

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia de 1 de julio de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 32/2020****SUMARIO:****IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades empresariales.**

Arrendamiento de bienes inmuebles. Debe justificarse una mínima carga de trabajo que requiera, desde la perspectiva de la lógica económica, contar con un local exclusivo y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. En la sentencia se recurre la regularización de la tributación personal de uno de los comuneros en el IRPF de los ejercicios 2010 y 2011, dado que se estimó que la comunidad de bienes (CB) de la que era partícipe, no realizaba una verdadera actividad económica de arrendamiento al no concurrir los requisitos exigidos por el artículo 27.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y, por ello, las rentas imputadas a los comuneros debían calificarse como rendimientos de capital inmobiliario y no de actividades económicas. Dado que no resulta controvertido que la CB disponía de local y empleado contratado a jornada completa, la cuestión litigiosa se centra en dilucidar si existía una "carga de trabajo necesaria y suficiente para justificar la existencia de la estructura empresarial". La Inspección consideró en este caso que no se realizaba una actividad de arrendamiento de inmuebles en los términos previstos en el art. 27.1 Ley IRPF tras analizar una serie de indicios que se refieren a los bienes que la CB tiene cedidos en arrendamiento y las características del contrato suscrito con el inquilino, al local donde la entidad desarrolla sus actividades y a los empleados con contrato laboral. Resuelve la AN que nos encontramos con una actividad de arrendamiento que sólo ha podido objetivarse en relación con el alquiler de un local comercial que prácticamente consistía en el cobro, facturación y actualización anual de la renta. El arrendamiento de un solo local comercial, con las características detalladas por la Inspección, no justifica el despliegue y mantenimiento de la infraestructura que la CB dedicaba a esta actividad. La CB adquirió el local comercial que ya estaba arrendado, por lo que se subrogó en la posición de arrendador, y que la fecha de su adquisición coincide con la del inicio de las actividades de la entidad. Una de las empleadas contratadas no tenía una jornada laboral fija y determinada y la búsqueda de inversiones inmobiliarias que permitiesen el desarrollo de la actividad económica no pudieron desarrollarse en el vacío, sin un correlato adecuado en los gastos incurridos por la entidad, en el uso del local y en los servicios prestados por los empleados. Resulta llamativo que la CB no incurriera en aquellos gastos que cabría esperar en relación con el local, donde prácticamente no hay gastos.

IS. Regímenes especiales. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. La

controversia sobre la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica se proyecta en este caso sobre la improcedencia del beneficio fiscal previsto en la Disposición Adicional 11ª TR Ley IS, que se refiere al régimen especial previsto en su Capítulo III del Título VII, referido a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN CUARTA****Núm. de Recurso: 0000032/2020****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 00273/2020**

Síguenos en...

Demandante: Juan Pedro

Procurador: ANA RAYON CASTILLA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

S E N T E N C I A N°:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

Madrid, a uno de julio de dos mil veinticinco.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo n° 32/2020 que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **D. Juan Pedro**, representado por la Procuradora D^a Ana Rayón Castilla, contra la Resolución del TEAC, de 8 de octubre de 2019, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Madrid, de 27 de octubre de 2017, desestimatoria de las reclamaciones interpuestas contra los acuerdos de liquidación e imposición de sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, por el concepto IRPF, ejercicio 2011.

Siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la parte recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 10 de enero de 2020 contra la resolución antes mencionada, el cual fue admitido a trámite por decreto de fecha 13 de enero de 2020 con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-Una vez recibido el expediente administrativo y en el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 25 de febrero de 2021, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando:

"(...) ...,dicte en su día sentencia por la que declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 8 de octubre de 2019 impugnada y, por ende, de los acuerdos administrativos de liquidación e imposición en ella confirmados. "

TERCERO.-La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado en fecha 12 de mayo de 2021, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó allanándose a la demanda y solicitando que se dictase sentencia de conformidad sin efectuar condena en costas.

CUARTO.-Mediante diligencia de ordenación de fecha 28 de julio de 2021, quedaron los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera.

QUINTO.-Se señaló para votación y fallo el día 25 de junio de 2025, fecha en que tuvo lugar.

SEXTO. -La cuantía del recurso se ha fijado en 365.090 euros .

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Objeto del recurso.

1 Don Juan Pedro impugna la Resolución del TEAC, de 8 de octubre de 2019, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Madrid, de 28 de noviembre de 2017, desestimatoria de las reclamaciones interpuestas contra los acuerdos de liquidación e imposición de sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, por el concepto IRPF, ejercicios 2010 y 2011.

2. La parte actora solicita que se declare la nulidad de la resolución recurrida y de los acuerdos de liquidación y sanción de los que traía causa.
3. La Administración solicita la desestimación del recurso.

SEGUNDO. - Posición de las partes.

4. D. Juan Pedro fundamenta sus pretensiones en los siguientes motivos de impugnación:

1º.- Limitación del ejercicio del derecho de defensa como consecuencia de la reducción del plazo para formalizar la demanda tras la remisión por la Administración del expediente administrativo completo.

2º.- La comunidad de bienes DIRECCION000 CB (DIRECCION001) realiza una verdadera actividad económica de arrendamiento, a los efectos de calificar las rentas imputadas a los comuneros como rentas derivadas de la actividad económica y de aplicar el incentivo fiscal de libertad de amortización previsto en la Disposición Adicional 11ª del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

3º.- Los requisitos del artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) no resultan exigibles a los efectos de aplicar el beneficio fiscal previsto en la Disposición Adicional 11ª del TRLIS.

4º.- Improcedencia de la sanción impuesta por encontrarse la conducta del contribuyente amparada en una interpretación razonable de la norma.

5º.- Infracción del principio *non bis in idem*, al haberse sancionado la misma conducta en sede de la comunidad de bienes.

6º.- Nulidad del acuerdo sancionador por incorrecta motivación de la culpabilidad.

5. La Administración se opone a la estimación de la demanda por los siguientes motivos:

1º.- Inexistencia de indefensión al haberse remitido el expediente administrativo completo.

2º.- La actividad de arrendamiento desarrollada por DIRECCION001 no puede calificarse como actividad económica.

3º.- Conformidad a Derecho de la sanción impuesta al concurrir los elementos objetivo y subjetivo de la infracción apreciada.

4º.- No se ha vulnerado el principio *non bis in idem*.

5º.- La culpabilidad está suficientemente motivada en el acuerdo sancionador.

La totalidad de estas cuestiones fueron abordadas en nuestra SAN de 19 de mayo de 2025 (rec. 224/2020) al resolver la impugnación de otro de los partícipes e la comunidad de bienes, sentencia cuyo hilo seguimos en aplicación del principio de igualdad de doctrina.

TERCERO. - Antecedentes de interés.

6. Para la decisión del recurso se deben tener en cuenta los siguientes antecedentes de interés:

i. El 14 de diciembre de 2010 se constituyó la comunidad de bienes DIRECCION001 con la participación de cuatro comuneros, entre los que se encuentra D. Juan Pedro, con una participación del 25% cada uno.

ii. El 4 de marzo de 2014, se inició por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid procedimiento de inspección frente a DIRECCION001, con el objeto de comprobar el cumplimiento de sus obligaciones formales, concluyendo la Inspección que la comunidad de bienes no realizaba una verdadera actividad económica de arrendamiento al no concurrir los requisitos exigidos por el artículo 27.2 de la LIRPF, que las rentas imputadas a los comuneros debían calificarse como rendimientos de capital inmobiliario y no de actividades económicas y que no procedía aplicar la Disposición Adicional 11ª del TRLIS que permitía la libertad de amortización de inversiones en elementos de inmovilizado material nuevo afectos a actividades económicas, eliminando, en este sentido, el ajuste negativo aplicado.

iii. Dicho procedimiento dio lugar a la tramitación de un procedimiento sancionador del que resultó la imputación de una infracción tributaria derivada de la incorrecta atribución de rentas a los comuneros en el modelo 184, prevista en el artículo 199.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por un importe total de 100.272,78 euros.

iv. Posteriormente, y como consecuencia de las actuaciones seguidas frente a la comunidad de bienes, el 16 de marzo de 2015 se iniciaron, por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, actuaciones dirigidas a la comprobación del IRPF de D. Juan Pedro, correspondiente al ejercicio 2011, con carácter parcial limitado a "*analizar las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas*".

- v. Para recoger el resultado de las referidas actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial en relación con el IRPF del ejercicio 2011, se extendió acta de disconformidad A02 número NUM000 que dio lugar al correspondiente acuerdo de liquidación en el cual se incrementó la cuota en 365.090,00 euros.
- vi. La liquidación contenida en dicho acuerdo tenían carácter provisional al estar la regularización practicada limitada a la comprobación de las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas
- vii. En la autoliquidación presentada por el IRPF, D. Juan Pedro había declarado las rentas derivadas de su condición de comunero de DIRECCION001 como rendimientos de la actividad económica.
- viii. Sin embargo, en la regularización practicada, la Inspección consideró que las rentas atribuidas por la comunidad de bienes debían tener la calificación de rendimientos de capital inmobiliario, puesto que la entidad no disponía de la infraestructura necesaria para el ejercicio de una actividad económica de arrendamiento. Por lo tanto, al no estar afecto a actividad el único inmueble arrendado por la comunidad de bienes, no procedía aplicar la Disposición Adicional 11ª del TRLIS, que permitía la libertad de amortización de inversiones en elementos del inmovilizado material nuevo afectos a actividades económicas.
- ix. A consecuencia de los hechos regularizados, en la misma fecha se dictó acuerdo de imposición de sanción al considerarse que el obligado tributario había dejado de ingresar, dentro del plazo establecido en la normativa del IRPF, parte de la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2011, conducta tipificada en el artículo 191 de la LGT.
- x. La infracción fue calificada como leve, imponiéndose una sanción por importe del 50% de la cuota regularizada en el ejercicio, lo que ascendió a 182.545,00 euros.
- xi. El obligado tributario interpuso ante el TEAR de Madrid sendas reclamaciones económico-administrativas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción.
- xii. Por Resolución de 27 de octubre de 2017, el TEAR de Madrid desestimó ambas reclamaciones.
- xiii. El obligado tributario recurrió en alzada la anterior resolución.
- xiv. La Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019 desestimó el recurso de alzada.

CUARTO.- Sobre la indefensión por la reducción del plazo para formalizar la demanda tras la remisión por la Administración del expediente administrativo completo.

7. Según el recurrente, la concesión del "plazo que restase" para formular la demanda tras la recepción del expediente administrativo completo y no del plazo íntegro de veinte días previsto en el artículo 52 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), supone una grave limitación de su derecho de defensa ya que implica que, como consecuencia de la inobservancia y falta de diligencia del TEAC en la remisión de un expediente completo, se vio privado del plazo previsto legalmente para formalizar la correspondiente demanda, mientras que la parte demandada dispuso de veinte días para contestar a la demanda. A su juicio, tal forma de proceder también implica una ruptura del principio de igualdad de armas.

8. La Administración señala que lo que se reclamó por la parte actora como complemento del expediente formaba parte de un procedimiento administrativo distinto. A su juicio, la interpretación y aplicación de los arts. 48 y 52 de la LJCA realizada por el Letrado de la Administración de Justicia en la diligencia de ordenación de 14 de octubre de 2021 son ajustadas a Derecho. Además, señala que la referida resolución no fue impugnada y que la lectura del escrito de demanda evidencia que la parte actora no ha sufrido ningún tipo de indefensión.

9. Pues bien, tal como señaláramos en nuestra SAN de 19 de mayo de 2025 (rec. 224/2020) con respecto a otro de los socios de la misma comunidad de bienes, lo primero que cabe señalar a propósito de este motivo de impugnación es que la parte actora no recurrió la diligencia de ordenación por la que se le concedía el plazo de diez días para formalizar la demanda tras la recepción del expediente administrativo completo. Se trata, por tanto, de un plazo que fue consentido por la parte actora.

10. Si realmente quería disponer de un plazo más amplio para formular el citado escrito, debió reaccionar contra la decisión del Letrado de la Administración de Justicia a través de los recursos legalmente procedentes, cosa que no hizo.

11. Procede recordar, a estos efectos, la jurisprudencia constitucional sobre la indefensión en el sentido de que la misma debe ser imputable a actos u omisiones de los órganos judiciales y debe tener su origen inmediato y directo en tales actos u omisiones. Ello determina que queda excluido del ámbito protector del art. 24 CE la indefensión debida a la pasividad, desinterés, negligencia,

error técnico o impericia de la parte o de los profesionales que la representen o defiendan, pues este derecho no garantiza los supuestos en que el propio interesado, ignorando o despreciando las posibilidades de subsanación a su alcance, no hizo lo necesario para defender sus derechos e intereses, cooperando con ello, al menoscabo de su posición procesal (por ejemplo, STC 14/2024, de 29 de enero, FJ 3).

12. Por otra parte, tampoco apreciamos que la parte actora haya sufrido indefensión alguna como consecuencia de la concesión del referido plazo para formalizar la demanda.

13. Aunque la parte actora sostiene en conclusiones que esta cuestión carece de relevancia y que lo único que debe ponderarse es que dispuso de un plazo para formalizar la demanda más reducido que el que se le concedió a la Administración para formular el escrito de contestación, lo cierto es que se trata de un aspecto absolutamente esencial para la decisión del motivo.

14. Y lo es porque la indefensión relevante es la indefensión material (y no la formal), en el sentido de exigirse que sea algo real, efectivo y actual, nunca potencial o abstracto, por colocar a su víctima en una situación concreta que le produzca un perjuicio, sin que le sea equiparable cualquier expectativa de un peligro o riesgo (por ejemplo, STC 37/2023, de 19 de abril, FJ 3).

15. Como pone de relieve la Administración, en este caso, no se aprecia que concurra este tipo de indefensión, pues la parte actora pudo formular la demanda dentro del plazo de diez días concedido y pudo alegar y solicitar la actividad probatoria que tuvo por conveniente, sin que se aprecie merma alguna de su derecho de defensa.

16. Finalmente, un elemento adicional que corrobora la inexistencia de indefensión o material en este caso es la propia conducta procesal de la parte actora, al no pedir a la Sala que se retrotraigan las actuaciones para formular la demanda en el plazo de veinte días y remediar de ese modo la supuesta merma del derecho de defensa padecida.

17. La propia conducta de la parte actora, al solicitar que resolvamos directamente sobre el fondo del asunto sin necesidad de ningún otro trámite adicional, viene a confirmar la inexistencia de la indefensión alegada.

18. Se desestima el motivo de impugnación.

QUINTO.- Sobre la calificación de las rentas obtenidas por DIRECCION001.

19. La controversia en este punto gira en torno a si, en los ejercicios regularizados, DIRECCION001 realizaba una actividad de arrendamiento de inmuebles que pudiera calificarse de actividad económica en los términos del art. 27 de la LIRPF y, en consecuencia, si podía acogerse o no al incentivo fiscal de libertad de amortización previsto en la Disposición Adicional 11ª del TRLIS.

20. Para dar respuesta a esta cuestión, vamos a examinar el marco normativo y jurisprudencial, el criterio de la Inspección, la posición de las partes y el juicio de la Sala.

a) Marco normativo y jurisprudencial.

21. Según el art. 27.1 de la LIRPF, en la redacción aplicable *ratione temporis*, se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

22. El art. 27.2 de la LIRPF, también en la redacción vigente en los ejercicios objeto de regularización, disponía que a tales efectos se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

23. De modo más concreto, dado que no resulta controvertido que DIRECCION001 disponía de local y empleado contratado a jornada completa, la cuestión litigiosa se centra en dilucidar si existía una "carga de trabajo necesaria y suficiente para justificar la existencia de la estructura empresarial", por emplear las palabras del TEAC (FD 3).

24. Sobre los requisitos que debe reunir una actividad de arrendamiento de bienes inmuebles para que pueda considerarse realizada como actividad económica a los efectos del art. 27 de la LIRPF se ha pronunciado el Tribunal Supremo.

25. Así, por una parte, ha declarado que el art. 27.2 de la LIRPF debe interpretarse a la luz del art. 27.1 de la LIRPF, de modo que los requisitos de local y empleado añaden un dato presuntivo al elemento esencial que es la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos

humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2016, rec. 3748/2015, FJ 5).

26. "Si no se da este sustantivo requisito de la ordenación por cuenta propia de medios económicos, organizativos y humanos para intervenir en el mercado, será imposible localizar una actividad económica a efectos fiscales, por lo que será entonces indiferente o irrelevante que se posean los requisitos de local y empleado", afirma el Tribunal Supremo.

27. Por otra parte, para apreciar la concurrencia o no del "requisito sustantivo" de la actividad de arrendamiento no basta con constatar la existencia de local y empleado, señalando al efecto que "la Sala sentenciadora ha asociado indisolublemente la observancia de los requisitos de local y empleado, pese a su problemática concurrencia, a la presunción de una mínima carga de trabajo que da por supuesta sin explicar el porqué de tal conclusión o, al menos, sin describir en qué consistiría la actividad empresarial y si cabe colegir de sus notas distintivas la presencia de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos del citado artículo 25.1 TRLIRPF" (sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2016, rec. 3748/2015, FJ 5).

28. Según el Tribunal Supremo, para calificar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica a los efectos considerados, debe justificarse "cuál sería esa *mínima carga de trabajo* padecida por la entidad regularizada que requiriera, desde la perspectiva de la lógica económica, contar con un local exclusivo y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, como instrumentos al servicio de esa ordenación de medios materiales y humanos, organizativos y de dirección" (sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2016, rec. 3748/2015, FJ 5).

29. Para finalizar, siguiendo con el razonamiento del Tribunal Supremo, "no cabe atribuir una mínima infraestructura organizativa, material o personal a una entidad cuya única actividad durante el periodo regularizado se ha limitado a la percepción de la renta arrendaticia a dos entidades" (sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2016, rec. 3748/2015, FJ 5).

b) El criterio de la Inspección.

30. Situados en este contexto, la Inspección ha considerado en este caso que no se realiza una actividad de arrendamiento de inmuebles en los términos previstos en el art. 27 de la LIRPF tras analizar una serie de indicios que se valoran en las pp. 35 y siguientes del acuerdo de liquidación.

31. Tales indicios se refieren a los bienes que la comunidad tiene cedidos en arrendamiento y las características del contrato suscrito con el inquilino, al local donde la entidad desarrolla sus actividades y a los empleados con contrato laboral.

32. Así, respecto a los bienes arrendados y a las características del arrendamiento, se indica que la comunidad de bienes percibía ingresos de un único contrato de arrendamiento sobre un local comercial sito en Alcorcón adquirido en 2010, en el que se subrogó a la compra del inmueble y que había sido suscrito 3 años antes por la inquilina (Mercadona, S.A.) y la anterior propietaria del inmueble. El contrato de arrendamiento, por su parte, era de larga duración (15 años prorrogables hasta 30), con la renta mensual domiciliada en cuenta bancaria y revisable anualmente en función del IPC. La comunidad de bienes únicamente asumía los gastos inherentes a la propiedad mientras que la inquilina debía asumir cualquier tipo de obra o instalación que hubiera de realizarse en el local, incluidas las que resultaran necesarias para su conservación y reparación.

33. La Inspección valoró estos datos en el sentido de que "la gestión del arrendamiento no exige otras tareas que las de verificar una vez al mes el extracto bancario al objeto de comprobar que la renta se ha ingresado en la cuenta bancaria en plazo por su importe correcto y emitir la preceptiva factura, y anualmente comprobar el IPC publicado por el Instituto Nacional de Estadística y aplicar a la renta el incremento correspondiente. Tareas todas ellas que no exigiría la contratación de una persona a tiempo completo".

34. En cuanto al local y a los empleados, la Inspección comienza el análisis de estos indicios afirmando que "resulta llamativo que fuera aparte de los gastos inherentes a la adquisición del local (notarios, asesores, intermediarios de la operación) y los gastos de personal (nóminas y seguridad social) y de llevanza de las nóminas (las facturas de Arraiga asesores) y los gastos del local (alquiler y gastos comunes), la Comunidad de bienes no incurra prácticamente en ningún otro tipo de gastos".

35. En relación con el local (ubicado en la calle Galileo 104, de Madrid), la Inspección señala que no hay prácticamente gastos de electricidad, ni de agua, ni de teléfono, de móvil, de internet, de material de oficina del tipo de folios, carpetas, bolígrafos, archivadores etc.

36. Tal circunstancia parece contradictoria, según la Inspección, con la idea que la recurrente quiere transmitir en cuanto a que en este local se celebraban constantemente reuniones de todo tipo, de empleada con los comuneros (reuniones semanales para rendir cuentas del estado de situación y marcha de las tareas y encargos) y de los comuneros con las entidades bancarias, con Mercadona, y con los dueños de los locales que se pretendían adquirir.

37. Un análisis más detallado de los gastos generados por el local permite a la Inspección elaborar la siguiente secuencia de fechas:

"- En este domicilio de calle Galileo no existía ninguna actividad desde su alquiler el 14-12-10 aparte de la recogida de correo, sin que consten los consumos mínimos que llevaría aparejada una oficina en funcionamiento.

- Tan pronto se notifica el inicio de la actuación de comprobación del comunero, se personan los agentes tributarios en el domicilio y se notifica a la entidad un requerimiento de información, comienzan a registrarse los primeros consumos de luz, agua y teléfono.

- En enero 2012, después de sucesivas personaciones es posible localizar a la empleada en la oficina".

38. El acuerdo de liquidación también da cuenta del resultado de los sucesivos intentos de comprobar la actividad desarrolla en el citado local, refiriendo que en las comprobaciones realizadas el 17 de octubre de 2011 y el 4 de noviembre de 2011 no contestó nadie en el momento de la visita, no se observaban rótulos ni carteles identificativos, en el buzón correspondiente figuraba la empresa Fuencosan, S.A. y que el portero de la finca manifestó que "habitualmente no hay nadie en el domicilio que vienen pocas veces y solo a recoger el correo" (visita de 17 de octubre de 2011) y que "no suele haber nadie, solamente vienen a recoger el correo, pero no los ve desde hace unos cuatro meses" (visita de 4 de noviembre de 2011). Por otra parte, el 27 de enero de 2012 se notificó un requerimiento de exhibición del libro-registro de facturas emitidas de IVA 2010 y 2011 (al cuarto intento), siendo recibida la notificación por la empleada D.^a Claudia, quien afirmó que "no tiene un horario fijo o determinado de trabajo en la oficina".

39. Finalmente, en cuanto a los empleados, la Inspección considera que uno de ellos tenía unas limitadas facultades para ejercer el comercio al tenerlo restringido a la cuantía de 4.000 euros (D. Virgilio contratado hasta el 24 de agosto de 2011) y que la otra reconoció carecer de un horario fijo o determinado de trabajo en la oficina (D.^a Claudia, contratada a partir del 27 de septiembre de 2011).

40. Para la Inspección, todos estos indicios demuestran que la infraestructura empresarial de la comunidad de bienes carece de un "contenido sustancial y relevante", pues no resulta justificada por la efectiva carga de trabajo (la entidad solo cuenta con un único contrato de alquiler que por su larga duración y sus cláusulas no da lugar a una carga de trabajo mínima), ni por el uso efectivo del local (existen más que sobradas dudas sobre la utilización efectiva de la oficina de calle Galileo), ni por la actividad desarrollada por sus empleados (una empleada contratada que no tiene una jornada laboral fija y determinada, como ella misma reconoce, y a la que fue muy difícil localizar en su puesto de trabajo por parte de los agentes tributarios que se personaron en las oficinas en diversos días y horas).

41. La Inspección considera que la conclusión anterior se refuerza con el hecho de que, tras iniciarse las actuaciones inspectoras, comenzaran a acreditarse los consumos de agua, luz y teléfono que, desde el alquiler del local el 14 de diciembre de 2010 y hasta ese momento, no habían existido.

42. Tanto el TEAR de Madrid (FD 3) como el TEAC (FD 3) confirmaron la corrección del razonamiento de la Inspección.

43. El TEAC, en concreto, concluye que la Inspección "ha reunido una serie de indicios que evidencian que, a pesar de la apariencia formal, la comunidad de bienes no cuenta con una organización empresarial real dedicada al arrendamiento de inmuebles" y que "todos los aspectos señalados por el obligado tributario no son suficientes para desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Inspección, ya que no acreditan (a pesar de la mayor facilidad y proximidad al objeto de la prueba de que dispone el interesado) la realización de ninguna gestión de arrendamiento del local comercial, más allá de unas tareas que suponen una carga de trabajo tan exigua que en absoluto justifica disponer para ello, en exclusiva, de un local y de una persona contratada".

c) La posición de las partes.

44. A juicio del recurrente, los tres puntos sobre los que se asienta la regularización de su situación tributaria han sido valorados erróneamente.

45. Así, en primer lugar, el hecho de que por DIRECCION001 se arriende un solo inmueble no es determinante a efectos de la cuestión controvertida, pues "relevante es atender a las circunstancias concurrentes en cada caso y a la realidad de las tareas que se desempeñan para la gestión de la actividad de arrendamiento inmobiliario" (p. 16 de la demanda).

46. Y en este caso son datos que deben tenerse en cuenta, y que la Inspección no ha valorado debidamente, los siguientes:

- el valor del inmueble arrendado (7.070.861,84 euros) y las rentas generadas por su arrendamiento (420.000 euros anuales);
- el carácter complejo de la operación de compraventa del local (que implicaba numerosas actuaciones empresariales y legales a realizar con posterioridad a su protocolización el 14 de diciembre de 2010);
- la complejidad de la búsqueda y obtención de financiación para la adquisición del local;
- la compraventa de otro inmueble en el mismo edificio comercial que el local principal adquirido (a pesar de que dicho contrato se rescindiera posteriormente, su adquisición demuestra la intención de la comunidad de bienes de dedicarse a la actividad económica de arrendamiento de inmuebles);
- todas las gestiones que se llevaron a cabo previa y posteriormente a la constitución de la comunidad de bienes, encaminadas a la búsqueda de inversiones inmobiliarias que permitiesen el desarrollo de la actividad económica (como el análisis durante los ejercicios objeto de comprobación de más de 25 ofertas inmobiliarias por un importe superior a 37 millones de euros o que en los ejercicios posteriores a 2010 y 2011 siguiera analizando posibles inmuebles en los que invertir e incrementar su actividad);
- la adquisición el 7 de mayo de 2014 de un nuevo local comercial situado en la calle Toledo núm. 6 de Madrid, por importe de 500.000 euros, que también se destinó al arrendamiento; y
- la realización de una oferta en firme para comprar un local comercial en la calle Claudio Coello de Madrid por más de 1.000.000 de euros.

47. En segundo lugar, respecto a la actividad de los empleados contratados por DIRECCION001 para la gestión del arrendamiento de inmuebles, el recurrente manifiesta que las tareas que desarrollaron y que están acreditadas en las actuaciones fueron las propias de la referida actividad, especialmente en su fase inicial, consistente en la búsqueda de inversiones inmobiliarias mediante la puesta en contacto con intermediarios y consultores inmobiliarios, reuniones, visita de inmuebles ofertados, análisis de las distintas posibilidades de inversión desde un punto de vista económico-financiero y reporte a los partícipes de la comunidad de bienes mediante la presentación de informes y cálculos de rentabilidades.

48. Por último, en cuanto a la jornada laboral de una de dichas empleadas (D.ª Claudia), la parte actora sostiene que las afirmaciones realizadas por la misma acerca de no tener un horario fijo en la oficina no pueden distorsionarse, como hizo la Inspección para interpretarlas como una suerte de confesión de que la trabajadora no estaba contratada a jornada completa, sino que deben interpretarse en el sentido de que las funciones antes descritas implicaban, necesariamente, que gran parte de la jornada laboral se desarrollase fuera de la oficina.

49. La Administración niega que DIRECCION001 desarrollara una actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

50. A pesar del esfuerzo realizado por el recurrente para intentar probar dicho extremo, la Administración opone que lo que queda acreditado es que durante los ejercicios comprobados DIRECCION001 era propietaria de un único local arrendado, que todas las negociaciones de ese arrendamiento fueron anteriores a la constitución de la comunidad, que en el local de negocio sito en la calle Galileo no se desarrollaba actividad económica alguna como resulta de la inexistencia de consumos de luz y donde resultaron fallidos todos los intentos de notificación. "Es con la notificación del inicio de comprobación cuando comienzan a registrarse los primeros consumos de luz", afirma la Administración en su escrito de contestación.

d) El juicio de la Sala.

51. A juicio de la Sala, la valoración de la Inspección no resulta desvirtuada por los argumentos de la demanda.

52. Debemos partir de una consideración fundamental y es la de que, como se razona por el TEAC (FD 3), la carga de la prueba le corresponde en este caso al contribuyente.

53. La controversia sobre la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica se proyecta, en último término, sobre la procedencia del beneficio fiscal previsto en la Disposición Adicional 11ª del TRLIS.

54. Nuestro Derecho Tributario se rige por el principio dispositivo, que se plasmó positivamente en el art. 105.1 de la LGT, conforme al cual 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 (en este sentido, sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2012, rec.4413/2009, FJ 3).

55. Además, como pone de relieve el TEAC, el recurrente tiene a su favor la facilidad y disponibilidad probatoria, pues es el que está situado en mejor posición para acreditar que DIRECCION001 realizaba una actividad económica de arrendamiento en los términos exigidos por el art. 27 de la LIRPF.

56. Pues bien, la información que resulta de las actuaciones inspectoras, a pesar de constatar que DIRECCION001 cumplía externamente los requisitos de local y empleado previstos en el art. 27.2 de la LIRPF, ha concluido que esa infraestructura empresarial no resultaba justificada por la actividad de arrendamiento de inmuebles desarrollada por la entidad.

57. La Sala coincide con la valoración que se expresa en el acuerdo de liquidación y en las resoluciones dictadas en la vía económico-administrativa.

58. El arrendamiento de un solo local comercial, con las características detalladas por la Inspección, no justifica el despliegue y mantenimiento de la infraestructura que DIRECCION001 dedicaba a esta actividad.

59. La conclusión anterior no se circunscribe a una valoración puramente teórica, sino que está avalada por la comprobación efectiva de la falta de uso del local (acreditada por una serie de indicios tan relevantes como, por ejemplo, las declaraciones del portero de la finca urbana o el hecho de que no se generaran los consumos propios de una oficina en funcionamiento) y de que la persona contratada no realizaba una actividad acorde a lo manifestado por el recurrente (lo que se evidencia por las dificultades de la Inspección para su localización o por las propias manifestaciones de una de las empleadas acerca de que no tenía un horario de trabajo fijo o determinado en la oficina).

60. Aparte de lo anterior, hay otro dato que resulta fundamental y que permite desvirtuar la tesis de que la entidad sí desarrollo una actividad intensa de arrendamiento de bienes inmuebles durante el período comprobado.

61. Toda esa actividad a la que se refiere el recurrente no habría tenido su adecuado reflejo en los gastos soportados por la entidad para su efectiva realización.

62. Como señala el acuerdo de liquidación, resulta llamativo que DIRECCION001 no incurra en aquellos gastos que cabría esperar en relación con el local de calle Galileo. "No hay prácticamente gastos de electricidad, ni de agua, ni de teléfono, de móvil, de internet, de material de oficina del tipo de folios, carpetas, bolígrafos, archivadores etc. (...) En este mismo orden de cosas destaca también la ausencia de gastos de teléfonos (fijos o móviles) y contratación de líneas de ADSL, lo que resulta igualmente contradictorio con la intensa actividad desplegada en este local de acuerdo con las manifestaciones de los representantes de la entidad", refiere el acuerdo de liquidación.

63. Efectivamente, si la entidad realizó una actividad de arrendamiento tan intensa como la que se pretende hacer valer en la demanda, la misma no pudo desarrollarse en el vacío, sino que tuvo que dejar una serie de evidencias en forma de gastos.

64. Nos encontramos, en definitiva, con una actividad de arrendamiento que sólo ha podido objetivarse en relación con el alquiler de un local comercial que prácticamente consistía en el cobro, facturación y actualización anual de la renta, como se recoge en el acuerdo de liquidación.

65. Para llevar a cabo dicha actividad, en los períodos objeto de comprobación, no resultaba justificada una infraestructura empresarial como aquella de la que DIRECCION001 se dotó, lo que resulta corroborado por el escaso uso del local, la limitada prestación de servicios por parte de sus empleados y la falta de correspondencia entre los gastos soportados por la entidad y la actividad económica alegada.

66. Los argumentos de la demanda no desvirtúan la conclusión anterior.

67. Por una parte, porque algunos de ellos carecen de relevancia decisiva a los efectos de apreciar si existía o no una actividad económica de arrendamiento de inmuebles en sede de DIRECCION001, como el valor del local comercial arrendando, la complejidad de su adquisición o las gestiones que tuvieron que llevarse a cabo para la búsqueda y obtención de la financiación necesaria para la compra del local.

68. Como señala el TEAC, esas circunstancias no denotan necesariamente la realización de una actividad de arrendamiento de inmuebles y pueden resultar comunes a cualquier comprador de un inmueble de esas características.

69. A lo que debe añadirse que DIRECCION001 adquirió un local comercial que ya estaba arrendado a Mercadona, por lo que se subrogó en la posición de arrendador, y que la fecha de su adquisición coincide con la del inicio de las actividades de la entidad (14 de diciembre de 2010, pp. 6 y 8 del acuerdo de liquidación), lo que también sirve para enervar la potencia acreditativa de las alegaciones del recurrente ya que describen principalmente una actividad anterior a la propia constitución de la entidad.

70. La compra de otro local dentro del mismo edificio comercial que el inmueble arrendado a Mercadona, finalmente frustrada, no resulta suficientemente demostrativa de la existencia de una actividad económica de arrendamiento de inmuebles en el sentido exigido por el art. 27 de la LIRPF.

71. Se trata de un indicio muy periférico que debe ponderarse en relación con el conjunto de la actividad probatoria. Analizado desde esta perspectiva, su valor presuntivo resulta desvirtuado por el conjunto de evidencias que se recogen en el acuerdo de liquidación para concluir que la infraestructura empresarial de DIRECCION001 no resultaba justificada por la carga de trabajo de la entidad.

72. La búsqueda de inversiones inmobiliarias que permitiesen el desarrollo de la actividad económica y el análisis de más de 25 ofertas inmobiliarias por importe de más de 37 millones de euros, durante los ejercicios objeto de comprobación, tampoco resultan decisivas en este caso.

73. Aunque se aceptara que esas actividades de búsqueda y análisis pudieran enmarcarse en el arrendamiento de inmuebles, no pudieron desarrollarse en el vacío, sin un correlato adecuado en los gastos incurridos por la entidad, en el uso del local y en los servicios prestados por los empleados.

74. La falta de correspondencia entre la actividad alegada y los gastos, uso del local y servicios de los trabajadores que se han acreditado, puesta de manifiesto por la Inspección y no aclarada por el recurrente, impide acoger la tesis de la demanda en este punto.

75. Respecto a la compra de otro local en 2014 y la oferta firme por un tercero, se trata también de indicios indirectos de una posible actividad de arrendamiento de inmuebles por parte de DIRECCION001. Sin embargo, al referirse a ejercicios posteriores a los regularizados, su valor probatorio es inferior al del conjunto de las evidencias consideradas por la Inspección.

76. Por tanto, se concluye que el recurrente, sobre el que recae la carga de la prueba y que tiene a su favor la facilidad y disponibilidad probatoria, no ha acreditado que DIRECCION001 realizara una actividad económica de arrendamiento de inmuebles a los efectos del art. 27 de la LIRPF. En esto consiste el fundamento de la regularización y no, como se sugiere en la demanda, en la falta de éxito empresarial.

77. Se desestima el motivo de impugnación.

SEXTO.- Sobre la inexigibilidad de los requisitos del artículo 27 de la LIRPF para la aplicación del beneficio fiscal previsto en la Disposición Adicional 11ª del TRLIS.

78. Según el recurrente, en aplicación del criterio manifestado por el Tribunal Supremo, la aplicación del beneficio fiscal de libertad de amortización previsto en la Disposición Adicional 11ª del TRLIS no se puede condicionar al cumplimiento de los requisitos de local y persona previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF. De modo que la aplicación de dicho beneficio fiscal estará condicionada a la realización de una actividad económica en el sentido de ordenación de medios propios para desarrollar una actividad que genere un beneficio, pero no al cumplimiento formal de los requisitos de local y empleado.

79. La Administración opone que DIRECCION001 no cumple los requisitos para acogerse al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas regulado en el TRLIS, que es al que se refiere la jurisprudencia invocada en la demanda.

80. En efecto, como sostiene la Administración, la jurisprudencia invocada por el recurrente se refiere al régimen especial previsto en el Capítulo III del Título VII del TRLIS, referido a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (arts. 53 y 54).

81. Así resulta claramente de la normativa que es objeto de interpretación por las sentencias del Tribunal Supremo aludidas por el recurrente (por ejemplo, la sentencia de 23 de julio de 2020, rec. 3334/2018, FJ 3), que viene constituida por los artículos 53 y 54 del TRLIS.

82. Por tanto, el contenido del citado régimen especial no puede aplicarse sin cumplir los requisitos formales y materiales previstos en el TRLIS, como pretende el recurrente al invocar la jurisprudencia anterior.

83. La Administración opone que DIRECCION001 no cumplía el segundo tipo de requisitos (como el previsto en el art. 53.2.a) del TRLIS respecto a que el número de viviendas arrendadas u

ofrecidas en arrendamiento por la entidad en cada período impositivo fuera en todo momento igual o superior a 8).

84. Pero es que ni siquiera se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos formales, como el previsto en el art. 53.3 del TRLIS en cuanto al deber de comunicar a la Administración tributaria la opción por el referido régimen).

85. En definitiva, no constando que DIRECCION001 estuviera acogida al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas regulado en el TRLIS, tampoco cabe aplicarle la jurisprudencia que se invoca en la demanda.

86. Se desestima el motivo de impugnación.

SÉPTIMO.- Sobre la improcedencia de la sanción impuesta por encontrarse la conducta del contribuyente amparada en una interpretación razonable de la norma.

87. El acuerdo sancionador se cuestiona por el recurrente, en primer término, alegando que su conducta estaba amparada en una interpretación razonable de la norma.

88. A tal efecto, señala las dificultades interpretativas respecto del artículo 27 de la LIRPF, sumada a las circunstancias concurrentes que le hacían pensar que DIRECCION001 desarrollaba una verdadera actividad económica (como el hecho de contar con local y empleado, que la actividad de arrendamiento era planificada y entendida por los comuneros con una aproximación empresarial o el mantenimiento de una búsqueda activa constante de locales con el objetivo de hacer crecer la actividad de arrendamiento).

89. Invoca también diversos precedentes del Tribunal Supremo y de la Sala a favor de su postura y añade que el hecho de que la infracción se calificara como leve permite descartar la existencia de ocultación y de una supuesta artificialidad creada para simular la existencia de una verdadera actividad económica.

90. Según la Administración, no cabe acoger la alegación de interpretación razonable de la norma que realiza el recurrente, máxime cuando su actuación evidencia un total dominio de la normativa aplicable, así como una manifiesta voluntad de aparentar que la comunidad de bienes en que participa realiza una actividad empresarial que la Inspección ha demostrado carente de contenido.

91. A propósito de la causa de exclusión de la culpabilidad del artículo 179.2.d) de la LGT, la interpretación razonable de la norma, la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2024 (rec. 2248/2023, FJ 6) ha establecido la siguiente jurisprudencia:

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

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

92. Entendemos que la jurisprudencia anterior, fijada a propósito de la deducción de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, resulta extrapolable al presente caso, en el que se ha denegado a DIRECCION001 la posibilidad de acogerse al beneficio fiscal previsto en la Disposición Adicional 11ª del TRLIS.

93. A la luz de esta jurisprudencia, dado que en este caso la sanción impuesta al recurrente deriva de la falta de prueba de un hecho necesario para la aplicación del beneficio fiscal (la existencia de actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles en los términos del art. 27 de la LIRPF) y no de la interpretación de la norma jurídica aplicada, procede descartar la concurrencia de la causa de exclusión de la culpabilidad del artículo 179.2.d) de la LGT.

94. Se desestima el motivo de impugnación.

OCTAVO.- Sobre la infracción del principio *non bis in idem*.

95. En opinión del recurrente se ha infringido el principio *non bis in idem*, puesto que se le ha sancionado por la misma actuación por la que la entidad DIRECCION001 ha resultado sancionada: la incorrecta calificación de las rentas por la indebida aplicación del beneficio fiscal de libertad de amortización.

96. La Administración niega que se haya vulnerado dicho principio en la medida en que el recurrente y DIRECCION001 han sido sancionados por infracciones diferentes, en concreto, las previstas en el art. 191 y 199 de la LGT, respectivamente.

97. El principio *non bis in idem* despliega sus efectos tanto materiales como procesales cuando concurre una identidad de sujeto, hecho y fundamento y esta triple identidad constituye el presupuesto de aplicación de la interdicción constitucional de incurrir en *bis in idem*, sea éste sustantivo o procesal, y delimita el contenido de los derechos fundamentales reconocidos en el art. 25.1 CE, ya que éstos no impiden la concurrencia de cualesquiera sanciones y procedimientos sancionadores, ni siquiera si éstos tienen por objeto los mismos hechos, sino que estos derechos fundamentales consisten precisamente en no padecer una doble sanción y en no ser sometido a un doble procedimiento punitivo, por los mismos hechos y con el mismo fundamento (en este sentido, por ejemplo, STC 188/2005, de 4 de julio, FJ 2).

98. Pues bien, en este caso, no concurre esa triple identidad de sujeto, hecho y fundamento y, por tanto, tampoco cabe apreciar la infracción del principio *non bis in idem*.

99. Como se razona en el acuerdo sancionador (pp. 33 y 34), se trata de dos obligados tributarios diferentes (el recurrente y DIRECCION001), dos infracciones diferentes (las previstas en el art. 191 y 199 de la LGT, respectivamente) y un fundamento diferente en cada caso (al recurrente se le sanciona por un incumplimiento de carácter material, consistente en dejar de ingresar una parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del IRPF, mientras que la comunidad de bienes resulta sancionada por un incumplimiento formal, al presentar incorrectamente el modelo 184, de entidades en régimen de atribución de rentas).

100. Se desestima el motivo de impugnación.

NOVENO.- Sobre la incorrecta motivación de la culpabilidad.

101. A juicio del recurrente, la motivación de la culpabilidad que se recoge en el acuerdo sancionador no se ajusta a las exigencias impuestas por la normativa y jurisprudencia de aplicación y, por tanto, debe ser declarado nulo de pleno derecho por infracción del principio de presunción de inocencia (artículo 24.2 CE).

102. En su opinión, la Inspección acude a expresiones genéricas, pone de relieve las características personales del contribuyente para justificar la culpabilidad de su conducta o la claridad de la norma y no tiene en cuenta que quien resulta sancionado en este caso es el recurrente y no DIRECCION001.

103. La Administración, en cambio, considera que la culpabilidad está suficientemente justificada en el acuerdo sancionador, ya que son abundantes los indicios analizados por la AEAT que llevan a concluir que se ha pretendido dar escrupuloso cumplimiento formal a los requisitos que establece la norma, "a modo de carcasa carente de contenido", con el objeto de una renta atribuible a los comuneros por un importe negativo muy elevado que tiene un impacto determinante en la imposición directa de los comuneros, quienes a partir de tal imputación pueden minorarse la base imponible general y con ello reducir de manera muy sustancial la cuota a ingresar por el IRPF.

104. "Los comuneros, que por sus niveles de renta tributan a los tipos impositivos más elevados del impuesto, no pueden alegar que desconocían que de esta manera estaban minorando de manera sustancial sus cuotas a ingresar", afirma la Administración en su contestación.

105. Conviene comenzar el examen de este motivo de impugnación recordando el contenido del art. 183.1 de la LGT, que establece que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

106. Existe una consolidada jurisprudencia sobre la motivación de la culpabilidad de los acuerdos sancionadores en el ámbito tributario que se recoge, entre otras, en la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2025 (rec. 6763/2023, FJ 3), y que puede sintetizarse en los siguientes términos:

- Si la Administración tributaria considera que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, debe explicitar los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador, la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, no debe estar soportada por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente

expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias.

- 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.

- Las exigencias del principio de presunción no permiten razonar la existencia de culpabilidad por la simple circunstancia de no apreciarse ninguna causa excluyente de la responsabilidad.

- Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio de culpabilidad, resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad de sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico. No es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en los términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.

- Resulta preciso proyectar dicha doctrina sobre la conducta que en cada caso se contempla, explicando las razones por las que la actuación fue culpable. Es ésta una exigencia que deriva no solo de la necesidad de motivación del acto sino también del principio de presunción de inocencia, que comporta tanto la existencia de una carga de prueba que la Administración ha de asumir, respecto del elemento culpable de la conducta que pretende sancionar, como la necesidad de hacer explícito el razonamiento por el que de las pruebas obrantes la Administración concluye con la existencia de dolo o culpa, aunque sea por simple negligencia, en suma, es necesario acreditar, en positivo, que la conducta es culpable.

107. En este caso, la motivación sobre la culpabilidad que se recoge en el acuerdo sancionador (pp. 23 y siguientes) se basa, en primer lugar, en que el recurrente no podía alegar su ajenidad frente a la comunidad de bienes y que, como comunero, conocía la actividad desarrollada por la misma y tenía que mantener la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones fiscales (de la comunidad de bienes y de las suyas propias), sin que pudiera alegar que él se limitaba a consignar en su declaración del IRPF la rentas que la comunidad le atribuía.

108. En segundo lugar, el acuerdo valora que la aplicación por la comunidad de bienes del beneficio fiscal de la libertad de amortización generó rentas negativas de importes significativos, las cuales fueron imputadas a los comuneros. Este hecho tuvo un impacto directo en su tributación individual, permitiéndoles reducir notablemente su base imponible general y, por consiguiente, disminuir de forma sustancial la cuota a ingresar por el IRPF. El acuerdo sancionador establece que los comuneros, quienes por sus elevados niveles de renta se encuentran sujetos a los tipos impositivos más altos del impuesto, no podían ignorar que tal operativa minoraba considerablemente sus cuotas a ingresar.

109. En tercer lugar, la resolución razona que la comunidad de bienes conocía cuáles eran los requisitos exigidos por el art. 27 de la LIRPF para que el arrendamiento de inmuebles pudiera considerarse actividad económica (local y empleado) y, por ende, la aplicación del beneficio fiscal de la Disposición Adicional 11ª del TRLIS. A partir de lo anterior, la comunidad de bienes los cumplió y los hizo valer, pero sin acreditar la existencia de una carga de trabajo que justificara la existencia y el mantenimiento de esa infraestructura empresarial. A estos efectos se detallan los diversos indicios valorados por la Inspección relativos a que la infraestructura empresarial no resultaba justificada por la actividad de arrendamiento de inmuebles efectivamente desarrollada por la entidad (un único local arrendado, características del contrato de arrendamiento, falta de uso efectivo del local, etc.).

110. Lo que conduce al acuerdo sancionador, a su vez, a concluir que se trata de una infraestructura puesta al servicio del cumplimiento de los requisitos del art. 27 de la LIRPF más que al de la propia actividad económica de arrendamiento, tratándose por tanto de un cumplimiento puramente formal, "a modo de carcasa carente de contenido" (p. 25 del acuerdo sancionador).

111. Por último, la resolución sancionadora considera desvirtuada en este caso la buena fe del contribuyente, pues "a la vista de las alegaciones efectuadas queda patente su amplio conocimiento de (la norma tributaria vulnerada)" y su conducta no deja margen a la interpretación ni a la posible apreciación de una laguna legal, una aplicación razonable de la norma tributaria o un error invencible, sino que debe considerarse culpable.

112. "La buena fe o la inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que el contribuyente ha incumplido de forma consciente sus obligaciones tributarias, hecho que queda sobradamente demostrado en el análisis precedente efectuado de la conducta llevada

a cabo en los períodos 2010 y 2011, en los que incumple lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto y que como consecuencia de ello deja de ingresar la totalidad de la deuda tributaria (que) hubiera resultado de la correcta liquidación del mismo", concluye el acuerdo sancionador (p. 25).

113. Como puede comprobarse, el acuerdo sancionador explicita las razones por las que la Administración considera negligente la actuación del recurrente, basándose al efecto en una serie de datos de hecho suficientemente expresivos y detallados.

114. En resumen, la resolución considera que el contribuyente debió observar una conducta distinta.

115. En su condición de comunero, por cuanto no podía desvincularse de la actuación de la comunidad de bienes, pues debía conocer tanto actividad (o, mejor dicho, su falta de actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles en los términos que se describen en el acuerdo sancionador) como el modo en que estaba cumpliendo sus obligaciones fiscales.

116. En cuanto contribuyente por el IRPF, porque tampoco podía ignorar que el modo en que la comunidad de bienes desarrollaba su actividad y cumplía sus obligaciones fiscales tenía una repercusión directa en las suyas propias, reduciendo de forma muy sustancial la cuota a ingresar por dicho impuesto.

117. Las referencias del acuerdo sancionador a las características personales del contribuyente, a la claridad de la norma o a la ausencia de una circunstancia exculpatoria no enervan la conclusión anterior, pues la motivación de la culpabilidad no se sustenta exclusivamente en tales consideraciones, ni están desconectadas de las propias alegaciones realizadas por el recurrente en el expediente.

118. La conducta del contribuyente, en la que se basa la motivación de culpabilidad del acuerdo sancionador, evidencia la concurrencia del "mínimo de culpabilidad y ánimo defraudatorio" señalado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (entre otras, en STC 164/2005, de 20 de junio, FJ 6).

119. Se desestima el motivo de impugnación.

DÉCIMO. - Decisión del recurso.

120. Se desestima el recurso.

DECIMOPRIMERO. - Costas.

121. Habiéndose rechazado la totalidad de las pretensiones formuladas por el recurrente, se le imponen las costas (art. 139.1 de la LJCA).

FALLO

En el recurso contencioso-administrativo n.º 32/2020, interpuesto por **D. Juan Pedro** contra la Resolución del TEAC, de 8 de octubre de 2019, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Madrid, de 27 de octubre de 2017, desestimatoria de las reclamaciones interpuestas contra los acuerdos de liquidación e imposición de sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, por el concepto IRPF, ejercicio 2011, debemos:

1º.- Desestimar el recurso.

2º.- Imponer las costas al recurrente.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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

PUBLICACIÓN.-La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

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

Síguenos en...

