

TRIBUNAL SUPREMO**Auto de 14 de mayo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 3565/2024****SUMARIO:**

IP. Exenciones. Participaciones en entidades. Principal fuente de renta del contribuyente. La sentencia recurrida resolvió que el art. 15.4 Ley IRPF establece que no se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe del mínimo personal y familiar, que constituye parte de la base liquidable (art. 56 Ley IRPF), por lo que la remisión del art. 3 RD 1704/1999 a la base imponible conforme a la normativa del IRPF, se refiere a la base liquidable de éste, como interpretación más acorde con la finalidad de la Ley. La cuestión litigiosa que aquí se plantea radica fundamentalmente en determinar si, a efectos de la aplicación de la exención prevista en el art. 4. Ocho. Uno de la Ley IP, el requisito relativo a que la actividad económica constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo debe evaluarse tomando como referencia la base imponible o la base liquidable del IRPF, de conformidad con lo dispuesto en el art.3 RD 1704/1999.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO****Magistrados/as**

RAFAEL TOLEDANO CANTERO

PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA

LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY

DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Fecha del auto: 14/05/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3565/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3565/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

Síguenos en...

En Madrid, a 14 de mayo de 2025.

HECHOS

PRIMERO. Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de don Cornelio interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), de fecha 24 de noviembre de 2022, que desestimó el recurso de reposición formulado frente a la liquidación practicada por el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2016, así como contra la sanción derivada de dicha liquidación. Tanto la Agencia Tributaria de Andalucía como el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) consideraron inaplicable la exención prevista para los bienes y derechos de las personas físicas afectos a actividades empresariales o profesionales a que se refiere el artículo 4. Ocho. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP). Concluyó la Administración que la actividad no constituía la principal fuente de renta del contribuyente, dado que los rendimientos por actividades económicas no alcanzaban el 50% de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforme a lo exigido por el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede Málaga, dictó la sentencia n.º 414/2024, de 14 de febrero, por la que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo n.º 180/2023.

Según refleja el referido pronunciamiento, el Sr. Cornelio en su demanda, alegó lo establecido por la Dirección General de Tributos en la Consulta número 0314-02, en relación a la forma de calcular el requisito de la principal fuente de renta. En dicha consulta se señala que, a efectos de verificar el cumplimiento del mencionado requisito, debe tomarse como referencia la base imponible total, una vez minorada por el mínimo personal y familiar. Frente a ello, la Administración sostiene que el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999 es claro en su literalidad por lo que no cabe interpretación alguna. Para el cálculo de la principal fuente de renta, el mismo remite a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no a la liquidable, apostillando el artículo 56 de la LIRPF que «(e)l mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto», por lo que no es posible sostener lo argumentado por la parte recurrente, ya que hacerlo supondría considerar el 50% de la base liquidable en lugar de la imponible, circunstancia ésta no amparada por las mencionadas disposiciones.

En cuanto al fondo de la controversia, la Sala de Málaga estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo argumentando -en lo que a esta casación interesa- que, aunque «la normativa propia del IP habla de importe de la base imponible, sin más precisiones», se ha de tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 15 y 56 de la LIRPF. Y, tras reproducir la mencionada normativa que considera aplicable al caso, la Sala concluye en los siguientes términos:

«Por tanto como categóricamente dice el art. 15.4 que no se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe del mínimo personal y familiar, que constituye parte de la base liquidable (art. 56), por lo que la remisión del art. 3 del Real Decreto 1704/1999 a la base imponible conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se refiere a la base liquidable de éste, como interpretación más acorde con la finalidad de la Ley, por lo que la petición del recurrente en este punto debe ser estimada».

En cuanto a la sanción impuesta -y tras invocar las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2013 (recurso 1537/2010), de 10 de diciembre de 2012 (recursos 563/2010 y 4320/2011) y de 13 de febrero de 2020 (recurso 3285/2018)- respecto a la motivación de la imposición de la sanción, la Sala razona que «(e)l acuerdo Sancionador parte de la liquidación realizada que, como antes quedó dicho, no tiene en cuenta, una interpretación correcta de la remisión a la base imponible, sin más, que hace la norma reglamentaria, en relación al mínimo personal y familiar, por lo que decae las consideraciones que hace sobre los hechos determinantes del tipo objetivo de la infracción y por ende no hay motivación al respecto a la hora de justificar el tipo subjetivo, por lo que el recurso en este punto también ha de ser estimado».

Contra dicha sentencia ha preparado recurso de casación la representación procesal de la Junta de Andalucía.

Síguenos en...



SEGUNDO. *Preparación del recurso de casación.*

La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio y el artículo 71.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida. En primer lugar, señala que contraría la literalidad del artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, que expresamente se remite a la base imponible y no a la base liquidable como entiende la Sentencia. Además, advierte la preparación que la Consulta de la Dirección General de Tributos 0314-02 de 28 de febrero de 2002, basa su conclusión en la regulación anterior a la aplicable al caso que nos ocupa (Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), cuyo artículo 15 establecía que para la cuantificación de la base imponible «(s)e minorará la renta del periodo impositivo en el mínimo personal y familiar establecido en esta Ley, en función de las circunstancias personales y familiares del contribuyente. 3.º El resultado de estas operaciones dará lugar a la parte general y especial de la base imponible», regulación que nada tiene que ver con la aplicable en este supuesto.

Por otra parte, señala el escrito de preparación que, en virtud del criterio establecido por la sentencia, resulta que se aplican reducciones que están contempladas para la determinación de la base del IRPF a un impuesto diferente que no lo tiene previsto. Además, el propio artículo 15 LIRPF al que alude la sentencia contempla otras reducciones distintas al mínimo personal y familiar, por cuanto al decidir que la remisión se entienda realizada a la base liquidable no limita la reducción al importe del mínimo personal y familiar, sino que la está ampliando al resto de conceptos.

Finalmente, sostiene el recurrente que el razonamiento realizado por la Sala viene a ser sustitutivo de los términos del precepto reglamentario que, considera incorrecto, por lo que también entiende vulnerado el artículo 71.2 de la LJCA, en la medida en que la sentencia viene a determinar la forma en que debería redactarse el artículo 3.1 del RD 1704/1999.

Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

Considera que concurren tanto la justificación de interés casacional objetivo en virtud de los apartados a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA), como la presunción del apartado a) del artículo 88.3 de dicha Ley.

TERCERO. Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 24 de abril de 2024, habiéndose personado como parte recurrente la representación procesal de la Junta de Andalucía, y, como parte recurrida, las representaciones procesales de don Cornelio y de la Administración del Estado. Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**PRIMERO.** *Requisitos formales del escrito de preparación.*

En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra una resolución susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO. *Cuestiones litigiosas y marco jurídico.*

La cuestión litigiosa que aquí se plantea radica fundamentalmente en determinar si, a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 4. Ocho. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, el requisito relativo a que la actividad económica constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo debe evaluarse tomando como referencia la base imponible o la base

liquidable del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999.

El marco jurídico viene conformado por el artículo 4. Ocho. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio; el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio; y, los artículos 15 y 56 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

TERCERO. *Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.*

Como ya se ha indicado, el escrito de preparación invoca una serie de supuestos de interés casacional objetivo contemplados en los apartados 2 y 3 del artículo 88 de la LJCA. Se aprecia la existencia de interés casacional en el asunto en virtud de lo dispuesto en el apartado a) del artículo 88.2 LJCA, ya que la parte recurrente sostiene la existencia de una eventual contradicción entre la sentencia recurrida y las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sede Sevilla, de 6 de junio de 2018 (recurso 614/2016); de 17 de mayo de 2017 (recurso 423/2016) y de 9 de julio de 2015 (recurso 42/2015). En este sentido, aprecia la Sala de Sevilla que:

«A mayor abundamiento, tampoco resulta acogible el argumento del recurrente de que en una interpretación finalista tendría acogida la exención. No puede desconocerse que estamos examinando una posible exención impositiva que, como tal, no debería ser objeto de una interpretación restrictiva, pero tampoco de una analógica o extensiva más allá de su literalidad. Pero es que incluso desde el punto de vista exclusivamente finalista, de la redacción de la norma se concluye que la exención de los activos afectos a actividades empresariales se condiciona a que los rendimientos netos de esas actividades constituyan la principal fuente de renta del sujeto pasivo, entendiendo por tal un mínimo que supere el 50% del importe de la base imponible del IRPF» (sentencia de 17 de mayo de 2017, recurso 423/2016).

Como muestra significativa de dicho criterio, la misma Sala ha advertido que «[...] debe decidirse a tenor de lo establecido por el artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, que considera como tales, es decir exentos, "...los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta". Según el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, "...a estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50 por 100 el importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate". De esta forma, puesto que, según su propia declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el rendimiento neto de la actividad económica de la actora resultaba ser de 159.408,29 € y la totalidad de la base imponible, sumada la general y la del ahorro, de 821.528,02 €, aquella actividad económica no constituía su principal fuente de renta, al no superar la mitad de la total» (sentencia de 6 de junio de 2018, recurso 614/2016)».

También concurre el supuesto contenido en el apartado c) del artículo 88.2 LJCA, considerando la posible virtualidad extensiva de la doctrina contenida en la sentencia recurrida a otras situaciones similares, por cuanto se trata de un precepto que resulta aplicable en todos los supuestos de sujeción al impuesto de patrimonio en los que haya actividad empresarial o profesional. Asimismo, debe destacarse que su interpretación no queda limitada al ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, sino que, por remisión expresa, se proyecta también sobre otros tributos, como sucede en el caso del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con su artículo 90.4, y considerando que concurren los supuestos de interés casacional contemplados en el artículo 88.2, apartados a) y c) de la LJCA, procede admitir este recurso de casación.

CUARTO. *Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.*

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con su artículo 90.4, esta Sección de Admisión aprecia que la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 4. Ocho. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, el requisito relativo a que la actividad económica constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo debe evaluarse tomando como referencia la base imponible o la base liquidable del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999.

Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: el artículo 4. Ocho. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio; el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio; y, los artículos 15 y 56 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

QUINTO. Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO. Comunicación y remisión.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1.º) Admitir a trámite el presente recurso de casación n.º 3565/2024 preparado por la representación procesal de la Junta de Andalucía, frente a la sentencia de 14 de febrero de 2024, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sede Málaga, en el recurso contencioso-administrativo n.º 180/2023.

2.º) Declarar que reviste interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia:

Determinar si, a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 4. Ocho. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, el requisito relativo a que la actividad económica constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo debe evaluarse tomando como referencia la base imponible o la base liquidable del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: el artículo 4. Ocho. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio; el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio; y, los artículos 15 y 56 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4.º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5.º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6.º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

