



Roj: **STSJ M 5171/2026 - ECLI:ES:TSJM:2026:5171**

Id Cendoj: **28079330042026100218**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **20/04/2026**

Nº de Recurso: **947/2023**

Nº de Resolución: **225/2026**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **LUIS MANUEL UGARTE OTERINO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009710

NIG:28.079.00.3-2023/0065576

Procedimiento Ordinario 947/2023 TRIBUTARIO

Demandante:D./Dña. Juan María

PROCURADOR D./Dña. RAFAEL GAMARRA MEGIAS

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N° 225/2026

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO

En Madrid, a 20 de abril de 2026.

Visto el recurso número 947/2023, interpuesto por DON Juan María , representado por el Procurador Don Rafael Gamarra Megías y asistido por el Letrado Don Miguel Ángel Díez Rodrigo, frente a la Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 27 de septiembre de 2023, que estimó en parte las reclamaciones n.º NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 , NUM006 y NUM007 , frente a la resolución del recurso de reposición del acuerdo de liquidación con clave NUM008 derivado del Acta n.º NUM009 relativo al IRPF de los ejercicios 2015 a 2018, del que derivó una deuda total de 24.507,48 euros, y frente al acuerdo de imposición de sanción con clave de liquidación NUM010 , derivado de la liquidación de la deuda tributaria, por importe total de 14.885,95 euros, respectivamente, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto el recurso y recibido el expediente administrativo, fue emplazada la parte recurrente para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que, tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación del acto recurrido.

SEGUNDO. -La representación procesal de la parte demandada contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó pidiendo la desestimación del recurso.

TERCERO. -Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicada toda la admitida, quedaron los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo.

CUARTO. -La cuantía del proceso ha quedado fijada en 30.192,08 €.

QUINTO. -El acto de votación y fallo del recurso ha tenido lugar el 14 de abril pasado, quedando el mismo concluso para sentencia.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. **Sr. D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO.**

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. - Pretensión ejercitada.

DON Juan María ejercita pretensión declarativa de nulidad de la Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 27 de septiembre de 2023, que estimó en parte las reclamaciones n.º NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 , NUM006 y NUM007 , frente a la resolución del recurso de reposición del acuerdo de liquidación con clave NUM008 derivado del Acta n.º NUM009 relativo al IRPF de los ejercicios 2015 a 2018, del que derivó una deuda total de 24.507,48 euros, y frente al acuerdo de imposición de sanción con clave de liquidación NUM010 , derivado de la liquidación de la deuda tributaria, por importe total de 14.885,95 euros, respectivamente, con devolución del importe abonado de 24.507,48 euros y abono de los intereses de demora correspondientes.

SEGUNDO. - Sobre la actuación impugnada.

La Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 27 de septiembre de 2023, estimó en parte las reclamaciones n.º NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 , NUM006 y NUM007 , frente a la resolución del recurso de reposición del acuerdo de liquidación con clave NUM008 derivado del Acta n.º NUM009 relativo al IRPF de los ejercicios 2015 a 2018, del que derivó una deuda total de 24.507,48 euros, y frente al acuerdo de imposición de sanción con clave de liquidación NUM010 , derivado de la liquidación de la deuda tributaria, por importe total de 14.885,95 euros, respectivamente, de la que extraemos las siguientes consideraciones:

Sobre la liquidación

? El obligado tributario debe tributar como rendimiento del capital mobiliario por el uso como vivienda habitual de la situada en la C/ Isla de Alborán, nº12, de Pozuelo de Alarcón, que la mercantil PRODUCCIONES FERNANDEZ CARO SL, de la que es administrador y socio único, le tiene cedida, y por el pago de los suministros de la misma, resultando irrelevante que se destine a un uso personal o profesional.

? No se ha acreditado ante la Inspección el ejercicio de la actividad económica en el inmueble, pues en el propio informe aportado por el obligado se indica que la planta sótano carece de acceso directo y la planta principal consta de hall, cocina con office, salón comedor a dos alturas, aseo de invitados y zona de estar.

? No se aportan elementos de prueba de la existencia en la planta sótano de una sala de conferencias, aula de formación y estudio insonorizado de postproducción de audio y vídeo y en la planta principal de una sala de grabación de música y set para conexiones de **televisión** y radio en directo.

Sobre la sanción

? La conducta de la reclamante consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, tal y como ha quedado acreditado por la Administración tributaria en el expediente, está tipificada en el art. 191 de la Ley 58/2003.

? El acuerdo sancionador contiene mención suficiente sobre los hechos determinantes de la sanción, así como del análisis y valoración de la conducta de la obligado tributario que le conduce a calificarla como culpable, en tanto que ha disfrutado de un inmueble propiedad de una entidad de la que es único socio, sin que medie

contrato de ningún tipo, ni retribución por su uso, satisfaciendo la entidad los suministros del inmueble, sin que pueda apreciarse una interpretación razonable de la norma en su actuación, ni exista una laguna legal, ni concurren los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible.

TERCERO. - Motivos de la impugnación.

Se contrae el recurso a la impugnación de la liquidación y sanción derivada de la misma por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2015 a 2018, en base a las consideraciones de la demanda que se sintetizan de la siguiente manera:

Sobre la liquidación

? Constituyó la sociedad mercantil unipersonal PRODUCCIONES FERNÁNDEZ CARO SL el 9 de julio de 1996, a los efectos de desarrollar su trabajo tanto en radio como en **televisión**, acreditando el desarrollo de su actividad profesional en el inmueble sito en calle Isla Alborán n.º 12 de Pozuelo de Alarcón con el documento emitido por D. Ángel, director del **programa** de la Cadena Ser, "A vivir que son dos días", que se emite tanto sábado como domingos, como por el emitido por Dña. Agustina, directora de producción del **programa** radiofónico, "Noemi en la onda", que se emite en la cadena Onda Cero, con fotografías desarrollando su actividad profesional y mediante facturas y certificados de Hacienda.

? Estando el inmueble afecto a su actividad en un 50%, no procedía imputarle en el IRPF la totalidad de los rendimientos por fondos propios - art. 21.1 LIRPF -, sino lo que sería el 50% de su alquiler.

? La AEAT no aportó informe pericial sobre el valor real del inmueble, realizado por el perito de la Administración, y en su lugar se sirvió de un estudio de mercado elaborado por *Quality Housing*, que el obligado tributario costeó, y sin embargo no tuvo en cuenta que el mismo consignaba que el inmueble estaba afecto a la actividad económica del socio persona física en un 50%.

? La AEAT no ha reconocido su derecho a una regularización íntegra, sobre lo que no se ha pronunciado el TEAR, no entrándose a valorar la afectación económica del inmueble, y el posible importe del alquiler a precio de mercado, sin aludir siquiera a al incumplimiento de la obligación de visita al inmueble del perito de la Administración.

Sobre la sanción

? Ha reconocido que residía en el inmueble, que en un 50% era su centro de producción audiovisual, habiéndose imputado en el último de los ejercicios investigados, en concepto de rendimiento en especie, el importe que correspondía a la mitad de un alquiler del inmueble.

CUARTO. - Oposición a la pretensión.

La ABOGACÍA DEL ESTADO, en la representación de la Administración General del Estado, interesa la confirmación de la liquidación y de la Resolución del TEAR, en consideración a los razonamientos de cada una de ellas, a los que añade:

? El procedimiento se ha seguido en todos sus trámites sin la existencia de defecto formal alguno, ni produciéndose ninguna vulneración de procedimiento, pues el interesado ha conocido en todo momento los hechos que han motivado la regularización, y ha podido ejercer con plenitud su derecho de defensa.

QUINTO. - Sobre los rendimientos del capital mobiliario. Utilidades del socio.

El artículo 21 LIRPF establece qué ha de considerarse como rendimientos del capital:

[...]

1. *Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.*

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos del capital.

2. *En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:*

a) *Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.*

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste.

La LIRPF al regular los rendimientos del capital mobiliario distingue en su artículo 25 cuatro grupos: "Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad", "Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios", "Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2.a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo", y "Otros rendimientos del capital mobiliario", donde se incluyen los expresamente previstos en dicho apartado y el resto de los rendimientos de capital mobiliario no incluidos en los apartados anteriores.

Concretamente el artículo 25 de la LIRPF dispone, en lo que a este recurso interesa:

[...]

RENDIMIENTOS ÍNTEGROS DEL CAPITAL MOBILIARIO

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.[...]

Se completa el artículo 25 .1 d) con el 42.1 que define las rentas en especie, que establece:

[...]

1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Las rentas en especie se valorarán con carácter general por su valor normal en el mercado - art. 43.1 LIRPF -.

Sobre la carga de la prueba dispone el artículo 105 LGT, en consonancia con el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil:

[...] 1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2020 (recurso 4258/2018), nos recuerda que *una constante jurisprudencia pone de manifiesto [que] el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia?*

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo" [Declaraciones a las que se remiten, entre otras muchas, sentencias posteriores del Tribunal Supremo como las de 18 de mayo de 2020 (recurso 4002/2018), 13 de octubre de 2022, (recurso 2151/2021) y 17 de octubre de 2022 (recurso 3521/2021)].

SEXTO. - Sobre el supuesto planteado. Reconocimiento de la cesión del inmueble. Ejercicio de actividad económica por el interesado. Principio de íntegra regularización.

La resolución del recurso de reposición del acuerdo de liquidación con clave NUM008 derivado del Acta n.º NUM009 relativo al IRPF de los ejercicios 2015 a 2018, del que derivó una deuda total de 24.507,48 euros, recogía:

[...]conviene reiterar que, en paralelo a las actuaciones inspectoras en relación con el obligado tributario, don Juan María, se han desarrollado actuaciones de comprobación e investigación en relación con la entidad PRODUCCIONES FERNÁNDEZ CARO S.L. de carácter parcial en relación al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2015 a 2018, limitándose la comprobación a las operaciones con transcendencia tributaria con el inmueble sito en la Calle Isla de Alborán nº 12 de Pozuelo de Alarcón (Madrid), con referencia catastral NUM011.

En contra de lo que sostiene el obligado tributario, la actuación inspectora no contraviene el principio de íntegra regularización tributaria para con la sociedad y con el socio.

En concreto, analizada la operación de cesión de uso del inmueble propiedad de la sociedad al socio único, la inexistencia de contrato de arrendamiento entre las partes impide calificar la operación como arrendamiento de inmueble que supondría para la sociedad un rendimiento de capital inmobiliario y para el socio una retribución procedente de la entidad PRODUCCIONES FERNÁNDEZ CARO S.L.

Además, la inexistencia de contrato alguno de prestación de servicios entre la sociedad y el socio, impide calificar la cesión de uso del inmueble como retribución para el socio y gasto deducible para la sociedad, como parece alegar el obligado tributario. Por tanto, en contra de lo manifestado por el contribuyente, la inexistencia de contrato de arrendamiento o de prestación de servicios entre socio y sociedad no resulta irrelevante, sino fundamental para la calificación de la operación.

En consecuencia, procede calificar la utilización por el socio único de un bien inmueble que es propiedad de la sociedad, sin que exista contrato de arrendamiento o cesión de uso, como una retribución de fondos propios.

En contra de lo alegado por el obligado tributario, la calificación realizada por la Inspección en la regularización tributaria practicada en sede del socio y en sede de la sociedad es única: retribución de fondos propios. No obstante, los efectos para cada una de las partes son diferentes según establece la normativa aplicable:

- En sede del socio, don Juan María, a efectos del IRPF procede su calificación como rendimientos de capital mobiliario en virtud de lo dispuesto en el artículo 25.1.d) de la Ley de IRPF ...

- En sede de la entidad PRODUCCIONES FERNÁNDEZ CARO S.L., a efectos del Impuesto sobre Sociedades, se trata de partidas no deducibles en virtud de lo dispuesto en el artículo 15 a) de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades ...

Por otro lado, don Juan María alega en el escrito de recurso que "por no realizar actividad alguna la sociedad y porque el propio socio viene ejerciendo actividad dentro del inmueble, nunca podría considerarse una retribución de fondos propios según establece el artículo 21.1 LIRPF: "1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital, la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquier que sea su denominación

o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derecho, cuya titularidad corresponda al contribuyente y NO SE HALLEN AFECTOS A ACTIVIDADES ECONÓMICAS, REALIZADAS POR ÉSTE".

En respuesta a la citada alegación procede contestar al contribuyente que, en ningún momento la Inspección infringe lo dispuesto en el artículo 21.1 de la LIRPF ya que las utilidades percibidas por don Juan María por su condición de socio de PRODUCCIONES FERNÁNDEZ CARO S.L., consistentes en la cesión de uso de un inmueble propiedad de la sociedad, constituyen un rendimiento de capital mobiliario puesto que provienen de las acciones o participaciones de don Juan María en la sociedad. Los citados elementos patrimoniales de los que es titular el contribuyente, don Juan María (y que consisten en las participaciones de la entidad PRODUCCIONES FERNÁNDEZ CARO S.L.) no están afectos a actividad alguna. En su caso, lo que alega el contribuyente es la afectación a su actividad del inmueble del que don Juan María no es propietario.

[...] La operación objeto de valoración consiste en la cesión para uso particular del socio, ya sea como vivienda o como inmueble parcialmente afecto a la actividad del citado socio, de un inmueble de titularidad de la sociedad, a título gratuito.

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 35/2006 de IRPF, debe valorarse dicha operación a valor de mercado y ajustar la base imponible, en consecuencia.

En el presente caso, estamos ante la cesión gratuita del uso de un inmueble propiedad de la sociedad para su utilización por el socio único (ya sea como vivienda o para el ejercicio de su actividad), en la que las cualidades del inmueble son esenciales para la valoración del mismo. Por ello, se ha comparado el precio del arrendamiento del inmueble sito en la calle Isla de Alborán nº 12 de Pozuelo de Alarcón, con el precio del arrendamiento de inmuebles de similares características en cuanto a su uso, clase, modalidad, destino, superficie y ubicación. Variables fundamentales para poder realizar una idónea valoración de mercado.

Para ello, se ha tomado como comparable externo el precio medio por metro cuadrado para inmuebles de similares características fijado en el Informe de Valoración emitido en fecha 17/05/2021 por doña Marisa (Agente personal Inmobiliario) para QUALITY HOUSING Soluciones Personales Inmobiliarias, que fue aportado por el propio obligado tributario.

Según este informe, el precio medio del alquiler de un inmueble de similares características es de 8,18 €/m². No obstante, teniendo en cuenta las especiales características del inmueble y las operaciones cerradas en los últimos meses de inmuebles similares, para la obtención de su valor real de mercado, se aplica un coeficiente corrector del 10%, al que se suma un 5% adicional por tratarse de un inmueble singular. En consecuencia, el valor estimado del alquiler mensual asciende a 2.557,59 euros, resultado de la siguiente operación (8,18 €/m² x 367,84 m² construidos) x 0.85 %. Éste ha sido el valor de mercado tomado por la Inspección para realizar la regularización.

No obstante, en el contenido del informe se emiten afirmaciones relativas a la utilización del inmueble, que exceden del objeto de dicho informe, que es exclusivamente la valoración: "VALORACIÓN PARCIAL DEL INMUEBLE: El propietario usa el 50% de la propiedad como oficina y lugar de trabajo, desarrollando en la planta sótano y en la planta principal sus tareas diarias destinadas a la realización, promoción y formación en materia audiovisual. Hemos podido constatar personalmente a fecha 5 de mayo de 2021 que dichas estancias son: Sótano: sala de conferencias y aula de formación y estudio insonorizado de postproducción de audio y video. Planta principal: sala de grabación de música, set para conexiones de **televisión** y radio en directo y oficina para confección de libros y guiones."

Sin embargo, el referido informe no es un elemento determinante de la afectación del inmueble a la actividad de la sociedad que es la propietaria del inmueble. Es más, el propio obligado tributario sostiene que la sociedad está inactiva y quien realiza la actividad económica es el socio persona física.

En consecuencia, con independencia de que el citado inmueble se encuentre parcialmente afecto a la actividad del socio o no, resulta probado que durante los ejercicios objeto de comprobación la entidad PRODUCCIONES FERNÁNDEZ CARO S.L. ha cedido la totalidad del uso del inmueble sito en la calle Isla de Alborán nº 12 de Pozuelo de Alarcón, a su socio único don Juan María, por lo que procede valorar la cesión de uso del citado inmueble en el 100% del valor de mercado determinado en el Informe emitido por QUALITY HOUSING que fue aportado por el propio obligado tributario que asciende a 2.557,59 euros/mes y 30.691,08 euros/año.

[...] Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, en relación con la desestimación de las alegaciones frente a la valoración de la cesión de uso del inmueble propiedad de la entidad PRODUCCIONES FERNÁNDEZ CARO S.L. al socio único don Juan María, a continuación, conviene examinar la pretensión del obligado tributario en relación con la afectación parcial del citado inmueble a la actividad de don Juan María.

La afectación viene determinada no sólo por la intención o la distribución física del inmueble, sino por el uso real que se dé al mismo.

*Por tanto, la Inspección no ha considerado las correcciones introducidas a la valoración inicial de mercado en el informe aportado por el obligado tributario, motivados por la presunta existencia de una sala de conferencias, aula de formación y estudio insonorizado de postproducción de audio y video en la planta sótano y una sala de grabación de música y set para conexiones de **televisión** y radio en directo en la planta principal, puesto que, durante el procedimiento inspector no ha quedado acreditada la realidad de la afectación parcial del inmueble a ninguna actividad.*

Pese a lo alegado, don Juan María no acredita la afectación parcial del inmueble a ninguna actividad.

[...] Como se ha apuntado previamente, el Informe de valoración no hace prueba de la efectiva afectación del inmueble a la actividad económica, tal y como invoca el interesado.

Además, el obligado tributario aportó junto con el escrito de alegaciones al acta de disconformidad y también adjuntos al presente recurso, dos "escritos de manifestaciones" suscritos por don Ángel de la Cadena Ser y doña Noemi de Onda Cero, a efectos de acreditar la afectación del inmueble sito en la calle Isla de Alborán nº 12 de Pozuelo de Alarcón a su actividad. En concreto:

*- En el escrito de fecha 30 de junio de 2021, don Ángel, en calidad de director del **programa** radiofónico "A vivir que son dos días" de la Cadena Ser, manifiesta que: "Don Juan María lleva colaborando semanalmente y de forma interrumpida desde el año 2012 hasta el presente en el susodicho **programa**. Que los contenidos de audio (jingles, canciones, cortes paródicos de otros **programas**), así como los guiones de su sección se ensayan, graban, producen y escriben en la sede de Producciones Fernández Caro S.L., ubicada en C/ Isla de Alborán, 12 (Pozuelo de Alarcón 28223), y se exportan luego para su emisión por vía digital a los estudios de la Cadena SER."*

*- En el escrito de fecha 7 de julio de 2021, doña Noemi, en calidad de directora del **programa** "Noemi en la Onda" de Onda Cero, manifiesta que: "Don Juan María lleva colaborando semanalmente en el **programa** "Noemi en la Onda" que se emite por Onda Cero desde el año 2007. Que los contenidos de audio (jingles, canciones, cortes paródicos de otros **programas**), así como los guiones de su sección se ensayan, graban, producen y escriben en la sede de Producciones Fernández Caro S.L., ubicada en Isla de Alborán, 12, Pozuelo de Alarcón, y se exportan luego por vía digital a los estudios de Onda Cero en Barcelona."*

[...] En relación con los "escritos de manifestaciones" de clientes que han sido aportados por el contribuyente, conviene señalar que resultan insuficientes para acreditar el hecho que el obligado tributario pretende.

[...] A este respecto, conviene reiterar que en nuestro Derecho rige el principio de libre valoración de la prueba. Este principio viene unido al principio de valoración conjunta de la prueba, practicada conforme a las reglas de la sana crítica. Esta valoración conjunta de la prueba, lleva a la Inspección a concluir que en el presente caso no ha quedado acreditado que el inmueble sito en la calle Alborán 12 de Pozuelo de Alarcón esté afecto a la actividad de don Juan María en un 50 %.

Se trata, por tanto, de una cuestión de prueba de la afectación del citado inmueble a la actividad de don Juan María, que no ha quedado acreditada por el obligado tributario. ...

Debe partirse por señalar que con resultar procedente, como se verá, la negativa de la Administración a aplicar lo dispuesto en el artículo 21.1 de la LIRPF, pues las utilidades percibidas por el actor por el disfrute del inmueble propiedad de la mercantil de que era socio único no conviven con el desarrollo por la mercantil de actividad económica alguna en la misma, y la que el mismo desarrollase carecía de incidencia alguna al no ser su propietario, no se entiende que la Administración niegue este último extremo y se entretenga en demostrar que el actor no acredita la afectación parcial del inmueble a su actividad, pues ello resulta intrascendente.

Invoca el actor el principio de la íntegra regularización al decir que estando el inmueble afecto a su actividad en un 50%, no procedía que la AEAT se detuviera en imputarle los rendimientos por fondos propios, sin considerar la deducción del importe correspondiente a un alquiler en la misma proporción.

Sobre este principio la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha establecido la siguiente doctrina, teniendo en cuenta que sus perfiles son difícilmente separables de los casos concretos en que se ha ido configurando esta doctrina, porque sus efectos son específicos en cada una de las figuras impositivas en las que ha sido considerado.

Como ha señalado la Sentencia de la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2022 (Recurso: 1510/2020), "[s]e hace referencia, así, al principio sustantivo básico de proscripción del enriquecimiento injusto, para cuya consecución plena se debe efectuar la íntegra regularización. Y es que, en verdad, el principio de regularización íntegra o completa bien puede considerarse como la derivación de

un conjunto de otros ya consolidados en el tiempo y reconocidos legalmente, como son, además del de proscripción del enriquecimiento injusto, los principios de seguridad jurídica, de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario. En definitiva, es una traslación en lo funcional o procedimental, de las exigencias de aquellos otros principios, por lo que su alcance solo se manifiesta en presencia de las singularidades de algunos procedimientos tributarios en los que debe actuarse de forma global para evitar situaciones de enriquecimiento injusto para la administración, lo que se produciría si se establecen separaciones artificiales entre periodos impositivos de un mismo impuesto, o distintos impuestos interrelacionados y excluyentes, o diferentes obligados tributarios en un mismo impuesto cuyas obligaciones guarden entre sí una conexión funcional. Ocurre que, en todos estos casos, una actuación tributaria aislada del resto de los periodos, figuras impositivas o sujetos interdependientes podría generar el enriquecimiento injusto de uno de los sujetos de la relación tributaria, fundamentalmente de la Administración. Por consiguiente, nuestra jurisprudencia sobre el principio de íntegra regularización impone que la Administración tributaria deba regularizar tanto los aspectos que perjudican como los que favorecen al obligado tributario, evitando que la invocación de la estanqueidad de los periodos o conceptos impositivos objeto de la actuación administrativa, hagan posible que un gasto deducible no se deduzca en ningún periodo impositivo, que una cuota soportada no se deduzca en el ejercicio correspondiente y tampoco sea devuelta o sea deducida en otro distinto, o que se someta a tributación una operación por un tributo sin realizar simultáneamente la devolución de otro "incompatible" por el que se haya tributado, o el ajuste correspondiente en el periodo impositivo del mismo tributo".

El citado principio resulta aplicable, según constante jurisprudencia, en los procedimientos de verificación de datos, comprobación limitada e inspección; tanto en las actuaciones inspectoras de alcance general como en las de alcance parcial, siempre que se respete dicho alcance, lo que obliga a atender a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora de carácter parcial [Sentencia de la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2021 (Recurso: 574/2020), con cita de la STS de 26 de enero de 2012 (rec. 5631/2008)].

Según este principio de regularización íntegra, "la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste" (Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2008, FD 4º, casación para la unificación de doctrina nº 95/2003 ; 16 de junio de 2011, FD 3º, casación nº4029/2008 ; 1 de marzo de 2012, FD 5º, casación nº 2834/2008 , entre otras). En virtud del mismo, "se ha considerado que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia [(SSTS de 17 de octubre de 2019 (recurso de casación 4809/2017), de 10 de octubre de 2020 (recurso de casación 1434/2019) y de 17 de diciembre de 2020 , (recursos de casación 4055/2019 y 4786/2019)].

La Sentencia de la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2023 (Recurso: 4598/2021) ha fijado como doctrina jurisprudencial: (i) que este principio "es aplicable a los supuestos en los que se comprueba por la Administración un hecho imponible [], imputándolo al ejercicio que corresponde, sin tener en cuenta que el contribuyente ya había satisfecho el importe de la deuda, fuera del plazo legal, pero con carácter previo al inicio de la regularización. La evitación de que se pague dos veces por la misma deuda tributaria obliga a considerar, en el seno de la comprobación, esa circunstancia, debiendo analizar la Administración tanto los aspectos desfavorables como los favorables para el contribuyente"; (ii) y que, "en su vertiente procedimental, es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada [], sin que sea admisible remitir al contribuyente, para obtener la devolución de la cantidad doblemente percibida a un procedimiento nuevo de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos totalmente innecesario y contrario a los principios de eficacia, economía y proporcionalidad en la aplicación de los tributos".

Esta misma Sentencia ha destacado que la "regularización, obviamente, puede afectar a periodos, conceptos tributarios o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate, pero, en uno y otros casos, la finalidad última es dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización emprendida. Así, la idea misma de obligación conexa se encuentra recogida en la LGT (artículos 68 y 225 , entre otros, tras la reforma operada por Ley 34/2015) como evidencia de que los tributos no son compartimentos estancos, ni en sí mismos considerados ni puestos en relación con otras figuras fiscales". Según el Tribunal Supremo "el indicado principio de regularización íntegra ha de ser tomado en consideración y aplicado de modo general por la Administración, que no es la dueña del procedimiento ni de los tributos, sino un mero servidor instrumental de uno y otros, incluso debiendo actuar de oficio para ello".

Como destaca el acuerdo de liquidación, la actuación inspectora no ha contravenido el principio de íntegra regularización tributaria, habiendo apreciado, respecto a las manifestaciones del actor, la inexistencia de un contrato de arrendamiento entre sociedad y socio que supondría para aquella un rendimiento de capital inmobiliario y para el socio una retribución procedente de la misma, como la inexistencia de contrato alguno de prestación de servicios entre ellos, lo que impide calificar la cesión de uso del inmueble como retribución para el socio y gasto deducible para la sociedad.

En cuanto a la aplicación del artículo 21.1 de la LIRPF, a la que nos hemos referido, la Administración entiende, y la Sala corrobora, que no se da el supuesto de no sujeción de las utilidades percibidas por el actor por su condición de socio de la mercantil, consistentes en la cesión de uso del inmueble de su propiedad, porque se halle afecto a actividades económicas realizadas por ésta, pues el propio actor ha reconocido que estaba inactiva y que era él quien realizaba la actividad económica.

Resulta en definitiva que, titular del capital social de la mercantil PRODUCCIONES FERNANDEZ CARO SL, tuvo a su disposición como vivienda habitual la situada en la C/ Isla de Alborán, nº12, de Pozuelo de Alarcón, por lo que no pagaba contraprestación alguna a la sociedad, ni por los suministros y demás gastos derivados del inmueble.

Debemos convenir por tanto con la Administración que la causa directa de la cesión de inmuebles fue la retribución de su condición de socio, no existiendo un contrato entre las partes vinculadas, tratándose de una retribución en especie de los fondos propios generando un rendimiento del capital mobiliario, previsto en el artículo 25.1 d) de la LIRPF, resultando indiferente el destino que le diese al inmueble.

La valoración del rendimiento se ha limitado al uso del inmueble y a los gastos correspondientes, que no resultan deducibles en sede de la sociedad, por cuanto que no redundan en un beneficio propio.

Carecen de recorrido los reparos del actor acerca de que la AEAT no aportó informe pericial sobre el valor real del inmueble, realizado por el perito de la Administración, que debió haberlo visitado, y que en su lugar se sirvió del estudio de mercado elaborado a su costa, pues ha sido precisamente con fundamento en el mismo que ha valorado las utilidades percibidas.

Deben rechazarse por todo lo expuestos los motivos de la actora frente a la liquidación practicada.

SÉPTIMO.- Sobre la infracción. Motivación de la culpabilidad.

Sobre los fundamentos de la responsabilidad sancionadora en el ámbito tributario podemos seguir los de la sentencia de 6 de julio de 2022, dictada en el recurso 666/2020.

Dice así:

"Sobre el contenido del acuerdo sancionador, es necesario tener en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo referida a los acuerdos sancionadores, y en este sentido, determina la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2009 que "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT («cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma»), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»)."

Por su parte, entre otras más recientes sentencias del Tribunal Supremo, puede citarse la de 21 de diciembre de 2017 (recurso de casación 1347/2016) , en la que se expresa que *"Esa exigencia de motivación, cuya necesaria presencia en toda decisión sancionadora nadie discute, no se satisface con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (vid. el artículo 183.1 LGT). Por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad (en este caso, por ejemplo, los párrafos destinados a justificar la propuesta rectificadora del instructor del expediente).*

Llegados a este punto, conviene precisar que el órgano sancionador está obligado a motivar, en primer lugar, la presencia de culpabilidad en la conductas que sanciona y, sólo si concluye en su concurrencia, debe dar respuesta a los argumentos expuestos por el expedientado para justificar la ausencia de responsabilidad a efectos del artículo 179 LGT , apartados 2 y 3. Viene a cuento esta reflexión porque, salvo en lo que se refiere al tercer ajuste sancionado ("facturas rectificativas"), la resolución sancionadora carece respecto de los otros tres de un análisis singularizado sobre la presencia de culpabilidad. El órgano sancionador la da por supuesta, limitándose a contestar los argumentos de TREMON para justificar su irresponsabilidad. Esta forma de razonar, que presume la culpabilidad, contradice no sólo los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario (vid. los artículos 178 y siguientes LGT), sino una garantía básica de nuestro sistema constitucional proclamada en el artículo 24.2 de la Constitución Española , cual es la presunción de inocencia.

Las mismas carencias se aprecian en las propuestas del instructor (la inicial y la rectificativa) a las que se remite el acuerdo sancionador en alguno de sus pasajes.

De esta manera se constata que, pese a las ocho páginas que formalmente se destinan a la "apreciación de la culpabilidad", tres de los ajustes sancionados carecen de una motivación específica al respecto, y sólo uno, el relativo a las facturas rectificativas, contiene la siguiente escueta conclusión: «es evidente, a juicio de esta Oficina Técnica, que la entidad no ha puesto la debida diligencia a la hora de cumplir con sus obligaciones materiales y formales relativas al IVA». Con excepción de esta afirmación, la única justificación de la culpabilidad, ya para los cuatro ajustes, se contiene en el último párrafo del correspondiente apartado de la resolución sancionadora, en el que se lee: «Lo hasta ahora expuesto lleva a la conclusión de que las conductas examinadas, en tanto en cuanto ponen en evidencia el quebrantamiento de la normativa fiscal vigente, manifiesta la existencia, al menos, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que radica la sanción».

En suma, el órgano sancionador, considera que el mero quebrantamiento de la normativa fiscal evidencia la culpabilidad en el infractor. Así pues, no sólo presume la culpabilidad, por lo ya dicho, sino que su decisión responde a una concepción objetiva de la responsabilidad tributaria a efectos sancionadores superada hace décadas en nuestro sistema jurídico y que la jurisprudencia ha rechazado reiteradamente."

En la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2017 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3256/2016, argumenta lo siguiente:

"En cualquier caso, como dijimos en un caso similar en la sentencia de 16 de diciembre de 2014 (rec. cas. núm. 3611/2013 , FD Octavo), los empleados por el acuerdo sancionador constituyen, justamente, hechos o circunstancias que, como anticipamos, este Tribunal Supremo, en reiteradísima doctrina que se inicia con la Sentencia de 6 de junio de 2008 , viene considerando ineficaces por sí mismas para inferir un comportamiento doloso o culposo.

a) En efecto, en primer lugar, este Tribunal viene insistiendo, al menos desde la citada Sentencia de 6 de junio de 2008 , en que no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria.

En particular, hemos puesto de manifiesto que las sanciones tributarias no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), FD Tercero ; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto]. En efecto, «no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción», sino que «[e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora» [Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 5031/1997), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997), FD Segundo ; de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto ; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto ; y de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero].

En particular, hemos dejado muy claro que «no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad». Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6)» [Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Sexto; la misma doctrina se encontrará, entre muchas otras, en la Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Quinto ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto, A); de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto].

[...] #Pero, de acuerdo con reiterada jurisprudencia de este Tribunal, es rechazable que «pueda negarse que la sociedad recurrente haya hecho una interpretación razonable por el simple hecho de que tenga "experiencia", disponga de "suficientes medios" y esté "asistida de profesionales jurídicos"». Y es que, «no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables» [Sentencias de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo ; de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FD Cuarto ; de 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004); y de 4 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4693/2007)]. En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, lo que «no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD 4], es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable» (Sentencia de 26 de septiembre de 2008, cit., FD Cuarto). En idénticos términos pueden consultarse, entre otras muchas, las Sentencias de 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995); de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Duodécimo ; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Séptimo de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 963/2003), FD Séptimo ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto ; de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero ; 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004), FD Undécimo ; de 26 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 440/2005), FD Undécimo ; de 1 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 2973/2005), FD Octavo D); de 18 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4082/2007), FD Quinto ; de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero ; y de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero.

[...] c) Finalmente, el acuerdo sancionador fundamenta también la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar en que no se aprecia «la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT ».

Sin embargo, esta fundamentación de la culpabilidad por exclusión, según la jurisprudencia de esta Sala y Sección, tampoco resiste una valoración desde la perspectiva de los arts. 25.1 y 24.2 CE .

En efecto, como hemos señalado en multitud de pronunciamientos, la simple afirmación de que no concurre, en particular, la causa del actual art. 179.2.d) de la LGT de 2003 (anterior art. 77.4.d) de la LGT 1963) «porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia» [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en términos parecidos, Sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto B)]. Como también hemos declarado que afirmar que no concurre, en general, alguno de los supuestos del art. 179.2 de la LGT (anterior art. 77.4 de la LGT), «es insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones



que derivan, no sólo de la Ley tributaria (en la actualidad, de los arts. 103.3 , 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003 , y del art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE » [Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero].

Y en ambos casos hemos dicho que «no es suficiente para fundamentar la sanción» porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 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 art. 77.4 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 art. 77.4.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» [Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. Para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto, in fine; reiteran esta doctrina, entre otras muchas, las Sentencias de 18 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo ; de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto ; de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto ; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734/2005), FD Octavo ; de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Sexto ; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Sexto ; de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1194/2006), FD Cuarto ; de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 4493/2003 , 6567/2003 , 9693/2003 y 10237/2004), FD Quinto, Octavo, Séptimo y Duodécimo, respectivamente; de 21 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3542/2003), FD Sexto ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto C) ; de 23 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3121/2003), FD Tercero ; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 6058/2003 y 2422/2003), FFDD Quinto B) y Cuarto C), respectivamente; de 10 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 5023/2006), FD Sexto ; de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo ; de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núms. 4012/2005 y 5020/2006), FD Quinto ; de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto B); de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D); de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero ; de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero ; de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); y de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto].

#En fin, abundando en la misma idea, por lo que refiere, en particular, a la "claridad de la norma" incumplida como fundamento de la culpabilidad, hemos subrayado que la claridad de las normas «no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente» [Sentencias de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto, D); y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C)]; que «no cabe apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara» [Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D)]; que «la claridad del precepto tributario aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción», y «aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencias 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto C); de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto B); de 11 de abril de 2011 (rec. cas. núms. 1730/2009 y 3768/2008), FD Primero ; y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); en el mismo sentido, la Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero]; que no «puede considerarse suficiente a los efectos de respetar los principios de presunción de inocencia y culpabilidad garantizados en los arts. 24.2 y 25.1 de la CE , respectivamente», «afirmar que la normativa y las obligaciones sean claras y terminantes», «sin que quepa apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara» [Sentencia de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto]; o, en fin, que «incluso en el supuesto de que la norma fuese clara», «ello no es requisito suficiente para la imposición de sanción» [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en el mismo sentido, Sentencias de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto ; y de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 696/2004), FD Sexto].

[...]

La resolución del procedimiento sancionador derivado de la liquidación subsume la conducta del actor en el tipo sancionador del artículo 191 de la LGT pues en el ejercicio 2015 dejó de ingresar en el período voluntario determinado para ello una cuota tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por importe de 7.127,79 euros, en el ejercicio 2016, de 6.332,30 euros, en el ejercicio 2017, de 6.435,78 euros y en ejercicio 2018, de 1.204,89 euros.

En punto a la motivación culpabilidad, la resolución debe considerarse suficientemente motivada al decir que la conducta del actor resulta culpable al no haber declarado en el IRPF los ingresos en especie correspondientes a la utilización del inmueble propiedad de la entidad de PRODUCCIONES FERNÁNDEZ CARO S.L., de la que era socio único y administrador, ni los correspondientes a los gastos por consumos del inmueble que sufragaba la propia sociedad, salvo en el ejercicio 2018 que declaró indebidamente la utilización del citado inmueble como rendimiento de actividad económica, en un importe muy inferior a su valor de mercado. El obligado tributario no podía desconocer que estaba haciendo uso del inmueble sin satisfacer cantidad alguna, así como que la entidad satisfacía parte de los suministros del ejercicio 2015, situación que era posible únicamente por su condición de socio de la entidad.

Observa la Administración que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable en el sentido de que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta, cuando menos negligente, ha provocado la elusión de parte de la carga tributaria que legalmente le correspondía por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003.

Deben rechazarse por todo lo expuestos los motivos del actor frente a la sanción impuesta.

OCTAVO. - Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer al recurrente las costas del recurso, que se fijan en un máximo de 2.000 euros, más el IVA que corresponda, según su número cuatro.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por DON Juan María, frente a la Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 27 de septiembre de 2023, que desestimó las reclamaciones n.º NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007, frente a la resolución del recurso de reposición del acuerdo de liquidación con clave NUM008 derivado del Acta n.º NUM009 relativo al IRPF de los ejercicios 2015 a 2018, del que derivó una deuda total de 24.507,48 euros, y frente al acuerdo de imposición de sanción con clave de liquidación NUM010, derivado de la liquidación de la deuda tributaria, por importe total de 14.885,95 euros, respectivamente.

Y con imposición de costas del recurso en los términos indicados.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.