

**AUDIENCIA NACIONAL**  
**Sentencia 4 de diciembre de 2024**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Rec. n.º 770/2019**

**SUMARIO:**

**IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Rendimientos del capital inmobiliario. Ingresos íntegros.** El recurrente recibió una subvención para la promoción de unas viviendas de protección oficial, por lo que con independencia de lo que haya podido suceder con posterioridad a la concesión de la subvención en que ciertamente el certificado de vivienda de protección oficial es emitido en favor de la entidad mercantil, esto no enerva que quien tenía la condición de beneficiario era precisamente el demandante que además es el titular de los inmuebles y por tanto a éste corresponde la ganancia patrimonial. a quien además corresponden también los rendimientos derivados de los contratos de arrendamiento han dado lugar a la modificación de la base imponible general declarada en el importe de los ingresos íntegros del capital inmobiliario obtenidos de los inmuebles arrendados o subarrendados, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos. El recurrente mantiene que los mismos no fueron realmente percibidos por él, sino por la sociedad lo que trata de justificar a través de los extractos bancarios y con los contratos de arrendamiento de las fincas en los que se especifica que la arrendadora es la sociedad, que es quien comparece en el contrato de arrendamiento y el contrato de obras y de cesión de uso, por el cual el recurrente cede el uso de todos ellos a la sociedad como contraprestación de las obras de rehabilitación realizadas. Según el art. 22.1 Ley IRPF, las rentas percibidas por el arrendamiento de los inmuebles, si dicho arrendamiento no constituye para su propietario una actividad económica, tienen a efectos del IRPF la naturaleza de rendimientos de capital inmobiliario; y en cuanto a la imputación de dichas rentas, el art.11.Ley IRPF establece que los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos de que provengan dichos rendimientos, y cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público. Siendo que de la información de la base de datos fiscales se desprende, como se ha visto y pese a que en determinados documentos se haya reflejado a la entidad mercantil, que realmente el contribuyente es el titular de los inmuebles alquilados toda vez que no consta que haya tenido lugar su transmisión o la constitución de un derecho real sobre los mismos aunque la empresa cesionaria gestiona los contratos de arrendamiento cobrándose las rentas a través de la misma, lo cual no enerva lo que acabamos de explicar acerca de que la verdadera titularidad de los inmuebles corresponde al demandante. A ello se une que no consta que la sociedad presentase la declaración del Modelo 347, pues nada se aduce al respecto en el escrito rector. Por tanto, el actor no ha logrado acreditar que el importe percibido por las rentas de todos los inmuebles que relaciona no fuese de su titularidad sino de la sociedad.

**AUDIENCIA NACIONAL**

**SENTENCIA**

**AUDIENCIA NACIONAL**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**SECCIÓN CUARTA**  
**Núm. de Recurso: 0000770/2019**  
**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Síguenos en...

**Núm. Registro General:** 0012241/2019

**Demandante:** Oscar

**Procurador:** ANGEL ROJAS SANTOS

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.:** D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

**S E N T E N C I A N.º:**

**Ilma. Sra. Presidente:**

D.ª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D.ª. CARMEN ALVAREZ THEURER

D.ª. ANA MARTÍN VALERO

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a cuatro de diciembre de dos mil veinticuatro.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo tramitado con el **número 770/19** interpuesto por **D. Oscar**, representado por el Procurador D. Ángel Rojas Santos, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 14 de mayo de 2019, desestimatoria de la reclamación deducida frente al acuerdo de la Administración de Berga de la AEAT de 18 de diciembre de 2015 por el que se practicó la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2012.

Ha sido parte la Administración General del Estado defendida por el abogado del Estado.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-**Por la entidad recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 10 de septiembre de 2019 contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite mediante decreto de fecha 11 de septiembre de 2019, y 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 16 de diciembre de 2019, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando:

"Que teniendo por presentado este escrito y documentos que le acompañan, con sus copias, lo admita; tenga por devuelto el expediente y formalizada demanda y, previos los trámites legales, acuerde estimar el presente recurso y anular la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de mayo de 2019 por la que se desestimó la reclamación núm. NUM000 presentada contra el acuerdo de la Administración de Berga de la AEAT de 18 de diciembre de 2015 y la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012, número de referencia NUM001, con imposición de costas en legal forma."

**TERCERO.-**La Abogacía del Estado, contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 6 de febrero de 2010, interesando la desestimación del presente recurso con imposición de costas a la parte recurrente.

**CUARTO.-**Un a vez se presentaron por las partes escrito de conclusiones, se señaló para votación y fallo el día 27 de noviembre de 2024, fecha en que tuvo lugar.

**QUINTO.-**La cuantía del recurso se ha fijado en indeterminada.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Santos Honorio de Castro García, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-**La parte demandante de este proceso, D. Oscar, impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 14 de mayo de 2019, por la que se desestima la reclamación núm. NUM000 que dedujo contra el acuerdo de la Administración de Berga de la AEAT de 18 de diciembre de 2015, por el que se practicó, en un procedimiento de comprobación limitada, la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2012, con número de referencia NUM001.

Síguenos en...

Como consecuencia de la regularización practicada resultó un incremento de la base imponible con la correspondiente cuota de 172.074,73 euros, más intereses por 18.059,83 euros, al haber considerado la Oficina gestora que el interesado había percibido y no declarado los siguientes importes:

- 1) 275.568,80 euros por el concepto de una subvención concedida al obligado tributario para la promoción de unas viviendas de protección oficial;
- 2) los importes de los alquileres de las siguientes fincas:
  - a) la situada en Avià, DIRECCION000, en la cantidad de 6.000 euros.
  - b) la situada en Gironella, DIRECCION001, por 6.000 euros (local comercial), 5.040 euros (piso NUM002) y 6.000 euros (piso NUM003).
  - c) la situada en Avià, DIRECCION002, por importe de 12.384 euros.

**SEGUNDO.**-La resolución originaria de la Oficina gestora sustenta la regularización practicada, en síntesis, en las siguientes consideraciones:

a) En lo que se refiere al importe de la subvención, que según lo establecido en el artículo 11.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la imputación corresponde efectuarla en favor de la persona que tiene el derecho a la subvención, expresando que: "[...] de la información que consta en nuestra base de datos (declaración informativa de operaciones con terceros, modelo 347, presentada por la Agència de L'ĤHabitatge de Catalunya, así como de la documentación obrante en esta Oficina Gestora, aportada por el Departament de Territori i Sostenibilitat de la Generalitat de Catalunya, se desprende que la subvención ha sido concedida al promotor D. Oscar por lo que procede consignar la ganancia patrimonial antes indicada" (acuerdo de liquidación pág. 4).

b) En lo que hace a la imputación de los alquileres, el acuerdo de liquidación se remite a la cláusula 4 de los contratos aportados, concretamente los de fecha 1 de diciembre de 2008 y 28 de julio de 2007 referidos al piso 3º 3ª, local comercial y piso NUM002 de la DIRECCION001, de Gironella, resultando que conforme a su tenor los arrendamientos se abonan al propietario a través de la sociedad cesionaria (Grup 95 Espais S.L.) y mediante la cuenta de una oficina bancaria de Gironella que designa la parte arrendadora.

Por otra parte, en la resolución del TEAC, respecto a la subvención, se incide en que la misma fue recibida por el Sr. Oscar, refiriéndose al efecto, particularmente, a la contestación dada por la Agència de L'ĤHabitatge de Catalunya de 19 de febrero de 2015 y al documento que le acompaña consistente en la resolución de concesión de la subvención de fecha 20 de octubre de 2011 expedida por el Departament de Territori i Sostenibilitat de la Generalitat de Catalunya. Considera que al tratarse de una cuestión de prueba, dichos documentos resultan ser suficientes y en cambio no lo son los presentados por el Sr. Oscar.

**TERCERO.**-En el escrito rector del proceso se combaten las determinaciones de la regularización practicada, tanto respecto de la subvención como en relación a los alquileres.

**A)** Así, en primer lugar y en lo que hace a **la subvención**, se aduce que realmente su importe no fue concedido al actor como persona física, sino a la entidad Grup 95 Espais S.L., de suerte que la liquidación habría de haberse practicado, en su caso, a tal sociedad, conforme a las reglas del Impuesto sobre Sociedades, resaltándose que él era solamente el representante de la sociedad y no el promotor.

Precisamente y combatiendo ya los fundamentos de la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central, la demandante hace las dos siguientes consideraciones de carácter general:

1ª) La fórmula estereotipada empleada sobre la carga de la prueba acerca del hecho relativo a la percepción del importe de la subvención, intentando su distribución entre ambas partes, no es de recibo porque como el propio TEAC reconoce la prueba de la existencia del hecho imponible corresponde a la Administración, lo que precisamente constituye el fondo de la cuestión ventilada en este proceso que se circunscribe a determinar si la subvención es un hecho sujeto a IRPF o al IS.

2ª) El procedimiento parte de la imputación al Sr. Oscar -modelo 347- que hizo la Generalitat, sin embargo, conforme al artículo 108.4, párrafo segundo, de la LGT, tal declaración habría de ser ratificada por su autor y aportarse además los datos relativos a terceros incluidos en la declaración presentada.

Y además resulta que, a través del escrito de la Agència de L'ĤHabitatge de Catalunya de **17 de noviembre de 2014**, en respuesta al requerimiento efectuado al efecto por la Oficina gestora de fecha 6 de noviembre de 2014, contesta la misma: "[...] un cop comprovat els nostres fitxers

*informàtics de les prestacions per al pagament de l'habitatge Oscar amb NIF NUM004 no ens consta que hagi sol·licitat cap prestació". Esta contestación hubiera debido bastar para no imputar al Sr. Oscar la percepción de la subvención, pero paradójicamente la Oficina gestora insiste en la ratificación y refrendo documental mediante escrito de 6 de febrero de 2015, sin explicar el motivo, lo que es ya indicativo de la poca verosimilitud de la respuesta posterior.*

Además, tal respuesta posterior es el resultado de un error o confusión padecidos en los organismos de la Generalitat de Catalunya, lo que incluso la resolución del TEAC admite como hipótesis, resultando su existencia a la vista de los siguientes extremos:

a) Que el escrito de la Agència de l'habitatge de 19 de febrero de 2015, conforme al cual el Sr. Oscar recibió la subvención, es acompañado como medio de prueba según el artículo 108 de la LGT **por la resolución de concesión de fecha 20 de octubre de 2011, del Departament de Territori i Sostenibilitat, la cual hace constar que el mismo presentó el día 9 de septiembre de 2009 la solicitud con número de expediente NUM005 y a quien califica como promotor; ahora bien, tal solicitud es la que consta como documento nº 7 de los aportados en la reclamación económico-administrativa -que se acredita por la identidad del número de expediente y la fecha de presentación que consta en el sello de entrada-, en la que aparece con claridad que el promotor solicitante fue la entidad Grup 95 Espais S.L. actuando D. Oscar como su representante.**

Esto es, la subvención se concedió al promotor solicitante, tal y como establece el artículo 34 del Decret de la Generalitat 244/2005, de 8 de noviembre, modificado en el artículo 2 del Decret de la Generalitat 50/2009, de 24 de marzo, precepto que precisamente se refiere a la resolución de la concesión de la subvención, indicando que quien tiene derecho a la misma y que ha de reunir los requisitos es el promotor -obviamente no su representante-, aunque se haya producido una confusión a la hora de señalar como promotor al Sr. Oscar y no a la sociedad, pero remitiéndose al efecto a la solicitud en la que precisamente se indica que la promotora y solicitante es la sociedad y el Sr. Oscar es un mero representante.

b) La conclusión anterior queda corroborada por lo siguiente:

i.- El documento nº 8 de los aportados ante el TEAC -resolución de la Direcció General de Promoció de l'habitatge, Departament de Medi Ambient i Habitatge, de 14 de diciembre de 2009, por la que se concede la calificación provisional de viviendas de protección oficial (que es uno de los requisitos para acceder a la subvención) y que señala que el Sr. Oscar actúa en nombre de Grup 95 Espais S.L.

ii.- En el mismo sentido, la resolución de la Agència de l'habitatge de 12 de mayo de 2011, que estima el recurso de alzada interpuesto por el Sr. Oscar en nombre de Grup 95 Espais S.L. y concede la subvención.

iii.- La notificación de la anterior resolución, en la que igualmente se identifica al Sr. Oscar como "Rep Grup 95 ESPAIS SL", es decir, como representante de tal sociedad.

iv.- La resolución del Departament de Territori i Sostenibilitat de 24 de octubre de 2011 por la que se comunica al Sr. Oscar, igualmente en representación de Grup 95 Espais S.L., que tiene concedida la subvención y puede pasar a recibirla en sus oficinas.

v.- Por fin, la Agència de l'habitatge certifica en documento compulsado el 6 de octubre de 2016 que según sus datos el promotor de las obras es Grup 95 Espais S.L. y que esta sociedad otorgó poder al Sr. Oscar; constando aportados todos estos documentos en la reclamación económico-administrativa.

vi.- El "informe sobre delito contra la Hacienda Pública" emitido por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la AEAT, de 11 de agosto de 2015 (identificado en el expediente identificado como "Informe"), en el que se hace constar (pág. 2) que la subvención se utilizó efectivamente en la actividad realizada por la entidad Grup 95 Espais S.L. y que la subvención constaba registrada en el balance de tal sociedad del ejercicio 2012 como "subvenciones de capital (no corrientes)"; igualmente, en el balance de sociedades del ejercicio 2013 el importe consignado es de 254.459,48 euros, mientras que en la cuenta de pérdidas y ganancias de ese mismo año se contempla la diferencia como ingreso del ejercicio del importe de 21.109,32 euros. En este sentido, se resalta que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es el resultado contable, de tal modo que la subvención habría de haberse liquidado en tal impuesto, lo que podría haber sido así si no se hubiera empleado un procedimiento que vetaba el análisis de la contabilidad como aquí ha ocurrido a través del de comprobación limitada.

**B)** En segundo lugar y **respecto a los alquileres**, se reprocha que el TEAC haya guardado silencio sobre esta cuestión, insistiéndose en que su importe fue percibido por la citada sociedad Grup 95 Espais S.L.

Se repara particularmente en el hecho de que constan en el expediente, incorporados por el interesado, extractos bancarios de ingresos en la cuenta de Grup 95 Espais S.L. correspondientes a los departamentos del inmueble DIRECCION001, de Gironella; asimismo, en el contrato de arrendamiento de las fincas la DIRECCION000 se especifica que la arrendadora es la referida sociedad, y el contrato de arrendamiento de la DIRECCION003, compareciendo en el mismo la entidad Grup 95 Espais S.L. Lo que a su vez corrobora el contrato de 19 de marzo de 2007, de obras y cesión de uso, por el cual el Sr. Oscar como propietario de los inmuebles cede el uso de todos ellos a la sociedad como contraprestación de las obras de rehabilitación en el edificio DIRECCION001, de Gironella (es decir, las que dieron lugar a la subvención) que la sociedad se obliga a realizar como "contratista [que] se dedica habitualmente a la promoción, realización y prestación de actividades inmobiliarias"(expositivo primero); constando incorporado dicho contrato en el procedimiento económico administrativo.

**CUARTO.-**La Administración demandada se opone a los anteriores argumentos y pretensiones, remitiéndose con carácter general a los fundamentos recogidos en la resolución del TEAC que ahora es objeto de impugnación.

En esta resolución, por la que se resuelve en primera instancia la reclamación económico-administrativa, se comienza rechazando las alegaciones de carácter procedimental, atinentes fundamentalmente a que no cabía adoptar la liquidación impugnada en el seno de un procedimiento de comprobación limitada y que era necesario iniciar un procedimiento inspector, cuestiones éstas que ahora en la demanda se dejan al margen, centrándose enseguida la cuestión en un problema de prueba sobre la atribución al recurrente o a la sociedad de los importes que constituyen la ganancia patrimonial.

Señala al respecto que *"[e]l reclamante en su segunda alegación expresa que la AEAT sólo puede argumentar a su favor una errónea declaración, modelo 347, de un Departamento de la Generalitat de Cataluña, mientras de la documentación aportada queda demostrado la cesión de las viviendas del contribuyente a la entidad Grup 9S Espais SL desde el año 2007, que es la promotora, concediendo la subvención también a la entidad y, finalmente, transfiriendo el importe de la subvención en fecha 01-02-2012 a una cuenta titularidad de la entidad."*

Y dado el carácter de esta cuestión, comienza recogiendo la regulación básica sobre la carga de la prueba en el ámbito tributario contenida en el artículo 105 de la LGT, conforme a la cual en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo (que tiene como precedente el artículo 114 de la Ley 230/1963); haciéndose también mención de los reiterados pronunciamientos judiciales que sientan en este ámbito la doctrina de que la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc.; lo que ha de conjugarse con la normalidad y facilidad probatoria, de manera que ha de tenerse en cuenta cuál es la parte más próxima a las fuentes de prueba y a la que resulta más fácil la demostración de los hechos controvertidos. Además, en la vía económico-administrativa rige el principio del interés de la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario mediante algún tipo de ficción o presunción.

Y ya centrándose en los argumentos esgrimidos por la parte reclamante, se razona en la resolución, para rechazarlos, lo siguiente:

*"La AEAT, en contra de lo que alega el contribuyente, no se basa únicamente en los datos del modelo 347, sino que ha tenido en cuenta los datos de que disponía y ha requerido a la Generalitat para que confirmase los datos. En efecto, la AEAT requirió en fecha 06-02-2015 a la Agència de l'Habitatge de Catalunya, que mediante contestación de 19-02-2015 expresa claramente que el promotor D. Oscar recibió una subvención de un total de 275.568,80 euros, con cargo a la partida presupuestaria correspondiente al ejercicio 2011 para la promoción inmobiliaria que en dicho documento se cita. Dicha subvención fue pagada mediante transferencia bancaria. Además, se acompaña la resolución de concesión de subvención para la promoción de viviendas con protección oficial de fecha 20-10-2011, expedida por la Generalitat de Cataluña, Departament de Territori i Sostenibilitat. En la misma consta textualmente que el contribuyente solicitó, como promotor inmobiliario una solicitud con número de expediente NUM005, unas ayudas previstas en las normas que se citan, al reunir los requisitos para ser beneficiario de subvenciones previstas para la promoción de viviendas con protección oficial destinadas al alquiler durante 25 años. Dicho Departamento, tras evaluar el proyecto, resolvió*

**conceder al reclamante la subvención total de 275.568,80 euros**, con el desglose que en dicho documento se indica. De aquí se deduce claramente que el perceptor de la subvención fue el reclamante, que es lo que tiene en cuenta la AEAT, no recibéndola dicha subvención ninguna entidad. **Tema distinto es que obtenido el dinero de la subvención, el contribuyente haya decidido trasladarlo a la entidad de la que es socio y representante.**

**El contribuyente aporta una serie de copias de documentos referidos a la sociedad Grupo 95 Espais SL** (en los que conviene destacar que figura como representante el propio contribuyente), tratando de demostrar que la subvención corresponde a la entidad y no al contribuyente. Se trata de la solicitud de qualificació provisional d'habitatges amb protecció oficial de fecha que no consta (documento número 7), documento de 14-12-2019 de la Direcció General de Promoció de l'Habitatge, Departament de Medi Ambient i Habitatge que concede la calificación provisional de viviendas de protección oficial a la sociedad mercantil Grup 95 Espais SL (documento número 8) y comunicación de fecha 24-10-2011 del Departament de Territori i Sostenibilitat que comunica a la entidad Grup 95 Espais SL que tiene concedida la subvención (documento número 9).

Sin embargo, **esta documentación no resulta prueba suficiente, a la vista de la contestación de 19-02-2015 de la Agència de l'Habitatge de Catalunya al requerimiento de la AEAT, que además acompaña la propia resolución de concesión de subvención**, pues claramente señalan, como se ha expuesto, que la subvención se concedió al contribuyente. Hay que tener en cuenta que en el caso concreto **el propio contribuyente es representante de la entidad Grup 95 Espais SL, que es una entidad formada por el contribuyente y su cónyuge, por lo que puede haberse producido alguna confusión, no sólo en el mismo contribuyente, sino en los organismos de la Generalitat**. Por ello, la liquidación expresaba que "si tanto los rendimientos de los inmuebles alquilados como la subvención obtenida estuviesen declarados por la entidad Grup IS Espais SL, podría solicitar la rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente", aspecto al que no se refiere el contribuyente en la reclamación, ni tampoco ha aportado ninguna documentación referida a la entidad, aunque le hubiera resultado fácil como representante de la misma. **Además, también cabe añadir que si la contestación del requerimiento a la AEAT realizada por la Agència de l'Habitatge de Catalunya hubiera sido errónea el contribuyente también podía haberse dirigido a dicha Agència para conseguir la correspondiente rectificación.**

En consecuencia, este TEAC, teniendo en cuenta las pruebas aportadas por la AEAT y las aportadas por el contribuyente, debe concluir que en este caso el perceptor de la subvención es el reclamante y no la sociedad, por lo que debe desestimarse la reclamación interpuesta, confirmando la liquidación impugnada."

Por otro lado y respecto a los alquileres, y puesto que en la demanda señala que el TEAC ha omitido efectuar pronunciamiento alguno, se advierte que en cualquier caso la resolución se apoya, también en este aspecto, en la falta de prueba.

**QUINTO.**-Conviniendo las partes en que la cuestión litigiosa queda reducida a un problema de prueba, habremos de analizar si una valoración conjunta de la misma avala o no la regularización practicada en la liquidación originariamente impugnada.

En efecto, conforme a lo que dispone el artículo 105 de la LGT, "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; y según el artículo 106 "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el CC y en la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892), salvo lo que se establece en los artículos siguientes", añadiendo el artículo 108.2 que "para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

En particular, en cuanto a la fuerza probatoria de un documento privado, debe llevarse a cabo al amparo de lo que establece el artículo 1227 CC, de modo que la inactividad de la parte reclamante en cuanto a la acreditación de los hechos que son cuestionados en el procedimiento, en principio le habrá de perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero (RTC 1984,3).

**SEXTO.**-Centrándonos ya en el caso que nos ocupa, ya se adelanta que ninguno de los argumentos de la demanda va a ser acertado por la Sala.

Síguenos en...

Así, respecto a la ganancia derivada de la subvención por importe de 275.568,80 euros concedida por la Agencia de L'Ĥabitatge de Catalunya para la promoción de viviendas de protección oficial, y aunque es verdad que el demandante aporta varios documentos con servirían para acreditar que la subvención no le fue otorgada a él personalmente sino a la mercantil "Grup 9S Espais SL", formada por él y su cónyuge y en cuya representación actúa, sin embargo, si efectuamos una valoración conjunta de la prueba practicada, habremos de aceptar que la tesis de la Administración no sólo se basa en la declaración informativa de operaciones con terceros del modelo 347, sino sobre todo, ante la confusión generada sobre este aspecto, en el hecho de que precisamente con el fin de aclararlo la AEAT realizó un requerimiento el día 6 de febrero de 2015 a la Agencia de l'Habitatge de Catalunya, quien en su contestación de 19 de febrero señaló claramente que el promotor D. Oscar recibió una subvención de un total de 275.568,80 euros para la promoción inmobiliaria que fue pagada mediante transferencia bancaria, acompañándose la resolución de dicha concesión de subvención para la promoción de viviendas con protección oficial de fecha 20 de octubre de 2011 expedida por el Departament de Territori i Sostenibilitat, en la cual textualmente consta que el contribuyente solicitó en calidad de promotor inmobiliario una solicitud con número de expediente NUM005, reuniendo los requisitos para ello y resolviéndose concederla en el importe citado con el desglose que se indica. Deduciéndose de dicha contestación, en fin, que a quien se le concede es al propio recurrente, expresándose como hemos dicho las cuantías y subvenciones concedidas y que se pagó al mismo el 31 enero de 2012 a través de transferencia bancaria; esto es, resulta correcta la conclusión a la que llega la Administración consistente en que la subvención la solicita el recurrente, se le concede y se le abona, según así resulta de los documentos obrantes en el expediente administrativo. Y, por otro lado, si la referida contestación al requerimiento a la AEAT realizada por la Agencia de l'Habitatge de Catalunya fuese errónea, bien pudo el contribuyente dirigirse a dicho organismo solicitando la correspondiente rectificación.

Y todo lo cual se dice, como se advierte en la propia resolución, con independencia de lo que haya podido suceder con posterioridad a la concesión de la subvención en que ciertamente el certificado de vivienda de protección oficial es emitido en favor de la entidad mercantil, pero lo que no enerva que quien tenía la condición de beneficiario era precisamente el demandante que además es el titular de los inmuebles.

Resulta también elocuente al respecto que nada se aduzca acerca de que el importe en cuestión hubiera sido declarado en la declaración de Impuesto de Sociedades de la entidad Grup IS Espais SL, o que se hubiese solicitado su rectificación.

Ha de colegirse, en definitiva, se trata de una ganancia patrimonial, en virtud de lo dispuesto en los artículos 6, 2, d) y 31 de la Ley 40/98, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**SÉPTIMO.**-Por otro lado, los rendimientos derivados de los contratos de arrendamiento han dado lugar a la modificación de la base imponible general declarada en el importe de los ingresos íntegros del capital inmobiliario obtenidos de los inmuebles arrendados o subarrendados, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, según lo que establecen los artículos 6.2.b. y 22 de la Ley del Impuesto.

Mantiene igualmente el actor que los mismos no fueron realmente percibidos por él, sino por la sociedad Grup 95 Espais S.L., lo que trata de justificar a través de los extractos bancarios de los ingresos efectuados en la cuenta de Grup 95 Espais S.L. correspondientes a los departamentos del inmueble DIRECCION001, de Gironella; asimismo, en el hecho de que el contrato de arrendamiento de las fincas DIRECCION000 especifica que la arrendadora es la referida sociedad, que es quien comparece en el contrato de arrendamiento de la DIRECCION003; lo que corrobora el contrato de 19 de marzo de 2007 de obras y de cesión de uso, por el cual el Sr. Oscar cede el uso de todos ellos a la sociedad como contraprestación de las obras de rehabilitación en el edificio DIRECCION001, de Gironella.

Sin embargo, aun reconociendo que la resolución del TEAC ha guardado silencio sobre este aspecto, sucede, tal y como advierte el Abogado del Estado en su contestación, que en relación al contrato privado de obra y cesión de uso celebrado entre el declarante y la entidad Grup 9S Espais SL de fecha 19 de marzo de 2007, firmado por el contribuyente en calidad de representante de la entidad y su cónyuge, nada se alega en la demanda acerca de que el mismo hubiese sido incorporado a algún registro público o que fuese presentado ante la oficina liquidadora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, resultando de aplicación el artículo 1227 del Código Civil, conforme al cual **"[l]a fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese**

Síguenos en...



**sid**o incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio". Debe, así, distinguirse entre el valor probatorio del documento privado para las partes que lo han suscrito y para las terceras personas que son ajenas a su formalización, si bien realizando las necesarias matizaciones introducidas por la Ley de Enjuiciamiento Civil.

También pone de manifiesto dicha demandada que del examen del expediente de comprobación de la declaración del IRPF del ejercicio 2011 no resulta suficientemente acreditado el extremo alegado, ya que en el contrato de arrendamiento de la casa denominada " DIRECCION000" consta (en la copia obrante en la Oficina) que la empresa Grup 9S Espais es administradora de la casa; respecto de los restantes contratos de arrendamiento, figura como arrendador el Sr. Oscar, si bien en dos de ellos ( DIRECCION001 pisos NUM002 y NUM003) se incluye un pacto 21º, en el que las partes muestran su acuerdo en que los derechos de explotación económica los cede el Sr. Oscar a la entidad Grup 9S Espais SL., y un pacto 4º, en el que se indica que el arrendatario pagará el importe del alquiler al propietario a través de la sociedad cesionaria.

Ahora bien, que en esos pactos el recurrente haya cedido a la entidad Grup 9S Espais SL los derechos de explotación económica constituye sólo un acto posterior a la determinación del titular de la renta que es el propietario de los inmuebles; y, por otro lado, el hecho de que el arrendatario efectúe el pago del alquiler al propietario a través de la sociedad cesionaria es la demostración de que ésta actúa en representación de aquel, no cabiendo duda, por tanto, de que las cantidades se pagan al propietario a través de la citada entidad que actúa así en su representación. Además, se hace constar asimismo que una vez examinada la información contenida en las bases de datos fiscales de dichas operaciones de arrendamiento de inmuebles, resulta que no constan declaradas en la declaración informativa de operaciones con terceros, mod. 347, del ejercicio 2012, de la entidad Grup 9S Espais SL.

De todo ello resulta particularmente significativo, a los efectos que ahora nos conciernen, que en los contratos de arrendamiento, como ocurre con el de fecha 28 de julio de 2009 del bien sito en la DIRECCION001 que el obligado tributario aportó tras el requerimiento que le efectuó la AEAT, aparece claramente como arrendatario el propio actor sin que conste que lo haga en representación de la mercantil, lo cual sería ya suficiente para determinar que la titularidad de las rentas también le corresponde como persona física; conclusión que queda corroborada, y no lo contrario, con la cláusula incluida en el pacto 4º, en la que se estipula que el arrendatario pagará el importe del alquiler al propietario a través de la sociedad cesionaria, lo que de nuevo revela que esta entidad lo percibe en representación del primero. Igualmente, el propio actor en su propio nombre y derecho, por tanto otra vez como persona física, ha constituido hipoteca unilateral en favor de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria sobre el bien citado para garantizar la medida cautelar acordada en este proceso.

En este orden de cosas, viene muy a cuento lo que se indica en el acuerdo de liquidación -que reproduce el Abogado del Estado en su contestación- acerca de que según el art. 22.1 de la Ley 35/2006, del IRPF, las rentas percibidas por el arrendamiento de los inmuebles, si dicho arrendamiento no constituye para su propietario una actividad económica, tienen a efectos del IRPF la naturaleza de rendimientos de capital inmobiliario; y en cuanto a la imputación de dichas rentas, el artículo 11.3 de la LIRPF establece que los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos de que provengan dichos rendimientos, y **"[c]uando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público"**. Siendo que de la información de la base de datos fiscales se desprende, como se ha visto y pese a que en determinados documentos se haya reflejado a la entidad mercantil, que realmente el Sr. Oscar es el titular de los inmuebles alquilados toda vez que no consta que haya tenido lugar su transmisión o la constitución de un derecho real sobre los mismos.

Más bien lo que parece es que la empresa cesionaria gestiona los contratos de arrendamiento cobrándose las rentas a través de la misma, lo cual no enerva lo que acabamos de explicar acerca de que la verdadera titularidad de los inmuebles corresponde al demandante, haciendo constar la Administración demandada que en los contratos -menos en DIRECCION000 firmado con Laureano en 2008 donde actúa "como administradora"no como propietaria- el arrendador que figura es el propio el recurrente quien actúa en su nombre (así los contratos con Azucena, con Jesús Ángel, Sonsoles son suscritos por el mismo como propietario/arrendador, aunque luego señale que se ceden a la empresa, que es administradora -no propietaria-, y que se paga a través de la sociedad).

A ello se une que no consta que la sociedad presentase la declaración del Modelo 347, pues nada se aduce al respecto en el escrito rector.

En consecuencia, aplicando el artículo 105 LGT sobre la carga de la prueba, y aunque ciertamente este aspecto parece un tanto confuso, pudiendo suceder que alguno de los inmuebles fuera arrendado por la sociedad, pero que ahora no puede dilucidarse de manera aislada al plantearse la cuestión en conjunto, no podemos sino concluir que el actor no ha logrado acreditar que el importe percibido por las rentas de todos los inmuebles que relaciona no fuese de su titularidad sino de la sociedad.

**OCTAVO.-**A tenor de todo lo expuesto en los precedentes fundamentos jurídicos procede, en fin, desestimar las pretensiones deducidas en el actual proceso; y en lo que hace al pronunciamiento sobre las costas procesales, de conformidad con lo establecido en el art. 139 LJCA y pese a dicho pronunciamiento, el hecho de que el TEAC en su resolución haya obviado una parte sustancial de las alegaciones efectuadas, lo que ha obligado al actor, ante ese silencio, a promover el presente recurso contencioso administrativo, es una circunstancia que justifica que la Sala no haga especial imposición de las mismas a ninguna de las partes.

**Vistos** los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,  
Por la potestad que nos confiere la Constitución Española,

#### **FALLAMOS**

**DESESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo número **770/2019** interpuesto por la representación de **D. Oscar** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 14 de mayo de 2019, desestimatoria de la reclamación deducida frente al acuerdo de la Administración de Berga de la AEAT de 18 de diciembre de 2015, por el que se practicó la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2012; resoluciones que confirmamos por ser ajustadas a Derechos en cuanto a las pretensiones aquí ejercitadas-.

Sin efectuar especial imposición de las costas causadas en dicho recurso a ninguna de las partes.

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).