

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (SEDE EN SEVILLA)****Sentencia n.º 953/2025 de 15 de julio de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 1113/2021.****SUMARIO:**

**IP. Exenciones. Bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.** En este caso, la actividad económica se ejercía en el ejercicio 2015, año de la regularización, mediante una sociedad civil, tributando en aquel año los rendimientos obtenidos en el IRPF en el epígrafe de imputación de entidades en régimen de atribución de rentas por el rendimiento neto atribuido a cada partícipe o comunero, por lo que, a juicio de la Administración, resulta totalmente aplicable el artículo 4. Ocho. Uno de la Ley 19/1991 (Ley IP) y el artículo 3 del RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.º octavo.dos Ley IP). Señala el actor que para aplicar la exención del art. 4.Ocho.Dos de la Ley del IP, es indiferente que las cantidades percibidas por el demandante lo sean como atribución de rentas, rendimientos de trabajo, rendimientos de actividades económicas o cualquier otra denominación pues dicho precepto habla de remuneración sin mayor particularización. Por ello la comparación para determinar la principal fuente de renta debería ser realizada sumando exclusivamente los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal y que estos supongan menos del 50 % respecto a los percibidos de la entidad, supuesto que se cumpliría. La argumentación del demandante sobre la aplicación de la exención del art. 4.Ocho.Dos de la Ley IP quedaría incompleta en la medida en que resultaría insuficiente que fuera participe de una sociedad civil profesional, con personalidad jurídica propia, cuando nada dice sobre el cumplimiento de las demás exigencias que el precepto establece para la exención. Lo determinante, como se precisa en la liquidación, es que el demandante ha recibido de la entidad un rendimiento cuantificado en 16.964,65 € y que se encuadra en el IRPF como "imputación de entidades en régimen de atribución de rentas. Atribución de rendimientos de actividades económicas", estando la sociedad indicada entre las catalogadas como entidades en régimen de atribución de rentas, a tenor del art. 87.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), por remisión al art. 8.3 de igual norma que habla de sociedades civil, tengan o no personalidad jurídica.

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (SEDE EN SEVILLA)****SENTENCIA****S E N T E N C I A**

Ilmos. Sres.

D. Heriberto Asencio Cantisán

D. José Ángel Vazquez García.

Dª María Fernanda Mirman Castillo.

D. Francisco Javier Sánchez Colinet.

D. Pedro Escribano Testaut.

En Sevilla, a 15 de julio de 2025

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo con sede en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, formada por los Magistrados que al margen se expresan, ha visto en nombre del Rey el recurso número 1113/2021 seguido entre las siguientes partes: DEMANDANTE: D. Justiniano, representado por la Procuradora Dª Esther Borrego del Valle y asistido por el Letrado D. Alejandro Guerra Caceres. DEMANDADA: TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA, representado y defendido por el Abogado del Estado y AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA, representada y defendida por la Letrada de la Junta de Andalucía, Dª María del Pilar Leria Franco.

Síguenos en...

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .-En su escrito de demanda y de la ampliación de la misma, la parte actora interesa de la Sala, dicte sentencia anulatoria de las resoluciones impugnadas, con los demás pronunciamientos de constancia.

**SEGUNDO** .-En su contestación la parte demandada solicita dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto,

**TERCERO**.-Requeridas las partes para que presentaran el escrito de conclusiones que determina el art. 64 de la Ley Jurisdiccional, evacuaron dicho trámite mediante los escritos que obran unidos a las actuaciones.-

**CUARTO**.-Señalado día para la votación y fallo del presente recurso, ha tenido efecto en el designado, habiéndose observado las prescripciones legales.-  
Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. José Ángel Vázquez García.-

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO**.- Se impugna en el presente proceso el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de fecha 9 de junio de 2022 que, en recurso de anulación, desestima la reclamación nº NUM000 formulada contra la liquidación practicada por la Gerencia Provincial de Córdoba de la Agencia Tributaria de Andalucía en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2015.

**SEGUNDO**.-Comienza la demanda alegando la prescripción del derecho de la Administración Tributaria para liquidar la deuda tributaria dado que, comenzado el plazo de prescripción el 1 de julio de 2016 no se le notifica el inicio del procedimiento de comprobación limitada hasta el 4 de agosto de 2020.

El órgano económico-administrativo considera que el plazo de 4 años de los que dispone la Administración para determinar la deuda tributaria no ha transcurrido en base a lo dispuesto en la Disposición Adicional Cuarta del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, que establece que los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos quedarán suspendidos durante el plazo de vigencia del estado de alarma, junto con las prórrogas y en conexión con el art. 33.6 del Real Decreto-Ley 8/2020, de medidas urgentes y extraordinarias para hacer frente al impacto social y económico del COVID-19 y la Disposición Adicional primera del Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo y donde se reconoce dicha suspensión hasta el 30 de mayo, por lo que el plazo de duración no es de 4 años sino de 4 años y 78 días. Por su parte el demandante señala :

1) que el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo es una norma reglamentaria y no una ley formal por lo que no puede afectar a los plazos de prescripción tributarios que gozan de reserva de ley.  
2) que la D.A.4ª del R.D. 463/2020 se refiere en general a derechos y acciones y no a potestades administrativas como es la de determinar la deuda tributaria y además expresamente indica que el plazo de presentación de tributos no se suspende, por lo que tampoco debe entenderse suspendida la prescripción, a lo que se une no encontrarse esa Disposición Adicional afectada por declaración alguna de inconstitucionalidad al no ser objeto del recurso dirigido a obtener ese pronunciamiento.

3) el art. 33.6 del Real Decreto-Ley 8/2020 es inconstitucional al no quedar justificada la extraordinaria y urgente necesidad habilitante para su utilización, al no interrumpir el estado de alarma el normal funcionamiento de los poderes constitucionales del Estado. Igualmente sería inconstitucional al afectar retroactivamente a plazos ya iniciados en su cómputo, incluso afectando al ámbito sancionador con perjuicio a los contribuyentes.

4) es de contenido imposible decir que se "suspende" un plazo de prescripción pues este instituto solo es susceptible de "interrupción", a diferencia de la caducidad.

**TERCERO**.-Dando respuesta a la cuestiones planteadas en el fundamento jurídico anterior y siguiendo el orden en que se exponen cabe decir, respecto a la

1) el Real Decreto 463/2020, pese a su denominación, debe considerarse como norma con rango de ley. Precisamente por ello, y sobre la constitucionalidad de determinados preceptos de esa

norma, se pronuncia el Tribunal Constitucional en su sentencia de 14 de julio de 2021, que expresamente la configura como una decisión o disposición con rango o valor de ley y revestida de un valor normativo equiparable, por su contenido y efectos, al de las leyes y normas asimilable" (FJ 2 (ii)).

2) respecto a la consideración de la previsión del Real Decreto 463/2020 sobre suspensión de plazos como norma general, cuando es necesario norma especial, lo cierto es que resulta irrelevante por cuanto, en todo caso, el Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, expresamente indica que quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria. Por otro lado la no declaración de inconstitucionalidad de la D.A. 4ª del R.D. 463/2020 precisamente viene a confirmar su validez por inexistencia de ese vicio.

3) tampoco resulta asumible la afirmación de falta de prueba de la existencia de una extraordinaria y urgente necesidad que justifique la utilización del real decreto-ley que, por lo demás, siendo notoria, no ha sido afirmada su inexistencia por el Tribunal Constitucional teniendo oportunidad para hacerlo. La situación creada por la COVID-19, de parálisis casi completa de toda actividad, incluyó la realizada por los órganos de la Administración. Por otro lado, la suspensión general del cómputo de plazos, aunque sea los de determinación de la prescripción de sanciones, no significa la aplicación de una retroactiva prohibida en esa materia, al margen de que al demandante ya la ha sido anulada por el TEARA la sanción por infracción tributaria.

4) por otro lado que se haya utilizado el término "suspensión" en lugar del de "interrupción" no deja de ser una cuestión terminológica irrelevante. El descuido en los términos no puede dar lugar a interpretaciones que contravengan lo que con claridad quiere decir la norma y que no otra cosa que lo ya antedicho sobre suspensión de plazos en materia tributaria.

**CUARTO.-**Continúa la demanda invocando la nulidad de la liquidación por haber seguido indebidamente la Administración tributaria el procedimiento de comprobación limitada para analizar y decidir sobre la procedencia de una exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, comprobando datos no obrantes en poder de dicha Administración tributaria autonómica, haciendo calificaciones jurídicas improcedentes en el marco de dicho procedimiento. Así, indica que el art. 136 LGT, al delimitar las cuestiones que pueden ser objeto de examen en un procedimiento de comprobación limitada no incluye actuaciones de comprobación e investigación en la aplicación de exenciones (beneficios fiscales), quedando reservada esa posibilidad a la inspección de los tributos ( art. 141 LGT). Prueba de ello sería que la comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales se introdujo dentro del procedimiento de comprobación limitada con la reforma operada por el Real Decreto-Ley 13/2022, de 26 de julio, no aplicable por razones temporales.

Al respecto hay que comenzar indicando que la nota característica del procedimiento de comprobación limitada no es el alcance de sus actuaciones, las cuales pueden abarcar tanto la rectificación de errores de hecho, como las actuaciones derivadas de la interpretación de la norma, pasando por la comprobación de cualquier obligación tributaria y la investigación de hechos imponible o parámetros de la obligación tributaria no declarados o manifestados de forma insuficiente ante la Hacienda Pública, sino en las actuaciones que se pueden efectivamente realizar durante el mismo y el lugar de su ejecución. Respecto a la primera materia, actuaciones que podrán realizarse («podrán realizar únicamente las siguientes actuaciones», afirma de manera taxativa el primer inciso del artículo 136.2 LGT/2003), éstas son las siguientes: Examen de los datos consignados en las declaraciones de los obligados tributarios. La utilización del término «examen» frente al del verbo «constatar» en el antiguo artículo 123.2 LGT/1963, trata de impedir determinada doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), cuyo tenor limitaba las facultades de los órganos de gestión a la comprobación formal de los registros y documentos y a determinar la coincidencia entre lo declarado y lo registrado (Resolución; en adelante, RTEAC de 13.09.2000, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio) (38). «Examinar» no es sólo comprobar hechos, sino que tal actividad incorpora la facultad de calificar jurídicamente los mismos y la normativa tributaria aplicable al caso; de esta forma, también debe entenderse superada la vieja doctrina del TEAC, por ejemplo, Resolución de 16.07.2003, la cual entendía que, si la interpretación de la Administración Tributaria era diferente de la del obligado tributario, se necesitaba informe de la Inspección al respecto.

Partiendo de la premisa anterior, la oficina gestora únicamente ha comprobado que los datos reflejados en las autoliquidaciones del IRPF y del IP supone que las rentas declaradas como

rendimientos de actividades económicas no alcanzan el 50% de la base imponible, por lo que no es aplicable la exención del art.4 Octavo Uno de la Ley 19/92, del Impuesto sobre el Patrimonio. Por otro lado, la posibilidad de que el órgano gestor haya podido llevar a cabo la actuación de comprobación que examinamos no encaja dentro de la ampliación de facultades introducida por el Real Decreto-Ley 13/2022, de 26 de julio para el procedimiento de comprobación limitada. Determinar, si en base a los datos suministrados por el propio contribuyente en sus declaraciones tributarias concurren los presupuestos para la aplicación de determinada exención regulada en la normativa del tributo en cuestión no es equiparable a comprobar si procede un beneficio o incentivo fiscal o un determinado régimen especial. No se analiza si procede, teóricamente, un determinado beneficio o incentivo fiscal, sino exclusivamente si, admitida la posibilidad de aplicar una exención, se cumplen los presupuestos cuantitativos que la normativa fiscal establece para ello y eso, además, sobre la base de los datos aportados por el contribuyente en sus declaraciones en una simple labor de contraste.

**QUINTO.**-Respecto del fondo del asunto, preciso es referir en primer lugar la argumentación ofrecida por el TEARA para desestimar la reclamación, señalando lo siguiente : *"la liquidación considera que no se cumple el requisito del art. 4 Ocho. Uno de la Ley IP , desarrollado en el art. 3 del RD 1704/1999 , relativo a que el cómputo de la principal fuente de renta de acuerdo con los datos declarados por el reclamante. Por su parte, este indica en el procedimiento de comprobación que en su declaración de IP 2015 se cometió un error al declarar que el negocio de farmacia del que se le imputan los rendimientos es íntegramente de su propiedad. En virtud del art. 108.4 LGT , aporta documentación suficiente para corroborar tal error y es que el negocio de farmacia es titularidad de una entidad en régimen de atribución de rentas ( DIRECCION000) de la que es titular al 80% del capital social, tal y como se acredita en la escritura de constitución de 5 de junio de 2008*

*Es por esto por lo que entiende que, en su caso, resulta de aplicación el art. 4. Ocho. Dos de la Ley IP en lugar del apartado primero, ya que el negocio de farmacia no es de su titularidad sino que tiene una cuota en esa sociedad y, por tanto, le resulta de aplicación el régimen de exenciones de participaciones en entidades. Ante esta alegación, la liquidación impugnada determina que:*

*En relación a las alegaciones formuladas procede la desestimación de las mismas ya que la participación del interesado en la entidad DIRECCION000, le reporta un rendimiento cuantificado en 16.964,65 euros, el cual se encuadra en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el epígrafe de "Imputaciones de entidades en régimen de atribución de rentas. Atribución de rendimientos de actividades económicas". Es decir, no se trata de un rendimiento de capital mobiliario como partícipe del capital social de una entidad sino de actividades económicas, sin que dicho rendimiento neto constituya su principal fuente de renta como se ha indicado en el fundamento de derecho tercero. (...)*

*Así pues, la base imponible total es de 59.867,86 euros, siendo el 50% de la misma, 29.933,93 euros, por lo que el rendimiento de las actividades económicas no suponen al menos el 50% de la citada base imponible.*

*De acuerdo con el artículo 87.1 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquellas a las que se refiere el artículo 8.3 de esta Ley (las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la ley 28/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria ).*

*Seguidamente, el artículo 88 determina que las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.*

*Por otro lado, el apartado 1.2 a) del punto 1 de la Resolución 2/1999 de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, indica que cuando la actividad sea desarrollada por medio de una comunidad de bienes, sociedad sin personalidad jurídica o sociedad civil, debe entenderse que son cada uno de los comuneros, partícipes o socios quienes desarrollan la citada actividad sin que pueda considerarse que se trata de participaciones de una entidad a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo necesario, para poder disfrutar de la exención de los elementos afectos a la actividad, el que cada comunero realice la misma de forma habitual, personal y directa, de acuerdo con la*

normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que cumpla los demás requisitos establecidos.

Dado que la actividad económica se ejerce mediante una sociedad civil, tributando los rendimientos obtenidos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el epígrafe de imputación de entidades en régimen de atribución de rentas por el rendimiento neto atribuido a cada partícipe o comunero, es totalmente aplicable el artículo 4. Ocho. Uno de la Ley 19/1991 de 6 de junio de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y 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.

Dado que no se cumplen los requisitos exigidos para la exención de los bienes afectos a la actividad, la propuesta de liquidación se mantiene en todos sus términos.

**SÉPTIMO.-** Así, el art. 4. Ocho. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio regula la exención analizada estableciendo que estarán exentos del impuesto:

Uno. 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. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades

Aunque la Ley no precisa qué debe entenderse por «principal fuente de renta», no estamos en presencia de un concepto jurídico indeterminado, ya que el párrafo segundo del artículo 3.1 del Reglamento de dicho impuesto aprobado por Real Decreto 1704/1999 de 5 de noviembre se encarga de determinarlo al disponer que

A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del 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.

Luego, el concepto «principal fuente de renta» resulta de poner en relación dos elementos o magnitudes: los «rendimientos netos de las actividades empresariales» de un lado, y la «base imponible del IRPF» de otro. Considerando lo dispuesto en el artículo 12.2 de la LGT, según el cual, «En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.», ambos conceptos han de entenderse tal y como los define la normativa tributaria, en este caso, la Ley del IRPF, sea la 40/1998 vigente al tiempo en que entró en vigor el citado Real Decreto 1704/1999, como la 35/2006 actualmente en vigor:

a) En cuanto a la base imponible del IRPF, «...estará constituida por el importe de la renta del contribuyente...» ( artículo 15.1 tanto de la Ley 35/2006 del IRPF como de la Ley 40/1998, sin más variaciones en ésta que el empleo del concepto de renta disponible), siendo el artículo 47 de dicha Ley el que dispone que «Atendiendo a la clasificación de la renta, la base imponible se dividirá en dos partes: a) La base imponible general. b) La base imponible del ahorro», sin más modificaciones, respecto de la Ley 40/1998 y a estos efectos, que su denominación (en parte general y especial de la base imponible).

b) Y en cuanto a los rendimientos netos, tanto el artículo 28.2 de la Ley 35/2006 como el 26.2 de la Ley 40/1998, relativos a las reglas generales de cálculo del mismo, disponen que «Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª de este capítulo.».

De la normativa expuesta podemos extraer dos conclusiones:

- La primera es que el concepto de rendimiento neto de la actividad empresarial no incluye las ganancias o pérdidas, ni siquiera, las derivadas de la transmisión de elementos afectos, las cuales tributarán en el IRPF como tales, sin perjuicio de su especial regla de cuantificación, siendo por lo demás indiferente el régimen de su determinación o estimación (directa u objetiva), o el medio a través del cual se obtienen (directamente o a través de entidades en régimen de atribución de rentas). -

La segunda es que el concepto de base imponible comprende tanto la general como la del ahorro (general y especial entonces), esto es, la totalidad de los rendimientos, imputaciones y ganancias o pérdidas, ya deriven éstas de operaciones regulares o excepcionales ( STS de 19 de junio de 1996 ).

- Y la tercera es que, en el caso de desarrollar la actividad a través de una entidad de atribución de rentas, se debe entender que se trata de rentas derivadas de actividades económicas

*desarrolladas directamente por los socios, comuneros o partícipes, no pudiendo considerarse que estamos ante la participación en una entidad a efectos de este Impuesto (art. 4. Ocho. Dos) sino ante el caso previsto en el apartado Uno de este artículo.*

*En consecuencia, al estar acreditado que el reclamante ha desarrollado la actividad a través de una Sociedad Civil Profesional, y que la base imponible del IRPF de 2015 del sujeto pasivo y aquí reclamante ascendía a 59.867,86 euros, siendo el importe de los rendimientos netos de las actividades económicas declaradas por el interesado de 16.964,65 euros, es evidente que este no cumplía con el requisito de que la principal fuente de renta proviniese de dicha actividad económica, al arrojar la relación entre ambas magnitudes un porcentaje inferior a la mitad o 50% exigido por la norma aplicable.*

*Respecto de la valoración del negocio de farmacia a efectos de integrarlo en la base del IP, el reclamante alega que "Por tanto, de la declaración del IRPF 2015 obrante en el expediente, como de los archivos del Impuesto sobre TP y Actos Jurídicos Documentados, de la Agencia Tributaria andaluza, e igualmente de la documental que aportamos, queda demostrado que D. Justiniano no es dueño de ningún negocio de farmacia; y que por el contrario, si es dueño de una cuota parte indivisa de un negocio de farmacia, cosa bien distinta. Del mismo modo y por ser cosas distintas, el valor es evidentemente distinto." Sin embargo, no aporta justificación o prueba alguna de que el valor contenido en la declaración del IP es incorrecto (recordemos que valora el negocio de farmacia en 1.971.643 euros y el local del negocio en 31.968,98 euros en el apartado "D. Bienes y derechos exentos afectos a actividades empresariales y profesionales" y no en "H. Valores exentos representativos de la participación en los fondos propios de entidades jurídicas"). En efecto, durante la tramitación del procedimiento gestor no hace mención alguna al posible error en la valoración dada al negocio de farmacia -sí a la forma en la que lo ha declarado- ni tampoco ahora, en vía de revisión, aporta datos suficientes o una valoración alternativa que justifique y ponga de manifiesto que los datos incluidos por él mismo en la autoliquidación del impuesto son erróneos, por lo que debemos considerar adecuada la valoración contenida conforme al art. 108.4 LGT "*

**SEXTO.**-Frente a la argumentación del órgano económico-administrativo, transcrita en el fundamento jurídico anterior, el demandante opone que no es propietario, sino partícipe al 80 % y administrador de la sociedad civil profesional DIRECCION000, con personalidad jurídica propia, por lo que no resulta aplicable el punto 1, apartado 1.2.a) de la Resolución 2/1999, que se refiere exclusivamente a entidades carentes de personalidad jurídica.

Por lo otro se señala en la demanda que, resultando de aplicación, por lo expuesto anteriormente, la exención del art. 4. Ocho. Dos de la Ley del IP, es indiferente que las cantidades percibidas por el demandante lo sean como atribución de rentas, rendimientos de trabajo, rendimientos de actividades económicas o cualquier otra denominación pues dicho precepto habla de remuneración sin mayor particularización. Por ello la comparación para determinar la principal fuente de renta debería ser realizada sumando exclusivamente los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal y que estos supongan menos del 50 % respecto a los percibidos de la entidad, supuesto que se cumpliría.

Considera el demandante inaplicable el art. 3 del Real Decreto 1704/1999 por la misma razón, esto es, que la titularidad del negocio corresponde a la sociedad DIRECCION000, de la que él es sólo partícipe, con rendimientos como administrador de la misma de 16.964,65 €, cantidad que supera el 50 % de los rendimientos del trabajo del IRPF que solo alcanzan los 586,89 €.

Igualmente cuestiona la legalidad del art.3.apartado 1 del Real Decreto 1704/1999 al establecer condiciones y requisitos para la exención de los que resultan del art. 4.Ocho de la Ley IP que sólo exige para la exención que los rendimientos procedentes de la actividad sean la fuente principal de renta, es decir, superior a las demás fuentes, pero no superior a la suma del resto de rendimientos de las demás fuentes y que constituirían la base imponible del IRPF.

Subsidiariamente se invoca error en la declaración del IP al considerar como propio el negocio de farmacia cuando, según la escritura pública aportada, es la entidad DIRECCION000 la propietaria y el demandante únicamente titular del 80% de la propiedad, cuyo valor ascendería únicamente a 8.000 €, valor dado por bueno por la propia Administración a efectos del ITP y AJD.

**SÉPTIMO.**-Examinando la argumentación del demandante hay que señalar, en primer lugar, que la aplicación del art. 4.Ocho.Uno de la Ley IP, en lugar del Dos, no resulta de lo indicado en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa por lo demás a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y

Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar y si la misma es aplicable o no exclusivamente a las entidades carentes de personalidad jurídica propia.

Por otro lado, la argumentación del demandante sobre la aplicación de la exención del art. 4.Ocho.Dos de la Ley del IP quedaría incompleta en la medida en que resultaría insuficiente que fuera participe de una sociedad civil profesional, con personalidad jurídica propia, cuando nada dice sobre el cumplimiento de las demás exigencias que el precepto establece para la exención. Lo determinante, como se precisa en la liquidación, es que el demandante ha recibido de la entidad DIRECCION000. un rendimiento cuantificado en 16.964,65 € y que se encuadra en el IRPF como "imputación de entidades en régimen de atribución de rentas. Atribución de rendimientos de actividades económicas", estando la sociedad indicada entre las catalogadas como entidades en régimen de atribución de rentas, a tenor del art. 87.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, por remisión al art. 8.3 de igual norma que habla de sociedades civil, tengan o no personalidad jurídica.

Tampoco advertimos el exceso reglamentario del art. 3.1 del Real Decreto 1704/1999, que considera como principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 % del importe de la base imponible del IRPF provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate. Y desde luego ese exceso reglamentario no existe por el solo hecho de que no se acomoda a la interpretación que el demandante considera que debe ser considerado "principal fuente de renta". Con el desarrollo reglamentario, en los términos del art. 3.1 RD 1704/1999, no advertimos que se incluyan condiciones, exigencias, requisitos o limitaciones que vengan a limitar el ámbito de la exención. Esto podrá tener lugar, excluyendo la exención, según la base imponible y los rendimientos netos por actividades económicas de cada supuesto que, en determinados casos puede suponer un beneficio para la contribuyente frente a la interpretación que del alcance de la regulación legal propone el demandante.

Respecto al error en la declaración del IP al considerar como propio el negocio de farmacia cuando, según la escritura pública aportada, es la entidad DIRECCION000 la propietaria y el demandante únicamente titular del 80% de la propiedad, cuyo valor ascendería únicamente a 8.000 €, valor dado por bueno por la propia Administración a efectos del ITP y AJD, indicar que es el propio contribuyente el que atribuye un valor muy superior al que ahora indica que se corresponde con su participación, sin que articule prueba alguna acreditativa del alegado error y del valor real y ello al margen de que fuera admitido a efectos del ITP y AJD por la Administración, tributos por lo demás con criterios particulares para determinar la base imponible y que, en cualquier caso, no resulta inamovibles cuando el propio contribuyente es el que se aparta del valor declarado inicialmente.

Por último la mención en la demanda de la ausencia de, al menos, un documento extendido por la Administración Tributaria indicativo de cuales son los datos que constan en la declaración del IRPF, a efectos de la comparativa de rendimientos para la exención y del límite máximo de cuota en la relación IRPF e IP, carece de virtualidad anulatoria alguna. Nadie en mejor posición que el demandante, autor de la declaración del IRPF, para conocer si los datos manejados por la Administración Tributaria son o no los que figuran en la declaración. Extender una certificación de los mismos resulta superfluo y traerlos al expediente de comprobación también lo sería cuando el contribuyente ya dispone de los mismos.

**OCTAVO.-**La íntegra desestimación de la demanda conlleva la imposición de costas a la parte demandante que limitamos a la cantidad de 1.000 €. en favor de cada uno de los demandados Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación.-

#### **FALLAMOS:**

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo nº 1113/2021 interpuesto por D. Justiniano contra el acuerdo impugnado precitado en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, con imposición de costas a la parte demandante que limitamos a la cantidad de 1.000 € en favor de cada uno de los demandados.

Contra esta sentencia cabe articular recurso de casación, en los términos y con las exigencias contenidas en el art. 88 y ss. LJCA que deberá prepararse por escrito ante esta Sala en plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la presente resolución.

Y a su tiempo con certificación de esta sentencia para su cumplimiento, devuélvase el expediente administrativo al lugar de procedencia.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará en legal forma a las partes, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.-

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

Síguenos en...

