

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (SEDE EN MÁLAGA)**Sentencia n.º 1607/2025 de 17 de julio de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 500/2024.****SUMARIO:**

IP. Exenciones. Bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. El recurrente entiende que cumple el requisito consistente en que el 50% de sus ingresos anuales se corresponden con rendimientos netos de la actividad económica constituyendo su principal fuente de renta, para lo que la administración debió considerar los rendimientos procedentes del pago fraccionado de la resolución del contrato de arrendamiento de local de negocio, que entiende computable como rendimiento de la actividad. En este caso, nos encontramos que de la propia declaración del IRPF del ejercicio 2018 resulta que el recurrente incluyó como rendimiento de su actividad económica la cantidad de 44.858,02 euros, mientras que la base imponible del impuesto ascendió a 121.500,26 euros, por lo que el importe de los rendimientos de la actividad económica no alcanzaba el 50% de la base imponible, y no constituían su principal fuente de renta del contribuyente, y los bienes aplicados a esta actividad no están exentos del impuesto sobre el patrimonio. El cobro del pago fraccionado de la resolución del contrato de arrendamiento de local de negocio que correspondería al recurrente se considera ganancia patrimonial excluida del cómputo del rendimiento neto de la actividad económica por mandato de lo previsto en el art. 28.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) normativa a la que se remite el art. 3.1 de RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.º octavo.dos Ley IP).

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (SEDE EN MÁLAGA)**SENTENCIA****Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla - Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga**

Avda. Manuel Agustín Heredia, 16, 29001, Málaga.

N.I.G.:2906733320240000469.

Procedimiento: Procedimiento Ordinario 500/2024.**De: Cesar****Procurador/a: JESUS OLMEDO CHELI****Contra: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCIA****Letrado/a: ABOGACIA DEL ESTADO DE MALAGA****Codemandado/s: JUNTA DE ANDALUCIA****Letrado/a: LETRADO DE LA JUNTA DE ANDALUCIA - MALAGA****SENTENCIA NÚMERO 1607/2025****ILUSTRÍSIMOS SEÑORES****PRESIDENTE**D^a. TERESA GOMEZ PASTOR**MAGISTRADOS**

D. MANUEL LOPEZ AGULLO

D. CARLOS GARCÍA DE LA ROSA

Sección funcional 1^a

En la Ciudad de Málaga, a diecisiete de julio de dos mil veinticinco.

Visto por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, el Recurso Contencioso-Administrativo número 500/24, interpuesto por el

Síguenos en...



Procurador de los Tribunales D. Jesús Olmedo Cheli en nombre y representación de Cesar contra la resolución del Tribunal Económico Regional de Andalucía, sede de Málaga de fecha 25 de abril de 2024, en el que figura como parte demandada el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCIA representado y asistido por el Sr. Abogado del Estado, y la CONSEJERIA DE HACIENDA Y ADMINISTRACION PUBLICA DE LA JUNTA DE ANDALUCIA representada por el Sr. Letrado de la Junta de Andalucía, se procede a dictar la presente resolución.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Carlos García de la Rosa, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por el Procurador de los Tribunales D. Jesús Olmedo Cheli, en nombre y representación de Cesar se interpuso recurso contencioso administrativo por medio de escrito de fecha 6 de junio de 2024 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, de fecha 25 de abril de 2024.

El anterior recurso se tuvo por interpuesto por medio de decreto de fecha 18 de junio de 2024 se le concedió el trámite del procedimiento ordinario y se reclamó el expediente administrativo, ordenando la notificación a todos los interesados en el mismo.

Recibido el expediente se confirió traslado a la parte recurrente para que formalizara demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 23 de septiembre de 2024 en el que se interesaba en síntesis, se estimara la demanda y se anulara la resolución impugnada y la liquidación y sanción de la que trae causa.

SEGUNDO.-Se confirió traslado de la demanda por el término legal a las partes demandadas.

Por medio de escrito de fecha 12 de noviembre de 2024 el Sr. Abogado del Estado en nombre y representación de TEARA compareció y contestó a la demanda en la que tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que consideró de aplicación concluyó suplicando la admisión del escrito presentado y de la documental acompañada y que previos los tramites legales se dictase sentencia por la que se desestimase la pretensión de la actora.

Por medio de escrito de fecha 17 de enero de 2025 el Sr. Letrado de la Junta de Andalucía, en nombre y representación de la CONSEJERIA DE HACIENDA Y ADMINISTRACION PUBLICA DE LA JUNTA DE ANDALUCIA compareció y contestó a la demanda en la que tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que consideró de aplicación concluyó suplicando la admisión del escrito presentado y de la documental acompañada y que previos los tramites legales se dictase sentencia por la que se desestimase la pretensión de la actora.

TERCERO.-Mediante decreto de 23 de enero de 2025 se fijó la cuantía del recurso en 8.416,41 euros.

A continuación se recibió el pleito a prueba con el resultado que se puede consultar en las actuaciones, dando traslado a las partes para formular conclusiones sucintas, trámite que evacuaron oportunamente ratificándose en sus respectivas posiciones, tras lo cual se declaró concluso el pleito, señalándose seguidamente día para votación y fallo para el día 16 de julio de 2025 que tuvo lugar.

CUARTO.-En la tramitación de los presentes autos se han observado las prescripciones legales de general y pertinente aplicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Se dirige el presente recurso contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga de fecha 25 de abril de 2024 por la que se desestima la reclamación económico administrativa num. NUM000 interpuesta contra la liquidación por importe de 9.575,83 euros practicada por la Agencia Tributaria de Andalucía en concepto de impuesto sobre el patrimonio 2018, y su acumulada NUM001 contra el acuerdo sancionador derivado por importe de 4.208,21 euros.

La recurrente interpone recurso al considerar que le es de aplicación la exención prevista en el art. 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en relación con los bienes destinados a una actividad empresarial, en el entendido que se agota el requisito consistente en que el 50% de sus ingresos anuales se corresponden con rendimientos netos de la actividad económica constituyendo su principal fuente de renta, para lo que la administración debió considerar los rendimientos procedentes del pago fraccionado de la resolución del contrato

Síguenos en...



de arrendamiento de local de negocio, que entiende computable como rendimiento de la actividad. En cuanto a la sanción considera deficientemente motivada la resolución sancionadora en lo que afecta al elemento subjetivo de la responsabilidad del sujeto infractor.

La Abogacía del Estado y los Servicios Jurídicos de la Junta de Andalucía se oponen al recurso planteado y solicitan la confirmación de la resolución recurrida en base a sus propios fundamentos que insiste en considerar que se han recabado datos objetivos que impiden tener por cumplimentado el requisito establecido por la normativa de aplicación de la que resulta que el presupuesto para la aplicación de la exención que la actividad económica constituya la principal fuente de renta del recurrente, que la norma reglamentaria identifica con concreto requisito de que el rendimiento neto de la actividad económica se corresponda al menos con el 50% de la base imponible del IRPF. La resolución sancionadora está suficientemente motivada al referirse de forma expresa y diferenciada a la culpabilidad del sancionado.

La cuantía del recurso se cifra en 12.624,62 euros correspondiente a las sumas de principal acumulado de liquidación y sanción tributaria impugnadas en origen (art. 41.3 LJCA).

SEGUNDO.-El artículo 4.8.uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, dispone que estarán 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. 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."

El Real Decreto 1704/1999 concreta y pormenoriza los requisitos exigidos para aplicar la citada reducción y dispone, en su artículo 3.1, bajo la rúbrica de "Requisitos de la exención en los supuestos de actividades empresariales y profesionales" que:

"1. La exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. La exención será igualmente aplicable por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste.

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. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por los párrafos a), b) y c) del apartado 1 del artículo 5, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto.

De la propia declaración del IRPF del ejercicio 2018 resulta que el recurrente incluyó como rendimiento de su actividad económica la cantidad de 44.858,02 euros, mientras que la base imponible del impuesto ascendió a 121.500,26 euros, por lo que el importe de los rendimientos de la actividad económica no alcanzaba el 50% de la base imponible, y no constituían su principal fuente de renta del contribuyente, y los bienes aplicados a esta actividad no están exentos del impuesto sobre el patrimonio.

En nada altera esta conclusión la pretendida omisión del cómputo del valor del pago fraccionado de la escritura de resolución del contrato de arrendamiento de local de negocio de fecha 5 de noviembre de 2013, puesto que la mitad de este pago que correspondería al recurrente se considera ganancia patrimonial excluida del cómputo del rendimiento neto de la actividad económica por mandato de lo previsto en el art. 28.3 de LIRPF normativa a la que se remite el art. 3.1 de RD 1704/1999.

El importe de los rendimientos de la actividad económica declarados por el propio recurrente en su autoliquidación IRPF 2018 asciende a 44.858,02 euros. La base imponible IRPF, general y del ahorro, suma 121.500,26 euros, por lo que en ningún caso se agota el requisito de que el rendimiento de la actividad empresarial constituya la principal fuente de renta del contribuyente. Deducimos del recurso de la actora que pretende computar 60.000 euros por pago diferido de la resolución del contrato de arrendamiento en esa anualidad, como rendimiento neto de la actividad empresarial, posibilidad que como afirman las Administraciones no es viable por constituir una ganancia patrimonial en los términos del art. 28.3 de LIRPF.

Síguenos en...

Se desestima este motivo del recurso.

TERCERO.-Se impone precisar que en el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo una sólida doctrina por la que se vincula la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, en el entendido que tal interpretación razonable de la norma constituye un supuesto de exoneración de la responsabilidad.

De modo que, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria) (Sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero , 5 de marzo , 7 de mayo y 9 de junio de 1993 ; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995). Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (Sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997 , entre otras muchas).

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, ente 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 de interpretación, 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 criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril) (Fº 4º, Apartado A) cuando textualmente declara que "no existe (...) un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, 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, no apreciándose en el citado precepto legal infracción de los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución) y de legalidad sancionadora (art. 25.1 de la Constitución) " .

Así, la Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible (Sentencias de 7 de mayo de 1993 y 8 de mayo de 1997 , entre otras).

En consecuencia, ausente el elemento subjetivo del tipo de la infracción tributaria, resultaría improcedente la imposición de sanción por dicha concreta conducta a la recurrente.

Por último, cabe destacar que la Ley General Tributaria en vigor define en el artículo 178 los principios de la potestad sancionadora y, tras afirmar que ésta "se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley" , incluye ente tales principios el de responsabilidad, a cuya detallada regulación se dedica el artículo 179 de LGT que señala que "Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

Síguenos en...



2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuesto:

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

En suma, como recuerda la jurisprudencia del TS en sentencias de 4 de julio de 2016 (rec. 941/15) y de 28 de abril de 2016 (rec. 894/15), que no cabe deducir la culpabilidad del obligado tributario por la mera exclusión del criterio de la interpretación razonable de la norma tributaria, de modo que aun para el caso de que estemos ante una norma de interpretación clara e incontrovertida, su simple transgresión no puede aparejar automáticamente la imposición de la sanción, pues este planteamiento es contrario al principio de culpabilidad, que exige una motivación específica de la concreta negligencia que se atribuye al contribuyente, de modo que la culpabilidad ha de estar tan demostrada como la conducta activa u omisiva que se sanciona, y esa prueba ha de extenderse no sólo a los hechos determinantes de la responsabilidad sino también, en su caso, a los que cualifiquen o agraven la infracción.

De esta manera se entiende que la claridad de la norma tributaria de aplicación impide al contribuyente servirse de esta cláusula de exoneración, pero no es posible deducir por contra que esto se traduzca en el automatismo reflejo por el que la claridad de la norma evidencia una actuación cuanto menos negligente del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, es necesario un juicio autónomo a cargo de la Administración con un soporte de crédito bastante que revele esta culpabilidad del sujeto infractor.

Sobre el supuesto de exclusión de la culpabilidad que se identifica con el actuar del contribuyente que se sirve de una interpretación razonable de la norma en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, recuerda la sentencia del TS de 29 de octubre de 2024 (rec. 2248/23) que "...solo entrará en juego la posibilidad de concurrencia de ese apartado d) del artículo 179.2 LGT en los casos en los que se dirima, de cualquier forma, un conflicto interpretativo sobre las normas, sobre su vigencia, su aplicabilidad al caso, el entendimiento de su contenido regulador u otros aspectos. (...)

queda al margen de toda opinión sobre el ámbito objetivo propio del art. 179.2.d) LGT es el supuesto, aquí concurrente, porque no se polemiza sobre el adecuado entendimiento que se ha de dar a una norma jurídica".

En nuestro caso la resolución sancionadora incluye una motivación específica acerca de la concurrencia de la culpabilidad del sujeto infractor al considerar que por no resultar dudosa la interpretación de la norma tributaria, y consumarse la consecuencia de omitir la correcta declaración de bases imponibles, por lo que resulta así revelada la negligencia del recurrente, por descuido en la confección de la declaración tributaria.

Nuestro parecer debe separarse del expuesto de forma excesivamente escueta por la administración, el concepto tributario en el que haya sido entendido el importe declarado por pago diferido del precio de traspaso del arrendamiento del local de negocio, y su inclusión bajo el título de ganancia patrimonial no es aprehensible de modo sencillo, dada la especialidad del negocio traslativo del que se trata, y su vinculación a la actividad comercial de la actora, e induce equívoco a la hora de trasladarlo a la declaración del impuesto del patrimonio, en el que puede entenderse como un ingreso singular, no computable a la hora de definir cual sea la principal fuente de renta por referencia a las fuentes de renta regulares que configuren el medio de vida del contribuyente.

En esta tesitura, la motivación por exclusiva referencia a la regla de la claridad de la norma interpretada no agota las exigencias de justificación de un comportamiento culpable individualizado exento de error justificable, y singularmente negligente al margen de la deducida falta de cuidado en la confección de la declaración tributaria.

Se estima en parte el recurso contencioso administrativo, dejando sin efecto la resolución sancionadora recurrida en origen.

Síguenos en...



CUARTO.-Según lo codificado en el art. 139.1 de LJCA , en su redacción dada por la Ley 37/2011 de Medidas de Agilización Procesal, por el que se impone el criterio del vencimiento objetivo, en los casos de estimación parcial del recurso las costas no se impondrán a cargo de ninguna de las partes de manera que cada una de ellas hará frente a las causadas a su instancia y a las comunes por mitad.

En atención a lo expuesto y en virtud de la autoridad conferida por el Pueblo Español, en el nombre de S.M. EL REY

FALLAMOS

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Jesús Olmedo Cheli, en nombre y representación de Cesar contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía sede de Málaga de fecha 25 de abril de 2024, que se anula en parte para dejar sin efecto la resolución sancionadora impugnada, sin expresa imposición de las costas a cargo de ninguna de las partes.

Notifíquese la presente sentencia a las partes.

Contra esta sentencia cabe recurso de casación a preparar por escrito ante esta Sala en el plazo de treinta días a contar desde su notificación en los términos del art. 89.2 de LJCA .

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

PUBLICACIÓN.-La anterior sentencia ha sido leída y publicada por los Magistrados que la suscriben estando celebrando audiencia pública de lo que yo la Secretaría. Doy fe.

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

Síguenos en...

