

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Málaga)
Sentencia n.º 828/2025 de 10 de abril de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 605/2024

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. Culpabilidad. La recurrente solicita la anulación de la resolución del TEAR y de la sanción tributaria impugnada en origen que considera inmotivada en lo que afecta al elemento subjetivo de la culpabilidad del sujeto infractor, a lo que la Administración se opone. 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. Ausente el elemento subjetivo del tipo de la infracción tributaria, resultaría improcedente la imposición de sanción por dicha concreta conducta a la recurrente. 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. La motivación del elemento subjetivo del comportamiento del infractor es defectuosa pues la regularización en su día practicada se funda en la ausencia de acreditación de las condiciones para aplicar del mínimo familiar por descendientes en su integridad y la reducción por tributación conjunta de familias monoparentales. La falta de acreditación de presupuestos fácticos como la ausencia de convivencia de la pareja o el régimen de guarda de los menores, que son necesarios para disfrutar de los beneficios fiscales, es circunstancia neutra de la que no puede deducirse la culpabilidad del sujeto infractor, como tiene declarada la jurisprudencia del TS, por lo que debe anularse la resolución del TEAR y quedar sin efecto la resolución sancionadora.

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.:2906733320240000566.

Procedimiento: Procedimiento Ordinario 605/2024.

De: Alejandra

Procurador/a: ROSA MARIA ROPER ROJAS

Contra: TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA

Letrado/a: ABOGACIA DEL ESTADO DE MALAGA

SENTENCIA NÚMERO 828/2025

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE

D. MANUEL LOPEZ AGULLO

MAGISTRADOS

D^a. TERESA GOMEZ PASTOR

D. CARLOS GARCIA DE LA ROSA

Sección funcional 1^a

En la Ciudad de Málaga, a diez de abril 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 605/24, interpuesto por

Síguenos en...



Alejandra representada por el Procurador de los Tribunales D^a. Rosa María Roperero Rojas, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 12 de abril de 2024, en el que figura como parte demandada el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCIA representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, 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^a. Rosa María Roperero Rojas, en nombre y representación de Alejandra se interpuso recurso contencioso administrativo por medio de escrito de fecha 16 de julio de 2024 contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 12 de abril de 2024.

El anterior recurso se tuvo por interpuesto por medio de decreto de fecha 24 de julio 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 9 de octubre de 2024, en el que se interesaba en síntesis, se estimara la demanda y se anulara la resolución impugnada, y la sanción tributaria 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 diciembre 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 al juzgado 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.-En decreto de fecha 17 de diciembre de 2024 se fijó la cuantía del recurso en 372 euros, declarándose a continuación los autos conclusos para votación y fallo, señalándose seguidamente día para votación y fallo para el día 9 de abril 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.-El presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto la impugnación de las resoluciones dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 12 de abril de 2024 por las que se desestima la reclamación económico-administrativa seguidas con el número NUM000 frente a sanción tributaria derivada regularización de IRPF 2020 impuesta por la Delegación de la AEAT por importe de 372 euros. La recurrente solicita la anulación de la resolución del TEARA recurrida y de la sanción tributaria impugnada en origen que considera inmotivada en lo que afecta al elemento subjetivo de la culpabilidad del sujeto infractor.

La Administración demandada se opone a la estimación del recurso y defiende la corrección de la resolución de TEARA. Para ello sostiene que la Administración ha motivado suficientemente la presencia de responsabilidad del sujeto infractor.

SEGUNDO.-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.*

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".

Para concluir con la siguiente doctrina casacional *"determinar si la falta de prueba sobre determinados extremos que afectan a la deducibilidad fiscal de un gasto conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicho gasto, debemos declarar lo siguiente, con valor de doctrina:*

1. La falta de prueba de un gasto cuya deducción se pretende, en el impuesto sobre sociedades, no siempre conduce a calificar la conducta del contribuyente como culpable a efectos sancionadores, como tampoco nos llevará a una calificación de signo inverso. Esto es, cuando el problema se suscita en el terreno de la prueba de un hecho, de sus circunstancias, o de subsunción de ese hecho en una norma jurídica, será necesario que la Administración acredite, en cada caso, la presencia del elemento culpable en la conducta del obligado tributario -para enervar la presunción constitucional de inocencia del art. 24.2 CE - y, además, la motive, en los términos derivados de nuestra abundante doctrina al respecto.

2. Al margen de esa exigencia de prueba de la culpabilidad y de su adecuada motivación -que en este caso es preciso dar por satisfecha- no es factible invocar la causa de exención de responsabilidad sancionadora del artículo 179.2.d) de la LGT en aquellos casos, como el presente, en que la razón determinante del ejercicio de la potestad sancionadora no se funda en la aplicación de una norma jurídica que se deba interpretar en cuanto a su sentido, finalidad, vigencia o aplicabilidad, sino en la falta de prueba de un hecho necesario para la deducibilidad del gasto correspondiente."

En nuestro caso la resolución sancionadora de 24 de agosto de 2023 expone en relación con la culpabilidad del sujeto infractor que:

En el presente caso se aprecia una omisión de la diligencia exigible ya que la normativa sobre el IRPF regula de forma expresa los requisitos exigidos para la práctica de la reducción de 2150 euros por tributación conjunta para familias monoparentales, así como para la aplicación del mínimo por descendientes. De los datos que constan en el expediente se deduce que no cumple tales requisitos ya que la contribuyente debió prorratear con el padre de su hija Tarsila el mínimo por descendientes y ha aplicado el 100 por ciento del mínimo por descendientes y la reducción por tributación conjunta que no le corresponden.

Por otra parte, no existe un error involuntario ni una razonable discrepancia de criterios acerca del contenido y alcance de la norma; por tanto, concurre en el contribuyente Dña. Alejandra el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria"

La motivación del elemento subjetivo del comportamiento del infractor es defectuosa pues la regularización en su día practicada se funda en la ausencia de acreditación de las condiciones para aplicar del mínimo familiar por descendientes en su integridad y la reducción por tributación conjunta de familias monoparentales. La falta de acreditación de presupuestos fácticos como la ausencia de convivencia de la pareja o el régimen de guarda de los menores, que son necesarios para disfrutar de los beneficios fiscales, es circunstancia neutra de la que no puede deducirse la culpabilidad del sujeto infractor, como tiene declarada la jurisprudencia del TS.

Se estima el recurso planteado anulando la resolución del TEARA y dejando sin efecto la resolución sancionadora.

TERCERO.-En cuanto al pago de las costas procesales de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 de LJCA , serán de cargo de la parte que vea enteramente desestimadas sus pretensiones, en nuestro caso la Administración demandada.

Vistos los preceptos legales y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuestos por el Procurador de los Tribunales D^a. Rosa María Roperero Rojas, en nombre y representación de Alejandra contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 12 de abril de 2024, que se anula, dejando sin efecto la sanción tributaria impuesta, con expresa imposición de las costas procesales a cargo de la Administración demandada.

Notifíquese la presente sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma 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 previstos en el art. 89 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...

