempre que el obligado tributario haya presentado una declaración completa (TS 7/10/98) La existencia de interpretaciones razonables solo se ha de admitir en los casos en los que la redacción del precepto no resulte clara respecto de sus intenciones. De esta forma no se consideran amparadas por esta eximente aquellas conductas de los contribuyentes que si bien puedan ser explicadas de forma mas o menos convincente, se deban entender absolutamente erróneas en su configuración. máxime si la norma que pretenden interpretar es de las que no deja duda de su contenido. La obligación de presentar declaración del coste real y efectivo en el impuesto sobre construcciones viene impuesta por el 16.2 de la Ordenanza, reguladora de la tasa establece que: "A estos efectos, los sujetos pasivos titulares de las licencias, están obligados a la presentación, dentro del plazo de 30 días a contar desde la terminación de las obras o actividades sujetas a esta Tasa, de la correspondiente declaración en la que se determine concretamente las obras realizadas y su valoración, a efectos de su constatación con los que figuran en la Licencia inicial concedida. Su no presentación dará lugar a Infracción tributaria que se sancionará conforme a lo establecido en esta Ordenanza. No es de aplicación la interpretación razonable de la norma ya que no hay interpretaciones divergentes de la normativa vulnerada (art 16.2 de la Ordenanza reguladora del Impuesto que establece*

la obligación del Sujeto Pasivo de la tasa de presentar la declaración de coste real y efectivo al finalizar la obra), que justifiquen, ni siquiera en grado mínimo, el incumplimiento de dicha normativa. La divergencia en relación a las partidas que integran la base imponible de la tasa no supone una divergencia interpretativa en relación a la normativa vulnerada (art 16.2 de la Ordenanza reguladora del impuesto) que justifique, ni siquiera en mínimo grado, el no cumplimiento de la obligación que dicha norma establece (presentación de la declaración de coste real y efectivo al finalizar la obra) . El sujeto pasivo debió presentar y no presentó la correspondiente declaración del coste real y efectivo de la obra al finalizar esta según su criterio y a partir de esa declaración la administración tributaria comprobar si la misma es o no correcta según su criterio. Sin embargo todavía dicha argumentación resulta insuficiente pues no determina si la sanción se impone por omitir partidas de obras no contempladas en el presupuesto que se acompañaba a la solicitud de licencia lo que si supondría ocultación y justificaría la sanción o la valoración de dichas partidas, pues resulta complejo que el sujeto pasivo pueda determinar cuál será el valor que la inspección determinará por cada una de dichas partidas.

NOVENO.- Y decimos esto porque la sentencia apelada *En este caso, la mercantil se acogió a la autoliquidación permitida por el Ayuntamiento al solicitar la licencia urbanística, autoliquidación basada en el presupuesto de la obra visado por el COAM, tal como regula la Ley de Haciendas Locales, licencia que le fue concedida el 8 de febrero de 2006. Es decir, que se ha sancionado a la mercantil actora que acudió al régimen de autoliquidación estando este procedimiento expresamente excluido en el precepto que tipifica la conducta sancionada. A lo anterior debe añadirse que la discrepancia entre el coste real y efectivo de la obra no puede ser objeto de sanción, ya que esta diferencia da lugar a una liquidación por parte de la Administración, tal como hizo el Ayuntamiento en este caso, pero no puede servir para fundamentar una sanción tributaria. En este sentido, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes. En el caso que nos ocupa, tal como se ha señalado, la empresa presentó la autoliquidación que exigen las ordenanzas fiscales al solicitar la licencia de la obra, siendo una cuestión diferente el hecho de que el Ayuntamiento no aceptara el cálculo realizado por la mercantil como coste real efectivo de la obra, ya que lo que se ha sancionado no es la discrepancia en ese cálculo, sino la ocultación de información, puesto que es esta ocultación la que califica la infracción como grave, y no como la leve referida en el artículo 192.2: “o, siendo superior (la base de la sanción), y esa ocultación, elemento subjetivo, no ha sido probada por la Administración. Esta doctrina es congruente con la que se desprende de la Sentencia dictada por la sección segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de este Tribunal Superior de*

Justicia de Madrid el 6 de septiembre de 2012 en el Rollo de Apelación número 915/2012 dimanante del procedimiento ordinario número 6 de 2011 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 10 de Madrid en la que se indicaba que *"(...)cuando nos encontramos ante un supuesto de una infracción Tributaria, ha de acreditarse cumplidamente por la administración que el valor declarado por el obligado tributario, es distinto del coste o precio soportado por el mismo, ocurre así porque el valor medio se obtiene precisamente homogeneizando varios valores, que serán unos superiores y otros inferiores. Para que pueda hablarse de actuación culpable es preciso que se acredite cumplidamente que los precios fijados por el sujeto pasivo se encuentre fuera del mercado es decir fuera de la precio más bajo utilizado para obtener el precio medio. En el expediente administrativo no obra ninguna prueba a este respecto pues aunque en la resolución sancionadora se hace referencia a un informe emitido por el arquitecto jefe del servicio de medio ambiente obras e infraestructuras del Ayuntamiento de San Sebastián de los Reyes lo cierto es que dicho informe no consta en el expediente administrativo sólo figura una hoja de cálculo con unas valoraciones del Ayuntamiento y del contribuyente, donde el mayor valor es el reflejado por el Ayuntamiento de San Sebastián de los Reyes, aunque existe 3 partidas en el que el valor mayor valor es el declarado por el contribuyente. Pero dicha hoja de cálculo no aporta ninguna información para evaluar la forma de obtener el precio medio y por lo tanto los testigos que se han tenido en consideración, fundamentalmente para conocer cuál es la banda de precios tenida en consideración lo que se hace preciso para conocer si el valor declarado se encuentra dentro de dicha banda. Sin dicha prueba no puede apreciarse la existencia de culpabilidad en el obligado Tributario, no existiendo ocultación si se han declarado todas las partidas con los precios abonados, aunque estos difieran por los ulteriormente comprobados por la administración. Por ello ha de estimarse el recurso de apelación y consecuentemente anular el acto administrativo impugnado. Cuando como señala la Sentencia dictada apelada la discusión se centra en la , **la discrepancia entre el coste real y efectivo de la obra no puede ser objeto de sanción.***

DÉCIMO-- De conformidad con el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso en segunda instancia se impondrán las costas al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición, no apreciándose dichas circunstancias excepcionales que justifiquen su no imposición, estableciendo el apartado 3º de dicho precepto que. la imposición de las costas podrá ser a la totalidad, a una parte de éstas o hasta una cifra máxima, el Tribunal haciendo uso de esta facultad fija las costas a abonar por el apelante en la suma de MIL DOSCIENTOS Euros (1.200 €) por todos los conceptos

Vistas las disposiciones legales citadas

FALLAMOS

Que DESESTIMAMOS el recurso de apelación interpuesto por la Procuradora Doña en nombre y representación del Ayuntamiento de Móstoles contra la Sentencia dictada el día 18 de octubre de 2013 por Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 33 de Madrid en el procedimiento ordinario número 96 de 2012 que confirmamos íntegramente condenando a Administración recurrente al recurrente al abono de las costas causadas en esta alzada, que se fijan el apelante en la suma de MIL DOSCIENTOS Euros (1.200 €) por todos los conceptos.

Líbrense dos testimonios de la presente sentencia, uno para remitir al Juzgado en unión del recurso y el otro para incorporarlo al rollo de apelación.

Una vez hecho lo anterior, devuélvase al órgano a quo el recurso contencioso administrativo con el expediente que, en su día, fue elevado a la Sala y archívese el rollo de apelación.

La presente sentencia es firme no cabiendo contra la misma recurso alguno.

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

PUBLICACIÓN: Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez que ha sido para la resolución del presente recurso contencioso administrativo, estando celebrando audiencia pública esta Sección, de lo que, como Secretario de la misma, doy fe.



Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 33 de Madrid
C/ Gran Vía, 52 - 28013
45029730
NIG: 28.079.45.3-2011/0023964

PROCURADOR (Col. 1.725)
Carral. Uve. 58. 7º E

Tel: 91 571 02 68 - Fax: 91 570 17 94



(01) 30104417865

Procedimiento Ordinario 96/2011
Demandante/s: HOTEL MOSTOLES SL
PROCURADOR D./Dña
Demandado/s: AYUNTAMIENTO DE MOSTOLES
PROCURADOR:



ILTMA SRA.

MAGISTRADA:

Dra. D^a. Eva María Bru Peral

SENTENCIA Nº 407/13

En Madrid, a dieciocho de octubre de dos mil trece en autos del procedimiento ordinario 96/2011 seguidos a instancia de Hotel Móstoles SL, representada por la Procuradora de los Tribunales D^a] por defendida por , contra el Ayuntamiento de Móstoles, sobre sanción tributaria, se dicta la presente sentencia con base en los siguientes:

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- Por la representación de la mercantil Hotel Móstoles SL se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la sanción impuesta por el Ayuntamiento de Móstoles por la infracción tributaria grave consistente en dejar de presentar la necesaria liquidación de las obras efectivamente realizadas y su valoración económica a efectos de la liquidación de la tasa por licencia urbanística, resolución confirmada por el Tribunal Económico-administrativo Municipal de la Ciudad de Móstoles.



Madrid

Segundo.- Una vez admitido a trámite, y recibido el expediente administrativo, se dio traslado del mismo a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó mediante escrito presentado con fecha de 7 de septiembre de 2012 en que, tras la exposición de los hechos y de los correspondientes fundamentos de derecho, terminó suplicando que se dicte sentencia en la que se acuérde la nulidad de pleno derecho del expediente sancionador iniciado en relación con la liquidación definitiva de la tasa por licencia urbanística, y la declaración de improcedencia de la sanción impuesta de 62.356,30 € por infracción tributaria grave en relación con la liquidación definitiva de la tasa por licencia urbanística, con expresa condena en costas.

Tercero.- A continuación se dio traslado a la representación del Ayuntamiento de Móstoles para la contestación a la demanda, lo que realizó mediante escrito presentado con fecha de 19 de octubre de 2012, en el cual expuso los hechos y sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando que se dicte sentencia en la que se desestime el recurso interpuesto.

Cuarto.- Por Auto de 26 de octubre de 2012 se acordó el recibimiento del proceso a prueba. Una vez practicada la que se consideró pertinente de las propuestas por las partes, y formalizado el trámite de conclusiones, quedó el recurso visto para sentencia, la cual se dicta ajustándose al orden previsto y cuando por turno le corresponde.

La cuantía del recurso ha quedado fijada por Decreto de 26 de octubre de 2012 en 62.356,30 €.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Se impugna Resolución del Director de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de Móstoles de 15 de marzo de 2010, confirma en reposición por la de 8 de septiembre de 2010, así como contra la desestimación de la reclamación económica-administrativa por Resolución de 20 de abril de 2011 del Tribunal Económico-administrativo Municipal de la Ciudad de Móstoles, por la que se imponía a la mercantil recurrente la sanción de multa de 62.356,30 € por la infracción tributaria

grave prevista en el artículo 192, apartados 1 y 3, LGT consistente en dejar de presentar la necesaria liquidación de las obras efectivamente realizadas y su valoración económica a efectos de la liquidación de la tasa por licencia urbanística.

Las pretensiones de las partes han quedado expuestas anteriormente dándose aquí por reproducidas.

Segundo.- En el presente recurso, tal como consta en el expediente administrativo, la mercantil actora presentó autoliquidación de la tasa urbanística el 10 de octubre de 2005, abonando la misma conforme con el presupuesto del proyecto básico y de ejecución de la obra visado por el Colegio Oficial de Arquitectos de Madrid, COAM. La licencia fue concedida el 8 de febrero de 2006.

A raíz de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de la situación tributaria relacionada con la construcción del hotel de cuatro estrellas en la carretera de Villaviciosa por la mercantil recurrente, se informó, con fecha de 25 de septiembre de 2009, que la empresa recurrente no había presentado la declaración correspondiente al coste real y efectivo de las obras realizadas, según establece el artículo 16.2 de la Ordenanza reguladora la tasa por licencia urbanística.

El 29 de septiembre de 2009 el Director General de Gestión Tributaria autoriza el inicio de expediente sancionador 29/2009-2, dictándose el acuerdo de inicio el 9 de febrero de 2010.

Con la misma fecha de 9 de febrero de 2010 se dicta el pliego de cargos al quedar acreditado que las obras han finalizado sin que el sujeto pasivo haya presentado la declaración correspondiente al coste real y efectivo de las obras realizadas.

La Unidad de Inspección Fiscal con fecha de 15 de marzo de 2010 resuelve el expediente en el sentido de apreciar la existencia de infracción tributaria grave, por cuanto habiendo finalizado el día 11 de octubre de 2007 la ejecución material de las obras con licencia concedida el 8 de febrero de 2006, el sujeto pasivo no presentó la declaración correspondiente del coste real y efectivo de las obras realizadas que establece el artículo 16.2 de la Ordenanza reguladora la tasa por licencia urbanística.

El Director General de Gestión Tributaria y Recaudación por Resolución de 15 de marzo de 2010 impone a la mercantil recurrente la sanción de multa de 62.356,30 € por la infracción tributaria grave.

La Resolución sancionadora se notifica a la mercantil el 14 de mayo de 2010, interponiendo la misma recurso de reposición, alegando que presentó autoliquidación con fecha de 10 de octubre de 2005, al presentar la licencia de obras, fijando en ella la base imponible, abonando la cantidad de 67.981,88 €, el 2,01 % del presupuesto del proyecto básico y de ejecución visado por el COAM; y que el Ayuntamiento ha calculado incorrectamente la base imponible. El recurso fue desestimado por resolución de 8 de septiembre de 2019, contra la que se interpuso reclamación económica-administrativa que fue desestimada por Resolución de 20 de abril de 2011 del Tribunal Económico-administrativo Municipal de la Ciudad de Móstoles.

Tercero.- Partiendo de lo expuesto, la mercantil recurrente alega en su demanda que ha recurrido judicialmente la liquidación de la tasa ante los Tribunales, por no estar conforme con la liquidación de base imponible realizada por el Ayuntamiento, recurso que se tramita con el número de procedimiento 116/2011 en el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 19 de Madrid. Además señala que presentó autoliquidación el 10 de octubre de 2005, al presentar la solicitud de licencia de obras, fijando con ello la base imponible del impuesto, abonando la tasa por licencia urbanística en la cantidad de 67.981,88 €, el 2,01 % del presupuesto del proyecto básico y de ejecución visado por el COAM, por lo que no existe la infracción tributaria apreciada por la Administración, que además no motiva su resolución, estando en cualquier caso mal calculada la base imponible tomada como referencia para imponer la sanción.

Añade la parte actora que no se han respetado los principios que rigen en el procedimiento sancionador tributario, en el que se presume la buena fe del contribuyente, no pudiendo ser automática la imposición de la sanción, siendo que en este caso no hay culpabilidad ni voluntariedad, correspondiendo a la Administración la prueba de las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor, de lo que concluye que la actuación administrativa sancionadora lesiona gravemente el principio de legalidad, igualdad y seguridad jurídica.

Frente a ello, la defensa del Ayuntamiento de Móstoles considera que la mercantil recurrente no cumplió con lo dispuesto en el artículo 16 de la Ordenanza fiscal al no presentar la declaración relativa el coste real y efectivo de la obra realizada, obra que finalizó el 11 de octubre de 2007, por lo que no actuó con la debida diligencia en el

cumplimiento de sus obligaciones fiscales, estando además correctamente calculada la base imponible, y en este sentido aportó, en fase de conclusiones, la sentencia recaída en el procedimiento 116/2011 en el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 19 de Madrid, sentencia de 30 de abril de 2013 en la que se desestima la pretensión de la mercantil Hotel Móstoles SL, declarando conforme a derecho la liquidación definitiva de la tasa por licencia urbanística.

Centrados en estos términos el presente recurso contencioso-administrativo, debe señalarse que las alegaciones de la mercantil referidas la base imponible tomada de referencia para calcular la sanción deben desestimarse por cuanto que la sentencia de 30 de abril de 2013, dictada en el recurso 116/2011 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 19 de Madrid, ha confirmado la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Móstoles, de ahí que, en atención al principio de seguridad jurídica, se incorpore a esta sentencia lo decidido en este proceso sobre la liquidación municipal de la tasa por licencia urbanística. Además el acto aquí recurrido es la sanción tributaria y no la liquidación de la tasa realizada por el Ayuntamiento, y si bien la misma tiene incidencia para el cálculo de la sanción, no constituye el objeto principal de este procedimiento.

Cuarto.- El artículo 192 LGT tipifica como infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones, estableciendo su apartado 1º que constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta Ley.

La infracción tributaria prevista en este artículo puede ser leve, grave o muy grave y la base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

El apartado 3º establece que la infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación. La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 % y se graduará incrementando el

porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a y b del apartado 1 del artículo 187 de esta Ley.

A su vez el artículo 184.2 LGT establece que 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 ciento.

Teniendo presente que la sanción está relacionada con la tasa por licencia urbanística debe tenerse en cuenta que el artículo 103 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dispone que:

1. Cuando se conceda la licencia preceptiva o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:

a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.

b) Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto.

Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.

4. Los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación.

Conforme con este precepto, en el procedimiento establecido en las Ordenanzas Fiscales que regulan de las Tasas por licencias urbanísticas del Ayuntamiento de Móstoles, se permite el régimen de autoliquidación estableciendo para ello que la tasa

se devenga cuando se inicie la prestación del servicio urbanístico, exigiéndose las tasas por prestación de servicios urbanísticos en régimen de autoliquidación cuando se realice a petición del interesado, de forma que la autoliquidación provisional se debe realizar por las personas interesadas en la obtención de las licencias urbanísticas mediante un depósito previo, acompañado a la solicitud de la licencia correspondiente, si bien esta autoliquidación no impide que la Administración municipal, una vez realizadas las actuaciones motivadas por los servicios urbanísticos prestados, tras la comprobación de éstos y de las autoliquidaciones presentadas o de las liquidaciones abonadas, practique las correspondientes liquidaciones definitivas.

No obstante, pese a establecer este régimen de autoliquidación, las Ordenanzas Fiscales disponen que con el fin de expedir la liquidación definitiva, los sujetos pasivos titulares de las licencias, están obligados a la presentación, dentro del plazo de 30 días a contar desde la terminación de las obras o actividades sujetas a esta Tasa, de la correspondiente declaración en la que se determine concretamente las obras realizadas y su valoración, a efectos de su constatación con los que figuran en la Licencia inicial concedida, de forma que su no presentación da lugar a infracción tributaria.

Quinto.- En este caso, la mercantil se acogió a la autoliquidación permitida por el Ayuntamiento al solicitar la licencia urbanística, autoliquidación basada en el presupuesto de la obra visado por el COAM, tal como regula la Ley de Haciendas Locales, licencia que le fue concedida el 8 de febrero de 2006. Es decir, que se ha sancionado a la mercantil actora que acudió al régimen de autoliquidación estando este procedimiento expresamente excluido en el precepto que tipifica la conducta sancionada.

A lo anterior debe añadirse que la discrepancia entre el coste real y efectivo de la obra no puede ser objeto de sanción, ya que esta diferencia da lugar a una liquidación por parte de la Administración, tal como hizo el Ayuntamiento en este caso, pero no puede servir para fundamentar una sanción tributaria.

En este sentido, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un

elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

En la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 1986 se señaló que "el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, y, sea cual sea, el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho".

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 (Sentencias del Tribunal Supremo, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) 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 obscuridades 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 criterios de interpretación absolutamente insostenibles.

En el caso que nos ocupa, tal como se ha señalado, la empresa presentó la autoliquidación que exigen las ordenanzas fiscales al solicitar la licencia de la obra, siendo una cuestión diferente el hecho de que el Ayuntamiento no aceptara el cálculo

realizado por la mercantil como conste real efectivo de la obra, ya que lo que se ha sancionado no es la discrepancia en ese cálculo, sino la ocultación de información, puesto que es esta ocultación la que califica la infracción como grave, y no como la leve referida en el artículo 192.2: “o, siendo superior (la base de la sanción), y esa ocultación, elemento subjetivo, no ha sido probada por la Administración.

En consecuencia, debe estimarse el presente recurso contencioso-administrativo.

Sexto.- Conforme a lo dispuesto en la redacción anterior del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no procede formular expresa imposición de costas.

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,
FALLO

Que debo estimar y estimo el recurso contencioso administrativo 96/2011 interpuesto por representación de la mercantil Hotel Móstoles SL, contra las resoluciones expresadas en el primer fundamento de derecho de esta sentencia, las cuales se anulan por no ser conformes a derecho. Sin costas.

Así por esta sentencia, lo pronuncio, mando y firmo.

Notifíquese en debida forma esta Sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe recurso de apelación, según lo establecido en el artículo 81 de la LJCA 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Llévese el original de la presente sentencia al libro correspondiente, dejando testimonio de la misma en las actuaciones.



Publicación.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia en el día de su fecha, es entregada en esta Secretaría para su notificación, de lo que doy fe.

