

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia:NFJ053485

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia de 19 de diciembre de 2013

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2924/2012

**SUMARIO:**

**Procedimientos tributarios. Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. Procede. IAE. Tarifas. Clasificación de actividades. Actividades empresariales. Construcción. Edificación y obra civil. Recurso de casación para la unificación de doctrina.** El expediente administrativo permite apreciar que el recurrente observó la diligencia necesaria que se le puede reclamar a una persona física que realiza una actividad económica, pues así lo demuestran tanto la presentación en su día de una declaración censal indicando la opción por el epígrafe que después ha sido discutido como, posteriormente, de unas declaraciones del IRPF y del IVA en las que se han consignado todos los elementos necesarios para determinar la deuda, tal como la propia Inspección ha reconocido expresamente al calificar las sanciones impuestas como leves.

La discusión fundamental se centra en determinar el alcance que ha de otorgarse a la expresión "ejecución de obras" que se recoge en la Nota del epígrafe 501.3 de las Tarifas del IAE, la cual no figura descrita en la norma, ni de forma directa ni por remisión a otros textos o referentes. En este contexto, el recurrente interpretó el concepto "obra" en su sentido usual, coincidente por otro lado con el que le atribuye el propio Diccionario de la Real Academia Española, que define este concepto como aquel contrato "que dura hasta la finalización de un trabajo determinado".

De este modo, a la vista de que los clientes que lo habían contratado lo habían hecho de forma independiente y separada para cada uno de los encargos que le fueron encomendados y observando que en ninguno de estos encargos o contratos individualizados se superaba el límite establecido en la norma, el recurrente entendió que tenía derecho a aplicar los regímenes tributarios previstos en el IRPF y en el IVA para el epígrafe en cuestión.

A la vista de todo ello, entendemos que resulta obligado reconocer la improcedencia de la sanción impuesta, en primer lugar, por la contundente circunstancia de que un Tribunal de Justicia ha llegado a concluir, al menos en dos ocasiones, que en aquellos casos en los que, al igual que en nuestro supuesto, concurren presupuestos y conceptos separados y diferenciados, el límite de referencia debe computarse de forma independiente para cada encargo o contrato.

La simple existencia de las sentencias mencionadas permite desvirtuar por sí sola el argumento fundamental sobre el que descansa el fallo de la que aquí se recurre, consistente en una supuesta claridad de la norma; desde el momento en que, un Tribunal de Justicia, tras el estudio de las normas interpretadas y aplicadas por el aquí recurrente, no solo no ha observado tal claridad en el sentido invocado por el Tribunal Superior de Justicia en la sentencia recurrida, sino que ha alcanzado la misma conclusión que el recurrente.

En definitiva, si un Tribunal de Justicia, a la vista de la misma normativa y en un contexto temporal prácticamente coincidente con el momento de los hechos aquí sancionados, ha realizado la misma interpretación que el recurrente, podrá alcanzarse y defenderse una solución distinta, pero lo que no cabrá negar es que la interpretación efectuada por el recurrente debe considerarse, cuando menos, como razonable, lo cual conduce necesariamente a admitir la improcedencia de la sanción impuesta.

**PRECEPTOS:**

RD 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, epígrafe 501.3.

Ley 58/2003 (LGT), art. 179.

**PONENTE:***Don Juan Gonzalo Martínez Micó.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO  
Don MANUEL MARTIN TIMON  
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO  
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

### **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a diecinueve de Diciembre de dos mil trece.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina que con el núm. 2924/2012 ante la Sala pende de resolución, interpuesto por D. Juan Pedro , representado por Procuradora y dirigido por Letrado, contra la sentencia dictada con fecha 26 de septiembre de 2011 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 16254/2009 en materia de sanción impuesta en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005 , por importe de 39.575,48 euros.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

La sentencia tiene su origen en los siguientes

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Con fecha 17 de julio de 2008 se notificó acuerdo de imposición de sanción al obligado tributario, dictado con fecha 2 de julio de 2008 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005 . En dicho acto se impuso una sanción tributaria por la infracción consistente en dejar de ingresar la totalidad de la deuda tributaria habiéndose beneficiado de una devolución del impuesto indebidamente, motivada por haber declarado incorrectamente su actividad económica en estimación objetiva en el epígrafe 501.3 - Albañilería y pequeños trabajos de construcción, habiendo superado los presupuestos el límite máximo establecido para una misma obra de 36.060,73 euros, con lo que realmente debería declarar en el epígrafe 501.1 - Construcción completa, reparación y conservación de edificaciones, y en consecuencia tributar en el régimen de estimación directa simplificada . Consecuencia de las comprobaciones inspectoras, se regularizó dicha situación en el Acta firmada en conformidad , acta A01 núm. NUM000 .

#### **Segundo.**

Con fecha 4 de agosto de 2008 se presenta recurso de reposición contra la citada sanción alegando la existencia de interpretación razonable de la norma y ausencia de culpabilidad, incidiendo en que el hecho de firmar las actas en conformidad no implica que el obligado tributario haya actuado de forma consciente y deliberada y con el ánimo de eludir su deber de contribuir, sino que más bien él creía que la declaración que presentaba era correcta y se basó en el concepto de "obra" en su contenido usual, y, "no existiendo una definición legal de lo que debe entenderse por obra, entendió que cuando la Nota del epígrafe 501.3 alude a la ejecución de obras por presupuesto inferior a 36.060,73 euros se está refiriendo al término "obra" no en la acepción de inmueble o edificio en construcción, como parece haber entendido la Administración, sino a la de encargo o tarea específica encomendada", por lo que ha actuado basándose en una interpretación razonable y su conducta no puede tacharse de culpable.

Mediante resolución de fecha 19 de agosto de 2008, la oficina gestora desestimó el citado recurso.

#### **Tercero.**

En fecha 19 de septiembre de 2008, el interesado formuló reclamación económica administrativa contra la referida resolución por estimar que la misma no era ajustada a Derecho. Puesto de manifiesto el expediente, alegó la improcedencia de la sanción por existencia de una interpretación razonable de la misma y ausencia de culpabilidad, reiterando los argumentos expuestos en el recurso de reposición sobre lo que debe entenderse por "obra" y que, en cualquier caso, nos encontramos ante una cuestión susceptible de interpretaciones diferentes y que su interpretación es al menos tan razonable como la de la Administración; además, ha presentado una declaración en la que se han consignado todos los elementos necesarios para determinar la deuda, circunstancia

apreciada por la propia Inspección al señalar que no ha existido ocultación en su conducta. Por lo expuesto, solicitaba anulación de la resolución impugnada y del acuerdo sancionador.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, en sesión celebrada en la ciudad de A Coruña el día 27 de abril de 2009, acordó desestimar la reclamación y confirmar el acto administrativo impugnado.

#### **Cuarto.**

Contra la resolución del TEAR de 27 de abril de 2009 D. Juan Pedro promovió recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que fue turnado a la Sección Cuarta y resuelto en sentencia de 26 de septiembre de 2011 cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que desestimando el recurso interpuesto por la representación procesal de D. Juan Pedro contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de fecha 27 de abril de 2009 dictado en la reclamación nº NUM001 interpuesta contra acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra sanción impuesta en relación con el IRPF, ejercicio 2005, por importe de 39.575,48 euros. Sin expresa imposición de las costas procesales".

Dice la sentencia que en el caso que nos ocupa nos encontramos que el recurrente obtuvo, de forma indebida, una devolución del impuesto al declarar, de forma incorrecta, su actividad por el sistema de estimación objetiva incluyéndola en el epígrafe 501.3 del Impuesto de Actividades Económicas titulado "albañilería y pequeños trabajos de construcción" cuando ha quedado demostrado que superó los límites legales de facturación para una misma obra, fijados normativamente en la suma de 36.060,73 euros, por lo que lo procedente sería tributar bajo el epígrafe 501.1 referido a la actividad de construcción completa, reparación y conservación de edificaciones bajo el régimen de estimación directa simplificada.

El recurrente funda su argumentación en que, ante la falta de una definición legal de lo que debe entenderse por obra, interpretó este término en el sentido de encargo o tarea específica encomendada y no en el de inmueble o edificio en construcción como, a su entender, interpreta la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Pues bien, a la vista de la documentación obrante tanto en el expediente administrativo como en los autos correspondientes a este procedimiento ordinario se constata que en el año 2004 el recurrente facturó a Alicatados Mesejo S.L. 88.057,11 euros por la obra denominada CNES Alen Perillo-Oleiros y 38.991,71 € por la denominada Acs Mesoiro-A Coruña por lo que, bien se considere aisladamente cada obra o bien se adicione los distintos trabajos realizados para el mismo cliente dentro del mismo ejercicio los importes sobrepasarían, con creces, el límite legal de 36.060,73 euros para tributar en régimen de estimación objetiva.

Y lo mismo cabe predicar respecto de la facturación girada a Alicatados Carballo S.L. durante el mismo ejercicio, por lo que no cabe ampararse en la interpretación razonable de la norma dada la claridad de esta y el volumen de facturación del recurrente por lo que el presente recurso no puede prosperar.

#### **Quinto.**

Contra la citada sentencia D. Juan Pedro interpuso, con fecha 15 de noviembre de 2011, recurso de casación para la unificación de doctrina directamente ante el Tribunal "a quo", que ha sido tramitado, procesalmente, con arreglo a las prescripciones legales; y formulado por la Abogacía General del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se elevaron las actuaciones a esta Sala y se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 18 de diciembre de 2013, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Se impugna mediante este recurso de casación para la unificación de doctrina la sentencia de 26 de septiembre de 2011 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso núm. 16254/2009 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 27 de abril de 2009, que desestimó la reclamación interpuesta contra acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial en Galicia de la AEAT sobre sanción en relación con Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005.

#### **Segundo.**

1. Alega el recurrente contradicción entre la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 26 de septiembre de 2011, objeto del presente recurso, y las sentencias del mismo Tribunal, Sala y Sección de 14 de octubre de 2010 (rec. nº 15926/2008) y 11 de noviembre de 2010 (rec. nº 15925/2008). Asimismo se alega contradicción de la sentencia que se recurren en la presente casación y las sentencias de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de enero de 2011 (recursos 811 y 821/2007) y las sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso - Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 28 de noviembre de 2005 (recursos 411 y 412/2003).

2. El supuesto de hecho de la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 26 de septiembre de 2011 (rec. núm. 16254/20091), que es objeto de impugnación en el presente recurso de casación, es el siguiente:

a) D. Juan Pedro ejerció durante los ejercicios 2004 y 2005 una actividad económica consistente en la realización de trabajos de albañilería y de construcción, para la cual figuraba inscrito en el epígrafe 501.3 de las Tarifas del IAE.

El citado epígrafe contiene una Nota según la cual: "Este epígrafe no autoriza la ejecución de obras con presupuesto superior a 6.000.000 pesetas ni superficie en obra nueva o de ampliación que exceda de 600 metros cuadrados. Cuando se ejecute alguna obra en la que uno de estos límites se rebase, tributará por el epígrafe 501.1".

b) Al amparo de lo previsto en las respectivas normativas reguladoras, el recurrente venía aplicando el régimen de estimación objetiva en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas (IRPF) para determinar los rendimientos de su actividad, así como el régimen simplificado en sus declaraciones del IVA.

c) Sin embargo, tras un procedimiento de comprobación, la Inspección de los Tributos consideró que el Sr. Juan Pedro había superado en 2004 el límite relativo a la ejecución de obras con presupuesto inferior a 6 millones de pesetas, lo que le llevó a incluir la actividad realizada, con efectos para el ejercicio 2005, en otro epígrafe del IAE, el 501.1, para el que no se encuentra prevista la posibilidad de aplicar los referidos regímenes de estimación objetiva (IRPF) y simplificado (IVA).

d) La discusión entre el recurrente y la Administración se centró en la interpretación que debía otorgarse al concepto "obra" que utiliza la Nota del epígrafe de referencia a la hora de establecer el límite controvertido. Así, mientras que la Inspección entendió "obra" como equivalente a inmueble o edificio en construcción, lo que le llevó a sumar el importe de todas las facturas emitidas por el Sr. Juan Pedro que hacían referencia a un mismo inmueble, el recurrente consideró como obra cada encargo o trabajo específico que le había sido encomendado a través de los distintos contratos, perfectamente diferenciados e independencias, que había suscrito con sus clientes.

e) Tras la práctica de la regularización correspondiente, la Administración tramitó expediente sancionador al considerar que la actuación del Sr. Juan Pedro era constitutiva de una infracción tributaria. Dicho procedimiento concluyó con un acuerdo de imposición de sanción por la comisión de una infracción tributaria que fue calificada como leve al no haber apreciado la Inspección ocultación en su actuación.

f) La controversia suscitada ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia se centró exclusivamente en determinar si la actuación del sujeto pasivo era merecedora de la sanción impuesta.

El recurrente insistió en que no hubo la más mínima ocultación en su actuación, tal como admitió la propia Inspección en el momento de calificar la infracción como leve, y en que la interpretación realizada sobre los límites previstos para la aplicación del epígrafe 501.3 resulta totalmente razonable. La Sala desestimó el recurso y confirmó la sanción impuesta, basándose para ello en la supuesta claridad de la norma.

3. El supuesto de hecho de la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 14 de octubre de 2010 (rec. 15926/2008), que se cita de contraste con la recurrida en la presente casación, es el siguiente:

a) El recurrente desarrollaba una actividad económica para la que figuraba dado de alta en el epígrafe 501.3 de las Tarifas del IAE, tributando en el IRPF de acuerdo con el régimen de estimación objetiva.

b) La Inspección regularizó las declaraciones presentadas por los ejercicios 2002 y 2003 al considerar que su actividad no se podía encuadrar en el citado epígrafe por haber superado el límite de 6.000.000 de pesetas por obra. Además, los trabajos efectuados por el contribuyente no consistían en edificación y obra civil (grupo 501 de las Tarifas del IAE), en concreto el 501.3, epígrafe en el que se encontraba dado de alta, sino que el epígrafe del IAE que se corresponde con los trabajos efectuados era el 502.3: "Consolidación y preparación de terrenos para la realización de obras civiles, incluidos sistemas de agotamiento y dragados".

c) El Tribunal Superior de Justicia de Galicia, después de realizar un análisis sobre el principio de culpabilidad exactamente idéntico al que se contiene en la sentencia cuya casación se pretende, reconoce, a instancia de la propia Abogacía del Estado, la excesiva complejidad de la normativa de aplicación en orden a encuadrar una determinada actividad en un epígrafe u otro del IAE, lo que, conduciría, en el presente caso, a

apreciar que el demandante realizó una interpretación razonable de la norma que excluiría el elemento culpabilístico.

Si a ello se añade que la Administración tributaria se limita, en cuanto a la motivación de la sanción, a hacer una declaración genérica o de formulario limitándose a aludir a la omisión de la diligencia debida y a la ausencia de causas de exoneración de la responsabilidad, la conclusión no puede ser otra que la anulación de la sanción impuesta.

4. El supuesto de hecho de la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 11 de noviembre de 2010 (rec. 15925/2008 ), que se cita de contraste con la recurrida en la presente casación, es el mismo que el de la sentencia de 14 de octubre de 2010 .

a) El recurrente desarrollaba una actividad económica para la que figuraba dado de alta en el epígrafe 501.3 de las Tarifas del IAE, tributando en el IVA de acuerdo con el régimen simplificado.

b) La Inspección regularizó las declaraciones presentadas por los ejercicios 2002 y 2003 al considerar que su actividad no se podía encuadrar en el citado epígrafe, entre otros motivos por haber superado el límite de 6.000.000 de pesetas por obra, sancionando además la actuación del contribuyente.

c) El Tribunal Superior de Justicia de Galicia, después de realizar un análisis sobre el principio de culpabilidad exactamente idéntico al que se contiene en la sentencia cuya casación se pretende, reconoce que no puede apreciarse culpabilidad en la actuación del obligado tributario a la vista de la excesiva complejidad de la normativa que regula la inclusión de una determinada actividad en los distintos epígrafes del IAE, lo que le lleva a anular la sanción impugnada por estimar que el demandante realizó una interpretación razonable de la norma que excluiría el elemento culpabilístico .

5. El supuesto de hecho de la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de enero de 2011 (rec. 811/2007 ), que se cita de contraste con la recurrida en la presente casación, es el siguiente:

a) El contribuyente realizó la actividad empresarial de "Albañilería y pequeños trabajos de construcción general", estando dado de alta en el epígrafe 501.3 del IAE y determinando el rendimiento neto de su actividad empresarial por el régimen de la estimación objetiva por módulos y por el régimen simplificado del IVA, pero en el ejercicio 1997 realizó una misma obra para el cliente Grupo Internacional Ferrer por un importe de 7.841.135 pesetas y durante el ejercicio 1998 realizó obras para la empresa Mitshubishi Electric Europe por un importe de 10.705.967 pesetas, por lo cual la Inspección consideró que había realizado obras con un presupuesto superior a los 6.000.000 pesetas (36.060,73 €), por lo que éste no podía estar dado de alta en el epígrafe 501.3 del IAE, sino que tenía que estar dado de alta en el epígrafe 501.1; como la normativa de módulos no incluía el citado epígrafe 501.1 para el ejercicio 1998, la tributación por el IVA se tenía que haber realizado por el régimen general. También se apreció la infracción tributaria grave tipificada en el artículo 79 de la Ley General tributaria , apartado a).

b) En relación con la sanción tributaria, la resolución del TEARC confirmó su procedencia, considerando que la normativa era clara a la hora de señalar como tenían que tributar los empresarios de la construcción que realizasen obras con presupuestos superiores a los 6 millones, por lo cual se apreció en la conducta del contribuyente cuando menos la culpabilidad inherente a la negligencia, que no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar.

La demanda, por su parte, sostuvo que el único error cometido habría sido interpretar equivocadamente la limitación prevista para el Epígrafe 501.3 ("ejecución de obras con presupuesto superior a 6.210.000 pesetas").

Las circunstancias que concurren en el caso, en que se trataba en esencia de que el recurrente realizó obras por distintos conceptos expresados separadamente en el presupuesto (techo, pavimento, revestimiento y distribución), pudo hacer surgir la duda interpretativa de si en tal supuesto, pese a que todas las obras estaban englobadas dentro de la rehabilitación del edificio, había de atenderse, a los efectos del límite cuantitativo de que se trata, a esos diferentes conceptos.

A la vista de las circunstancias concurrentes, la sentencia de referencia concluía que no concurre certeza del juicio de culpabilidad sobre los hechos, requisito indispensable para toda resolución sancionadora, sea penal o sea administrativa, tal como resulta de los principios y derechos constitucionales y proclama la STC 76/1990, de 26 de abril de 1990 . Tales explicadas circunstancias, implican que, en todo caso, pudo surgir una duda razonable sobre la interpretación de la norma en relación con los presupuestos y conceptos separados de las obras de rehabilitación, tratándose de un error disculpable y exonerador de la culpabilidad.

Es un error interpretativo, que no debe ser objeto de sanción en el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora al no poder efectuarse un reproche merecedor de tal tipo de sanciones.

6. El supuesto de hecho de la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de enero de 2011 (rec. 821/2007 ), que se cita de contraste con la recurrida en la presente casación es el mismo que el contemplado en el recurso 811/2007. Por eso el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña reconoce que puede surgir una duda razonable sobre la interpretación de la norma en relación con los presupuestos y conceptos separados de las obras de rehabilitación, tratándose de un error disculpable y exonerador de la culpabilidad.



7. El supuesto de hecho de la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 28 de noviembre de 2005 (recurso 41212003), que se cita de contraste con la recurrida en la presente casación, es el siguiente:

a) El recurrente desarrollaba una actividad económica para la cual figuraba inscrito en el epígrafe 501.3 de las Tarifas del IAE, tributando en el IVA según el régimen simplificado.

b) Durante el ejercicio 1998 realizó unos trabajos consistentes en la reparación de tejados y terrazas del edificio sede de la Cámara de Comercio e Industria de Zaragoza, los cuales quedaron reflejados en diversas facturas cuyo importe total superaba el importe de 6 millones de pesetas.

c) La Inspección regulariza las declaraciones presentadas al entender que, como consecuencia de haber superado los límites previstos en el epígrafe del IAE citado, debía haberse tributado según el régimen general del IVA.

d) La controversia suscitada consiste en determinar si los servicios prestados por el contribuyente para la Cámara de Comercio se consideran ejecuciones de obra de una única obra o si pueden considerarse como servicios independientes por cada uno de los presupuestos aprobados por la Cámara de Comercio que encargó los mismos y cada una de las facturas emitidas por el recurrente.

e) El Tribunal Superior de Justicia de Aragón, a la vista de que no existía un solo contrato de ejecución de obra con presupuesto superior a 6.000.000 pesetas, que excluye el régimen simplificado utilizado, que las obras fueron solicitadas, presupuestadas y ejecutadas de forma separada e independiente y que el recurrente ejecutó cada una de ellas de manera separada y sucesiva, reconoce la corrección de las declaraciones presentadas y anula la regularización practicada.

8. El supuesto de hecho de la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 28 de noviembre de 2005 (rec. 411/20031), que se cita de contraste con la recurrida en la presente casación, ofrece el mismo supuesto de hecho y las mismas circunstancias concurrentes que en la anterior sentencia de la misma fecha dictada en el recurso 412 del año 2003; por eso anuló también la sanción impuesta.

### **Tercero.**

La contradicción existente entre la sentencia recurrida y las enunciadas de contraste es evidente, pues mientras que la sentencia impugnada en el presente recurso casación se basa en una supuesta claridad de la norma aplicable para considerar que la actuación del contribuyente no puede ampararse en una interpretación razonable de la misma, en cambio las sentencias citadas como contradictorias, dos de ellas dictadas incluso unos meses antes por la misma Sala y Sección del Tribunal Superior de Justicia de Galicia que ha pronunciado la aquí recurrida, reconocen la complejidad de la citada normativa y la posibilidad de que surjan dudas interpretativas que impiden apreciar la culpabilidad necesaria para la imposición de una sanción, en caso de que la interpretación realizada por el contribuyente sea distinta de aquella que la Administración considera correcta.

Incluso dos de las sentencias mencionadas, dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, entienden que en aquellos casos como el que aquí nos ocupa en los que existen encargos separados y servicios distintos, los respectivos presupuestos han de computarse de forma separada a la hora de comprobar el cumplimiento o no de los límites impuestos por las Tarifas del IAE en el epígrafe 501.3, tal y como entendió el recurrente, por más que todos esos trabajos recaigan sobre un mismo inmueble y se presten para un mismo destinatario.

Este hecho, con independencia de la posición que se mantenga al respecto de la cuestión de fondo, obliga al menos a reconocer la posibilidad de que existan distintas interpretaciones sobre la materia siendo todas ellas igual de razonables, hasta el punto de que la defendida por el recurrente ha llegado a ser compartida por un Tribunal Superior de Justicia a través de dos sentencias publicadas en el momento de presentarse las declaraciones que han dado lugar a las sanciones aquí discutidas.

### **Cuarto.**

Una vez acreditadas las identidades que exige la Ley Jurisdiccional, cabe apreciar la infracción por parte de la sentencia recurrida de lo dispuesto en el artículo 179 de la Ley General Tributaria aplicable a nuestro caso ( Ley 58/2003, de 17 de diciembre), y más concretamente lo señalado en su apartado 2.d), según el cual:

"Las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

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".

A la vista del contenido de este precepto, idéntico en lo esencial al artículo 77 de la anterior LGT de 1963, forzoso resulta reconocer que para que una determinada conducta pueda ser considerada constitutiva de infracción tributaria es necesario que el sujeto pasivo haya incurrido en una conducta de carácter doloso o culposo, obviando el mínimo deber de diligencia que se le puede reclamar.

Todo ello de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional que insiste en que una determinada actuación sólo puede ser calificada como infracción tributaria y, en consecuencia, resulta sancionable cuando concurre, entre otros, el elemento subjetivo de culpabilidad, no siendo admisible en nuestro ordenamiento jurídico un sistema de responsabilidad objetiva [entre otras muchas, sentencias de 26 de abril de 1990 o 20 de junio de 2005].

En este contexto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha tenido ocasión de analizar el referido artículo 179.2.d) de la LGT/2003 invocado por el recurrente sigue considerando, como ya había hecho anteriormente bajo la aplicación de la LGT de 1963, que la exclusión de responsabilidad que se contiene en el citado artículo no se ciñe únicamente a los supuestos de presentación de una declaración basada en una interpretación razonable de la norma, sino que lo que se exige es una actuación diligente por parte del sujeto pasivo, como demuestran la expresión "entre otros supuestos" que se contiene en dicho precepto.

Son precisamente esas menciones las que han llevado a este Tribunal Supremo a reconocer que la existencia de una interpretación razonable de la norma no agota las posibilidades de exclusión del elemento de la culpabilidad, pues lo que se exige en todo caso es que el contribuyente haya puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones.

En este sentido se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 9693/2003), en la que se destaca lo siguiente: "el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable --como ha sucedido en el caso enjuiciado-- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.3 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.3.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" (el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003, dice "entre otros supuestos"), uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente".

En nuestro caso, el propio expediente administrativo permite apreciar que el recurrente observó la diligencia necesaria que se le puede reclamar a una persona física que realiza una actividad económica, pues así lo demuestran tanto la presentación en su día de una declaración censal indicando la opción por el epígrafe que después ha sido discutido como, posteriormente, de unas declaraciones del IRPF y del IVA en las que se han consignado todos los elementos necesarios para determinar la deuda, tal como la propia Inspección ha reconocido expresamente al calificar las sanciones impuestas como leves.

A este respecto, conviene recordar que la discusión fundamental se centra en determinar el alcance que ha de otorgarse a la expresión "ejecución de obras" que se recoge en la Nota del epígrafe 501.3 de las Tarifas del IAE, la cual no figura descrita en la norma, ni de forma directa ni por remisión a otros textos o referentes.

En este contexto, y haciendo uso de uno de los criterios interpretativos expresamente previsto en el artículo 12.2 de la LGT, el recurrente interpretó el concepto "obra" en su sentido usual, coincidente por otro lado con el que le atribuye el propio Diccionario de la Real Academia Española, que define este concepto como aquel contrato "que dura hasta la finalización de un trabajo determinado".

De este modo, a la vista de que los clientes que lo habían contratado lo habían hecho de forma independiente y separada para cada uno de los encargos que le fueron encomendados y observando que en ninguno de estos encargos o contratos individualizados se superaba el límite establecido en la norma, el recurrente entendió que tenía derecho a aplicar los regímenes tributarios previstos en el IRPF y en el IVA para el epígrafe en cuestión.

A la vista de todo ello, entendemos que resulta obligado reconocer la improcedencia de la sanción impuesta, en primer lugar, por la contundente circunstancia de que un Tribunal de Justicia ha llegado a concluir, al menos en dos ocasiones, que en aquellos casos en los que, al igual que en nuestro supuesto, concurren presupuestos y conceptos separados y diferenciados, el límite de referencia debe computarse de forma independiente para cada encargo o contrato.

En concreto, las dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Aragón enunciadas de contraste, que ya fueron invocadas por el recurrente en los escritos presentados en la instancia, concluyen lo siguiente:

.../... no estimando que nos encontremos ante certificaciones parciales de una sola obra --las facturas, atendidos su contenido y fechas respectivas, no responden a las características propias de las certificaciones de obras--, y no dándose el supuesto que determina la actuación inspectora --existencia de un solo contrato de ejecución de obra con presupuesto superior a 6.000.000 de pesetas, que excluye el régimen simplificado utilizado--, debe concluirse estimando la demanda interpuesta, anulando la resolución recurrida y la que la misma confirma, por no estimar justificado el fundamento en que las mismas se basan".

La simple existencia de las sentencias mencionadas permite desvirtuar por sí sola el argumento fundamental sobre el que descansa el fallo de la que aquí se recurre, consistente en una supuesta claridad de la norma, desde el momento en que, como acabamos de ver, un Tribunal de Justicia, tras el estudio de las normas interpretadas y aplicadas por el aquí recurrente, no solo no ha observado tal claridad en el sentido invocado por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en la sentencia recurrida, sino que ha alcanzado la misma conclusión que el recurrente.

En definitiva, si un Tribunal de Justicia, a la vista de la misma normativa y en un contexto temporal prácticamente coincidente con el momento de los hechos aquí sancionados, ha realizado la misma interpretación que el recurrente, podrá alcanzarse y defenderse una solución distinta, pero lo que no cabrá negar es que la interpretación efectuada por el recurrente debe considerarse, cuando menos, como razonable, lo cual conduce necesariamente a admitir la improcedencia de la sanción impuesta ex artículo 179 de la LGT/2003 .

Las restantes sentencias citadas como contradictorias permiten apreciar que el mismo Tribunal Superior de Justicia de Galicia que ha dictado la sentencia aquí recurrida, al igual que el de Cataluña, han reconocido ante supuestos idénticos al que nos ocupa que la normativa aplicable resulta ciertamente compleja y puede generar dudas razonables en este tipo de casos en los que concurren distintos contratos y presupuestos referidos a lo que la Administración considera como una misma "obra".

Especialmente significativa resulta la argumentación ofrecida por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña para anular las sanciones analizadas en las sentencias citadas como contradictorias, según la cual:

"las circunstancias que concurren en el caso, en que se trata en esencia de obras de rehabilitación de un edificio ... en que, adicionalmente, el recurrente realizó obras por distintos conceptos expresados separadamente en el presupuesto (techo, pavimento, revestimiento y distribución), pudo hacer surgir la duda interpretativa de si en tal supuesto, pese a que todas las obras estaban englobadas dentro de la rehabilitación del edificio, había de atenderse, a los efectos del límite cuantitativo de que se trata, a esos diferentes conceptos.

(...) Tales explicadas circunstancias, implican que, en todo caso, pudo surgir una duda razonable sobre la interpretación de la norma en relación con los presupuestos y conceptos separados de las obras de rehabilitación, tratándose de un error disculpable y exonerador de la culpabilidad".

La similitud entre los hechos analizados en las sentencias citadas y los que aquí nos ocupan no puede ser mayor, por cuanto en el caso de los trabajos realizados por el recurrente también se trataba de tareas individualizadas que figuraban específicamente separadas en los distintos contratos diferenciados que se suscribían con las empresas contratantes, en los que se estipulaba la prestación de la mano de obra necesaria para la realización de una parte del proyecto global en el que se incardinaban (en este caso, la construcción o acabado interior de distintas promociones de viviendas), en el que intervenían al mismo tiempo otros profesionales distintos.

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia no nos explica qué es lo que debe entenderse por "obra" cuando se refiere a considerar aisladamente los importes de cada obra, pues si por ello se entiende cada encargo específico recibido, entonces la actuación del recurrente debe considerarse correcta, no existiendo motivo alguno (y si lo hay no se nos ha explicado hasta la fecha) por el que por "obra" deban entenderse todas las que se ejecutan sobre un mismo inmueble o construcción en curso.

De la norma no se desprende en ningún caso que deban sumarse todos los trabajos realizados durante el ejercicio para un mismo cliente.

Piénsese en que no se trata aquí de dilucidar si la aplicación de la normativa aplicable a tales hechos realizada por el recurrente fue o no la correcta, sino de determinar si la normativa en cuestión era tan suficientemente clara, como se pretende dar a entender en la sentencia recurrida, como para no admitir dudas o interpretaciones diferentes en situaciones como la ocurrida.

Nos encontramos ante una cuestión susceptible de interpretaciones diferentes y la mantenida por el recurrente es al menos tan razonable como la defendida por la Administración que se confirma en la sentencia recurrida.

Aun cuando bastaría con que un órgano judicial hubiera llegado en una sola ocasión a compartir la misma interpretación de la norma que ha realizado el recurrente para concluir que esta última resulta cuando menos tan razonable como la contraria, no cabe duda de que el hecho de que hayan sido reiteradas las ocasiones en las que



se ha reconocido que esa interpretación diferente está justificada por la complejidad y falta de precisión de la norma sobre supuestos como el aquí analizado obliga a estimar el presente recurso.

Conviene recordar además que el comportamiento diligente por parte del recurrente ha estado presidido en todo momento por una absoluta falta de ocultación de datos, siendo éste un elemento que la jurisprudencia ha coincidido también en reconocer como indispensable para poder apreciar la culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo. Sirva como muestra la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 en la que, citando otras muchas en el mismo sentido, se contiene el siguiente pronunciamiento:

.../... como dijimos por primera vez en la sentencia de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734/2005), FD Séptimo [véanse también las sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004, FD Duodécimo, y 10237/2004, FD Decimotercero)], la ausencia de ocultación de datos "no sólo resulta argumento razonable, sino que ha sido tenido en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el artículo 77. 1 LGT -- y debe entenderse que reclama, asimismo el actual artículo 183.1 de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria ) sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. unif. doct. núm. 146/2004), FD Cuarto)-- para poder imponer sanciones tributarias (así, respecto a la falta de ocultación como claro indicio de la falta de culpabilidad, Sentencias de 2 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 9712/1997), FD Cuarto, y de 18 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 3267/2002), FD 8)".

Si a ello le unimos la ya explicada complejidad o falta de claridad de la normativa aplicable, que ha sido reconocida expresamente por los pronunciamientos jurisprudenciales que hemos citado como contradictorios, debemos afirmar que la sentencia aquí impugnada, al confirmar la sanción impuesta por la Inspección, infringe el artículo 179 de la LGT, al haber actuado el recurrente con la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios que dicho precepto reclama, lo que ha de conducir a su casación.

#### **Quinto.**

En cuanto a las costas, y en virtud del artículo 139 de la Ley de esta Jurisdicción, no procede hacer un especial pronunciamiento en cuanto a las costas causadas en la tramitación del recurso, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

#### **FALLAMOS**

Que debemos estimar, y estimamos, el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por D. Juan Pedro contra la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 26 de septiembre de 2011, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 16.254/2009, la que casamos y anulamos y, en su lugar, estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Juan Pedro contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 27 de abril de 2009. No procede hacer un especial pronunciamiento sobre las costas derivadas del recurso de casación, sin que tampoco deba imponerse a una de las partes las devengadas en la primera instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.