

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 28 de abril de 2026

Sala 4.<sup>a</sup>

R.G. 1135/2025

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. No se aprecia culpabilidad. Improcedencia de fundamentar la sanción en una supuesta simulación no declarada ni motivada.** La interesada alegó que, aunque el TEAC había rechazado la reducción del artículo 20.2.c) LISD, la sanción debía anularse porque actuó conforme a una interpretación razonable de la normativa, al entender que cumplía los requisitos exigidos. La Administración justificó la sanción afirmando que los requisitos para aplicar la reducción eran meramente aparentes: la heredera era también la empleada contratada y no podía desconocer que el local supuestamente afecto a la actividad no se utilizaba realmente con carácter exclusivo ni que las tareas desempeñadas justificaban una jornada completa. Como indicios de ello señaló, entre otros, el escaso consumo eléctrico del local, la ausencia de actividad apreciable, la escasa entidad de las tareas realizadas, la falta de pruebas sobre determinados alquileres, la inexistencia de correspondencia firmada por la empleada, que la documentación identificaba como centro de gestión el domicilio fiscal y no el local, y que solo se acreditó el pago de una nómina. Sin embargo, el TEAC estima el recurso por insuficiente motivación de la culpabilidad. Aunque la Administración sostuvo que podía existir una simulación de los requisitos legales, nunca la declaró formalmente ni la motivó conforme al art. 16 LGT. Recuerda que la simulación exige necesariamente una intención fraudulenta y una declaración expresa que identifique el negocio aparente y el realmente realizado. La mera referencia a una "posible simulación" no permite fundamentar una sanción y, además, resulta contradictoria con la calificación de la infracción como leve y sin ocultación. Asimismo, destaca la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, según la cual para aplicar la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones vinculada al arrendamiento de inmuebles basta con acreditar los requisitos formales del art. 27.2 LIRPF (empleo a jornada completa y local afecto), sin necesidad de demostrar la rentabilidad económica de la contratación ni la carga efectiva de trabajo. Por ello, la Administración fundamentó erróneamente la sanción al cuestionar la necesidad real de la empleada y la utilización del local. En consecuencia, el Tribunal concluye que no se ha acreditado el elemento subjetivo de la infracción y anula la sanción. Además, señala que no puede iniciarse un nuevo procedimiento sancionador por los mismos hechos y respecto del mismo contribuyente, ya que el principio *non bis in idem*, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, impide imponer una nueva sanción tras la anulación de la anterior.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 21/11/2024, que resolvió la reclamación económico-administrativa n.º 14-00686-2016, interpuesta contra el acuerdo n.º ACUERDO\_1 por el que se impone sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT a Dña. **Bts** por importe de 273.371,58 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación 00-01135-2025-00 interpuesta en fecha 15/01/2025 contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 21/11/2024, que resolvió la reclamación económico-administrativa n.º 14-00686-2016.

SEGUNDO.- Del expediente resultan acreditados los siguientes hechos, en lo que aquí interesa:

1.) Dña. **Btx** falleció el **14/11/2010** en estado de viuda careciendo de ascendientes y descendientes, habiendo otorgado testamento el 24/11/2006, ante el notario Don ..., con el número (...) de su protocolo; por el cual instituyó heredera universal a su sobrina Dña. **Bts**, quien el 21/02/2011 solicita prórroga del

Síguenos en...



plazo de presentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado, presentando declaración y autoliquidación el **13/07/2011**.

Se inventarían bienes por valor declarado de 1.264.453,10 euros, un ajuar doméstico de 38.492,72 euros, deudas por cuota de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2010 de 8.461,65 euros e indemnización a la trabajadora por 2.881,37 euros, aplicando las reducciones por parentesco y transmisión de empresa. La cuantía total a ingresar de la autoliquidación ascendió a 27.124,21 euros.

2.) En el seno del procedimiento inspector incoado a la obligada tributaria por el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con el fallecimiento de Dña. **Btx** - iniciado mediante notificación de comunicación de inicio de fecha 23/02/2015 de actuaciones inspectoras de carácter parcial relativas al siguiente hecho imponible "IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. Causante: **Btx**"- se extendió acta en disconformidad en fecha **24/07/2015**, acompañado de informe ampliatorio, y se inició expediente sancionador.

El acta incluye propuesta de liquidación en la cual se aceptan los valores declarados de los inmuebles excepto del sito en MUNICIPIO\_1, calle ... n.º ...; se adiciona la cantidad de 67.617,57 euros (diferencia entre 142.881,66 euros, saldo mayor existente en la cuenta de la entidad BANCO\_1 (...) y el saldo existente al fallecimiento, 75.264,09 euros; y 7.900,00 euros, importe total de las cantidades retiradas entre el 3 de mayo y el 20 de octubre de 2010 de la cuenta de BANCO\_2 (...), y se elimina la reducción por adquisición de empresa del art. 20.2.c) de la Ley 28/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En fecha **18/12/2015** se notificaron a la interesada los acuerdos de liquidación n.º ACUERDO\_2 y de imposición de sanción n.º ACUERDO\_1. El acuerdo de liquidación ascendió a 817.183,67 euros y el de imposición de sanción a 273.371,58 euros.

3.) Disconforme con los anteriores actos, la interesada interpuso el **12/01/2016** sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Andalucía, a las que se asignaron los n.º 14-00686-2016 y 14-00687-2016.

Mediante Resolución recaída el **30/05/2018**, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía dictó fallo estimando parcialmente las reclamaciones de forma acumulada, por considerar la existencia de un defecto procedimental ya que, tratándose de actuaciones de carácter parcial, era preciso informar al sujeto pasivo de qué elementos de la obligación tributaria iban a resultar o no afectados (art. 148.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

4.) Contra el anterior fallo, la interesada interpuso recurso de alzada ante este TEAC, tramitado con el n.º 00-06595-2018, el cual mediante Resolución recaída el **27/05/2021** estimó parcialmente el mismo, ordenando retroacción de actuaciones, al objeto de que el Tribunal Regional, a la vista de que no se había producido indefensión, se pronunciase sobre todas las cuestiones relativas al fondo del acto objeto de impugnación.

5.) En ejecución del fallo anterior, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, con fecha **20/12/2021**, dictó nueva resolución de las reclamaciones económico-administrativas, n.º 14-00686-2016 y 14-00687-2016, estimando en parte las alegaciones de la reclamante. En dicha Resolución se acordó confirmar la improcedencia de la aplicación de la reducción por adquisición de empresa en el Impuesto, si bien se declaró la nulidad de pleno derecho de la liquidación, por no haberse observado el procedimiento previsto para la adición de bienes a la herencia y, consecuencia de ello, la anulación de la sanción.

6.) En fecha **19/01/2022** Dña. **Bts** interpuso recurso de alzada ante este TEAC frente a la Resolución del TEAR de Andalucía de 20/12/2021, alegando en síntesis, la procedencia de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Asimismo, en fecha **10/02/2022**, el Director de la Agencia Tributaria de Andalucía interpuso recurso de alzada frente a la citada resolución, en el que en síntesis se manifiesta en contra de la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación al no haberse observado el procedimiento previsto en el artículo 93 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones para la adición de bienes a la herencia.

Respecto a la sanción, solicita que se mantenga su validez una vez que se estime el presente recurso de alzada, por no haber desaparecido su fundamento.

7.) Mediante Resolución recaída el **28/06/2024** (n.º 00-01611-2022 y acumulada) este Tribunal Central estimó el recurso de alzada interpuesto por el Director, y desestimó aquel interpuesto por Dña. **Bts**, ordenando retroacción de actuaciones para que el TEAR de Andalucía se pronunciase al respecto de la sanción impuesta.

Así, mediante la citada Resolución se desestimaron las alegaciones de la interesada, confirmándose la improcedencia de la aplicación de la reducción invocada:

*"Como se ha expuesto en la Sentencia citada, la presencia de empleado y local no permiten la aplicación del beneficio fiscal si el volumen de trabajo de la actividad no implica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción, y, en el presente caso, ni el volumen de actividad de la causante exigen disponer de tales medios, ni tampoco se ha acreditado fehacientemente que se disponga de un local o que la empleada desarrolle actividades que impliquen necesariamente un trabajo a jornada completa.*

*Por tanto, a la vista de lo anteriormente expuesto, no ha resultado acreditado suficientemente que la actividad desarrollada por la causante suponga una actividad económica, por lo que, este Tribunal Central coincide con el criterio expresado por el Tribunal Regional y los órganos de inspección, desestimando, así, la alegación de la reclamante en primera instancia."*

Estimándose, por su parte, las alegaciones vertidas por el Director, relativas a que los derechos de la reclamante han quedado suficientemente garantizados y que, el no haber tramitado el procedimiento reglamentariamente previsto para la adición de bienes de ninguna manera ha disminuido sus posibilidades de defensa.

En cuanto a la sanción, en la Resolución de 28/06/2024 de este TEAC (n.º 00-01611-2022 y acumulada) se ordenó retroacción de actuaciones con objeto de que el TEAR de Andalucía se pronunciase al respecto de la misma. Así, en el Fundamento de Derecho Sexto:

*"Resueltas las alegaciones planteadas por los reclamantes, y al haberse acordado la improcedencia de la nulidad de pleno derecho de la liquidación, este Tribunal Central aprecia la conveniencia y necesidad de que el Tribunal Regional se pronuncie sobre el acuerdo sancionador impugnado en la reclamación económico-administrativa 14-00687-2016, puesto que de otra forma se estaría privando a la reclamante de una instancia de revisión en la vía económico-administrativa a la hora de examinar los aspectos relativos al fondo del acto primigenio objeto de impugnación. Por consiguiente, procede anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía y ordenar la retroacción de actuaciones para que dicho Tribunal Regional se pronuncie sobre el acuerdo sancionador impugnado en primera instancia"*

Consta en la base de datos de los Tribunales Económico-Administrativos que Dña. **Bts** ha interpuesto recurso jurisdiccional contencioso-administrativo frente al fallo de este Tribunal de 25/06/2024 (n.º 00-01611-2022 y acumulada), tramitándose con el número de procedimiento ordinario .../2024 ante la Sección ... de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de (...).

TERCERO.- En ejecución de la Resolución de 28/06/2024 de este TEAC, n.º 00-01611-2022 y acumulada, el TEAR de Andalucía dictó el **21/11/2024** nueva resolución de la reclamación n.º 14-00686-2016, relativa al acuerdo sancionador n.º ACUERDO\_1.

La reclamación, cuya resolución se notificó a la interesada el **16/12/2024**, fue desestimada en base a los siguientes Fundamentos de Derecho:

*"(...) En el presente caso, una vez analizado por este Tribunal el expediente administrativo y el acuerdo impugnado, concluimos que el acuerdo especifica el encaje de dicha conducta antijurídica en el tipo infractor del artículo 191 de la LGT, así como los criterios de calificación y graduación empleados para calificar la infracción y cuantificar el importe de la sanción impuesta, analizando la culpabilidad del obligado tributario de manera exhaustiva. Luego, procede sin más la confirmación de la sanción impuesta impugnada en reclamación"*

CUARTO.- Disconforme con la Resolución del TEAR de Andalucía de 21/11/2024, n.º 14-00686-2016, la interesada interpuso el **15/01/2025** el presente recurso de alzada, en el que se alegó, en síntesis:

Síguenos en...



- El TEAR de Andalucía transcribe el acuerdo de imposición de sanción, apreciando en siete líneas la existencia de culpabilidad. La resolución del TEAR de Andalucía no tuvo en cuenta los argumentos de esta parte.
- La Oficina Gestora, para defender la existencia de culpabilidad, parte de una sola idea: la actividad empresarial de arrendamientos fue una simulación con el único objetivo de conseguir el beneficio fiscal en el ISD. No comparte, la parte recurrente, este juicio de valor, puesto que a la vista de las pruebas aportadas tanto en vía de gestión como ante los dos órganos revisores, se prueba que la causante había organizado los medios de producción y los recursos humanos en la forma exigida por la Ley para convertir en actividad empresarial la de arrendamientos.
- Entiende la recurrente que la Administración Tributaria es incompetente para entrar a comprobar e investigar si concurren los requisitos exigidos por los artículos 4. Ocho y 20.2.c) LISD, que traen causa de un elemento de hecho imponible gravado por el IRPF, siendo las declaraciones por dicho Impuesto firmes.
- La obligada tributaria actuó diligentemente. La causante no simuló una actividad inexistente, contando con el requisito de local y empleado, y la heredera actuó en consecuencia al declarar el ISD.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 21/11/2024, que resolvió la reclamación económico-administrativa n.º 14-00686-2016.

TERCERO.- Este Tribunal ha de analizar la conformidad a Derecho de la sanción impuesta el 18/12/2015 a Dña. **Bts** (n.º ACUERDO\_1) por la Gerencia Provincial en MUNICIPIO\_1 de la Agencia Tributaria de Andalucía por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT, que fue confirmada por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 21/11/2024, n.º 14-00686-2016.

Manifiesta la interesada que, al margen de que este TEAC (mediante Resolución n.º 00-01611-2022 y acumulada) haya acordado que no procede la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuestión que ha sido impugnada en vía jurisdiccional contencioso-administrativa (Procedimiento ordinario .../2024 que se tramita ante el Tribunal Superior de Justicia de ...) procede anular la sanción, por cuanto la obligada tributaria actuó amparándose en una interpretación razonable del conjunto de normas que disciplinan la aplicación del beneficio fiscal.

Así, entiende que concurrían los requisitos de persona empleada con contrato laboral a jornada completa (la persona contratada era la propia obligada tributaria) y de local dedicado exclusivamente a llevar a cabo la gestión de la actividad, sin que pueda entenderse la concurrencia de simulación y, por tanto, de ánimo defraudatorio.

CUARTO.- De forma previa, resulta conveniente precisar que no compete a este Tribunal Central, en la presente vía revisora, examinar el cumplimiento de los requisitos para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD. Así pues, este Tribunal confirmó la improcedencia de su aplicación mediante Resolución de 25/06/2024 n.º 00-01611-2022 y acumulada, frente a la que consta interpuesto recurso jurisdiccional contencioso-administrativo.

Lo anterior toda vez que el acuerdo sancionador es un acto distinto e independiente del acto de liquidación, por lo que en el mismo deben reflejarse tanto el elemento objetivo como subjetivo necesarios para apreciar la existencia de una infracción tributaria. Esto, en la práctica, implica que el acuerdo sancionador debe

Síguenos en...



recoger todos los hechos, fundamentos jurídicos, razonamientos, explicaciones y deducciones necesarios para acreditar los elementos de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad de la infracción sin que se pueda considerar suficiente con que determinadas circunstancias o razonamientos se recojan el acta de inspección o el acto liquidatorio, ni quepa la remisión a la información contenida en los mismos, lo que no significa que sea necesario llegar al extremo de reproducir casi en su totalidad el contenido del acuerdo liquidador.

Sentado lo que antecede, procede el análisis del elemento objeto y subjetivo necesario para sancionar en el caso que nos ocupa.

En primer lugar, en lo que respecta al elemento objetivo, la conducta de la recurrente se calificó como sancionable al amparo de lo dispuesto en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, que establece lo siguiente:

*“1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del art. 161, ambos de esta ley.*

*También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.*

*La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.*

*La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.*

*2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación. (...)*

*La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.”*

Infracción tributaria que se calificó como leve, conforme al número 2 del mismo artículo 191.

Pues bien, la concurrencia del elemento objetivo en el presente caso no resulta controvertida. La ahora recurrente Dña. **Bts** incumplió la obligación de ingresar la totalidad de la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación, lo que queda patente de la liquidación resultante de la regularización de su situación tributaria (liquidación n.º ACUERDO\_2, de 18/12/2015) que ha sido confirmada por este Tribunal mediante la Resolución de 25/06/2024, n.º 00-01611-2022 y acumulada.

QUINTO.- Procede seguidamente el análisis de la concurrencia del elemento subjetivo o culpabilidad y su motivación en el acuerdo sancionador.

El artículo 178 LGT, al enumerar los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, consagra el principio de responsabilidad, estableciendo el artículo 179.1 que *“las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos”* y añadiendo el artículo 179.2 que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre otros casos (letra d) *“cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”* y que *“entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma”*. Sin embargo, no puede confundirse la interpretación razonable de la norma con el desprecio a la misma que entraña su desconocimiento culpable.

Así, el artículo 183.1 dispone que *“son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas como tales en esta o en otra ley”*.

El principio de responsabilidad supone la aplicación en el ámbito sancionador tributario, aunque con ciertos matices, de los principios del ordenamiento penal, lo cual implica desterrar absolutamente la responsabilidad objetiva y el automatismo en la imposición de sanciones, atendiendo al resultado y por el mero concurso de la tipicidad. Este principio de culpabilidad ha sido subrayado en distintas ocasiones por el Tribunal Constitucional; así, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, afirmando que *“sigue rigiendo el*

*principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente".*

Debe decirse que no es necesaria la voluntad consciente de incumplir la norma, que implicaría la concurrencia de dolo. No obstante, con carácter general bastará para entender cometida la infracción con la negligencia, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico de la colectividad, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En este sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998, y 17 de mayo de 1999. De tal forma que la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino en un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Tampoco puede admitirse que el mero hecho de que la Administración tenga en su poder la información o los medios necesarios para el descubrimiento de la infracción cometida sea suficiente para considerar al infractor exonerado de responsabilidad, aun cuando puede ser un factor a valorar en ciertos casos. Asimismo a la inversa, la necesidad de la actuación de la Administración para el descubrimiento de la irregularidad cometida no permite tampoco concluir la culpabilidad del obligado tributario.

De lo que no cabe duda es de que la prueba de la culpabilidad incumbe a la Administración, por exigencia del principio constitucional de presunción de inocencia, sin que pueda aquélla concluirse con base en la inexistencia de circunstancias exoneradoras de responsabilidad, o en su no alegación por parte del presunto infractor; ello sería tanto como implantar el principio de responsabilidad objetiva, presumiéndose la culpabilidad por la vía negativa, o de exclusión, que llevaría a la afirmación de que, como el contribuyente no prueba la inexistencia de culpabilidad, debe concluirse su existencia. La inocencia se presume: es la Administración quien tiene que probar la culpabilidad, no el contribuyente quien ha de probar su inocencia.

Finalmente, tampoco cabe duda de que la apreciación de la culpabilidad exige el análisis de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, de donde deriva la trascendencia de su descripción minuciosa en el acuerdo sancionador: tanto de los elementos objetivos de la infracción como de la motivación de la culpabilidad, de la que pasamos a ocuparnos seguidamente.

SEXTO.- Pues bien, con objeto de motivar la existencia de culpabilidad en el acuerdo sancionador (página 4) se hace constar:

*" (...) La normativa aplicable es clara y no deja lugar a dudas ni ambigüedades: el artículo 20.2.c) de la Ley 29/87 reguladora del impuesto establece la reducción por adquisición de empresa individual a la que sea de aplicación la exención regulada en el apartado 4 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, el apartado Ocho.1 de este artículo que estarán exentos los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta, y el artículo 27 de la Ley 35/2006 reguladora del I.R.P.F. que se entiende que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando se cuente al menos con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*

*Siendo precisamente la heredera la persona "contratada" para llevar la gestión, es evidente que no podía desconocer los extremos que han resultado acreditados en el curso de las actuaciones: que el inmueble que declaran afecto nunca se destinó y menos con carácter exclusivo a la gestión de la actividad y que su trabajo carecía de contenido que justificase la necesidad de dedicar una jornada completa de ocho horas diarias para llevarlo a cabo."*

Así pues, el órgano administrativo fundamenta la culpabilidad en la consideración de que el cumplimiento de los requisitos para aplicar la reducción fue tan sólo aparente.

En este sentido, se hace constar en el acuerdo sancionador que Dña. **Btx** (la causante) venía declarando como rendimientos de capital inmobiliario los procedentes del arrendamiento de inmuebles, cuando "*optó por arrendarlos como actividad económica. Y ello mediante la argucia de contratar a su sobrina y*

heredera (beneficiaria directa de tal cambio) y presuntamente destinar a la gestión un local sito en la planta baja de uno de los edificios propiedad de la causante)".

Lo anterior toda vez que, según consta en el acuerdo sancionador, se constató en el procedimiento inspector que:

- En el local que se presume destinado a la gestión prácticamente se carece de consumo eléctrico. El arrendatario del local de al lado no recuerda haber visto a Dña. **Bts** realizar labores de oficina en el mismo.
- Las tareas realizadas por Dña. **Bts** no justifican la necesidad de dedicar una jornada de ocho horas diarias. Así se dispone: "(...) Sus tareas consistieron en la emisión de recibos durante algunos de los meses del año, la elaboración de 4 contratos de arrendamientos para los que utilizó el mismo modelo (teniendo exclusivamente que incorporar los datos del arrendatario) y según manifiesta (pues no se ha aportado prueba alguna) al cobro en efectivo de los alquileres -de dos inmuebles en MUNICIPIO\_1 y tres en MUNICIPIO\_2, de los que no dispone contrato. Pero es más, las cartas dirigidas a los arrendatarios aportadas en el curso de las actuaciones, no están suscritas por doña **Bts** -que presuntamente gestionaba la actividad-, sino por don ..., abogado, y doña **Btx** (...)".

Continúa el órgano administrativo (páginas 5 y 6) exponiendo los hechos que, a su juicio, evidencian la "posible simulación de la existencia de los requisitos exigidos en la legislación" con el objetivo de la aplicación por la obligada tributaria de la reducción. Lo anterior, a juicio del órgano administrativo, elimina el amparo de la presunción de inocencia o buena fe.

Los hechos que sirvieron de base para denegar el beneficio fiscal son los siguientes:

"- Es un hecho que revisados todos los movimientos habidos en las cuentas de la causante durante el ejercicio 2010, excluido el importe de la pensión, los ingresos ascendieron en total a 20.142,86 euros y los gastos por comunidad de propietarios, impuestos locales, seguros y consumos de agua y luz de los inmuebles a 24.392,45 euros.

- Es un hecho que no se ha presentado ningún contrato de arrendamiento de los pisos sitos en MUNICIPIO\_2 ni acreditado el pago de cantidad alguna percibida por el alquiler de los mismos. Y si bien se manifestó que se arrendaban mediante contratos verbales no se ha aportado ninguna prueba que acredite tales afirmaciones.

- Es un hecho que el consumo de todo el año de 2010 del local presuntamente dedicado a la actividad se limitó a 33 Kwh, con una facturación en total de 61,70 euros.

- Es un hecho que ninguna de las cartas dirigidas a los arrendatarios que se han aportado están suscritas por doña **Bts**, que presuntamente era la persona contratada para gestionarlos

- Es un hecho que en ninguno de los documentos destinados a los inquilinos se señala como centro de gestión el local sino el domicilio fiscal de la causante, la heredera y su esposo, sito en DOMICILIO FISCAL\_1.

- Es un hecho que sólo se ha justificado el pago a doña **Bts** de la nómina del mes de enero de 2.008, realizado mediante transferencia bancaria. En cuanto a la declaración prestada por don ..., arrendatario desde 1948 hasta ... de 2.012, del local sito en el inmueble y planta en el que radica el local en que presuntamente se llevó la gestión del arrendamiento, que requerido por la Inspección de la AEAT manifestó que, tras estar alquilado a un ..., cuando lo dejo se utilizó a almacén por sus propietarios, sin que recuerde haber visto a doña **Bts** realizar labores de oficina, ni pueden calificarse como manifestaciones imprecisas ni existe motivo alguno para considerar que no son ciertas.

Por último, la declaración del IRPF del ejercicio 2010 (presentada con posterioridad al fallecimiento y, consecuentemente, no por la causante) y el resto de las declaraciones aportadas, no dejan de ser eso, declaraciones 'Cuyo contenido no se ha acreditado mediante la correspondiente prueba documental, y destinadas a dar al arrendamiento la apariencia de actividad. En cuanto al certificado de la AEAT, se limita a dejar constancia de la presentación de la declaración y de los datos que en ella se consignaron, no de la veracidad de los mismos. "

SÉPTIMO.- Pues bien, este Tribunal Central puede adelantar que cabe acoger las pretensiones de la parte recurrente.

Síguenos en...



La Administración ha reconocido que -al menos formalmente- se cumplían los requisitos para la aplicación del invocado beneficio fiscal. Sin embargo, entiende el órgano administrativo que podría concurrir simulación en el cumplimiento de los requisitos para aplicar el mismo.

Efectivamente, como bien tiene dicho el Alto Tribunal, la simulación conlleva inherentemente la existencia de dolo.

Así el elemento subjetivo, que se identifica con la existencia de una conducta intencionada, esto es, que haya buscado de manera consciente e inequívoca el resultado antijurídico se encuentra de forma inherente en la simulación de operaciones, como tiene declarado el Tribunal Supremo en numerosas sentencias. Entre otras, pueden citarse las Sentencias de 10/10/2022 (recursos de casación nº 6561/2020 y 6953/2020) y de 20/09/2022 (recursos de casación nº 3587/2020 y 1162/2022), que a su vez se remiten a la Sentencia de 07/12/2021 (recurso de casación nº 380/2020), donde señaló lo siguiente:

*"La simulación presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo (STS 5667/2014, recurso casación 3611/2013) (...) En cualquier caso, la conclusión que se impone para dilucidar este recurso de casación es como sigue:*

*1). La simulación, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos -tal como esta Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años-, excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error invencible de prohibición (inconciliable con la simulación). Si la Sala a quo apreciase factores o signos en la conducta de que el sancionado actuaba en la creencia de obrar correctamente, como afirma, la única posibilidad lícita que le permitía la ley era la de recalificar los negocios examinados, abandonando su inclusión entre los simulados (...)"*

Pero lo que no cabe, como bien se argumenta obiter dicta en la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 14/07/2025 (Rec. Casación 2197/2023), es acudir de forma implícita o velada a la vía de la simulación sin realizar una declaración expresa y solemne de su concurrencia en los términos que exige el artículo 16 de la LGT, en sede del procedimiento inspector y sin motivar debidamente, con el fin de no perjudicar el derecho a la defensa de los interesados, *"dónde radica tal simulación, si es objetiva o subjetiva, absoluta o relativa y, en tal caso, cual es el negocio o acuerdo aparente y cuál el disimulado"*. En este sentido ya se ha manifestado este Tribunal Central en su Resolución de 23/02/2026, n.º 00/07730/2024.

Así pues, si la Administración consideraba que existía simulación en el cumplimiento de los requisitos para aplicar el beneficio fiscal debió declararlo en sede del procedimiento inspector, y fundamentar su concurrencia -y por tanto, la concurrencia del elemento subjetivo para sancionar- en el acuerdo sancionador que nos ocupa.

Sin embargo, no cabe admitir ahora la simple alusión a una "posible simulación" así como exclusivamente a los hechos que evidencian, a juicio del órgano administrativo, el incumplimiento de los requisitos previstos en la normativa para aplicar el beneficio fiscal, para extraer de los mismos una conducta al menos negligente en la obligada tributaria.

Además, la apreciación de la posible simple simulación que gravita en este particular caso resulta incoherente con la calificación que el órgano administrativo otorgó a la infracción, calificada de leve toda vez que, a juicio del órgano inspector, no concurría ocultación.

A mayor abundamiento a lo anteriormente expuesto, cabe traer nuevamente a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 14/07/2025 (Rec. Cas. 2197/2023) en la que se dispuso que:

*"(...) Lo importante, a efectos del presente recurso, será ahora determinar si los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, local y empleado, son requisitos mínimos e imprescindibles para calificar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica, pero no suficientes, pues si no hay una carga de trabajo necesaria y suficiente para disponer de dichos elementos (local y empleado), su concurrencia puede calificarse de innecesaria para la obtención de ingresos, tal y como ha entendido la Administración; o si, por el contrario, su mera existencia determina que el arrendamiento de inmuebles se califique de actividad económica.*

*5. Entrando a examinar la cuestión suscitada, la Sala considera que para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el*

*cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF, sin que sea preciso justificar dicha contratación desde un punto de vista económico (...)*

*En definitiva, basta con el cumplimiento de los dos requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF -atendiendo a la fecha del devengo del impuesto-para que pueda aplicarse la reducción examinada, sin que se precise la justificación de la contratación de la persona empleada desde un punto de vista económico.*

Fijándose la siguiente doctrina jurisprudencial:

*"La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que se precise justificar la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa desde un punto de vista económico."*

Resultando errónea -a la luz de la reciente jurisprudencia fijada por el Alto Tribunal- la fundamentación vertida por el órgano administrativo en el acuerdo sancionador ("*no podía desconocer (...) que el inmueble que declaran afecto nunca se destinó y menos con carácter exclusivo a la gestión de la actividad y que su trabajo carecía de contenido que justificase la necesidad de dedicar una jornada completa de ocho horas para llevarlo a cabo*") de la que extrae la falta de diligencia de la obligada tributaria.

OCTAVO.- En consecuencia, no cabe apreciar la concurrencia del elemento subjetivo para sancionar la conducta de la obligada tributaria, debiendo anularse la sanción impuesta.

Resulta procedente precisar que, tras la anulación dispuesta por este Tribunal, no cabe volver a iniciar procedimiento sancionador toda vez que de acuerdo con lo dispuesto en la Sentencia de 15/01/2024 del Tribunal Supremo (Rec. Cas. 2847/2022) "*la dimensión procedimental del principio non bis in idem se opone al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y a una nueva sanción con relación al mismo obligado tributario y por los mismos hechos*".

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

