TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 13 de julio de 2026
Sala 1.ª
R.G. 9367/2023

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Rendimientos íntegros. Pensiones compensatorias recibidas del cónyuge. *Separación matrimonial*. *Cantidades adicionales satisfechas a la excónyuge pero no reconocidas judicialmente*. El TEAC confirma que las cantidades y ventajas económicas satisfechas por un excónyuge a su anterior esposa después de la separación matrimonial, adicionales a la pensión compensatoria formalmente establecida en el convenio suscrito en Suiza, deben calificarse como prestaciones de naturaleza compensatoria e integrarse en el IRPF como rendimientos del trabajo, y no como donaciones sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Para ello, aplica el principio de calificación del art. 13 de la LGT y considera acreditada la finalidad compensatoria de los pagos mediante un conjunto de indicios, entre ellos la continuidad en la vivienda familiar, el mantenimiento del nivel de vida, la asunción de gastos personales y familiares por el excónyuge y la intermediación de un tercero en la canalización de los pagos. Asimismo, rechaza que la calificación como liberalidades de determinadas cantidades satisfechas por el padre a favor de la hija vincule a la Administración respecto de las prestaciones percibidas por la madre. La resolución confirma también la imputación de rentas inmobiliarias correspondiente a una segunda vivienda, al considerar acreditada su utilización efectiva a partir de los consumos regulares de suministros, sin que la falta de regularización de la sociedad propietaria impida determinar quién utilizaba el inmueble. Finalmente, ratifica las sanciones por dejar de ingresar la deuda tributaria, al apreciar tanto el elemento objetivo de las infracciones como la culpabilidad de la contribuyente, y confirma igualmente la regularización de las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de consumos, retiradas de efectivo y pagos con tarjetas vinculadas a cuentas extranjeras cuyo origen no fue acreditado.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones interpuestas frente a los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña:

Reclamación	F. Interposición	F. Entrada	Acto
00-09367-2023-00	04/12/2023	05/12/2023	2023……8B
00-02063-2024-00	13/03/2024	14/03/2024	2024……6Z

- RG 00-09367-2023-00: Acuerdo de liquidación derivado de acta en disconformidad A02 ……82.
- RG 00-02063-2024-00: Acuerdo sancionador derivado de propuesta sancionadora A51 ……84.

La cuantía de la reclamación a efectos de instancia y procedimiento es de 183.140,77 euros correspondientes a la liquidación del ejercicio 2020.

SEGUNDO.- Se iniciaron actuaciones inspectoras frente a la obligada tributaria, Doña **Oml** (en adelante "la reclamante") el 4 de mayo de 2022, mediante notificación de comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación en su domicilio fiscal por agente tributario.

En cuanto al alcance de las actuaciones, en la comunicación de inicio se indicaba que las actuaciones inspectoras tendrían **carácter general**, en virtud del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y artículo 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT), por el concepto **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2018 a 2020 e Impuesto sobre el Patrimonio 2018 a 2020 .**

TERCERO.- Las actuaciones inspectoras finalizaron mediante **acuerdo de liquidación** derivado de acta en disconformidad A02 ……82 por el que se regulariza la situación tributaria de la reclamante mediante, entre otros, el siguiente ajuste:

- I**ncremento de los rendimientos del trabajo** consecuencia de imputar a la reclamante rentas satisfechas por su expareja al considerar la Inspección que forma parte de la **pensión compensatoria.**

Derivado de esta regularización, se dictó **acuerdo sancionador** por la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el **artículo 191 LGT** para los ejercicios 2028, 2019 y 2020, calificadas como leves.

CUARTO.- Frente a dicha resolución, la reclamante interpuso el 04/12/2023 y 13/03/2024 las presentes **reclamaciones en única instancia**, solicitando la puesta de manifiesto para realizar, en síntesis, las siguientes alegaciones que se desarrollan en los correspondientes fundamentos de derecho:

1.- Improcedente calificación de las rentas imputadas. Ausencia de renta sujeta a IRPF al tratarse las rentas de una liberalidad.

2.- Vulneración de la doctrina de los actos propios.

3.- Ad cautelem, improcedente cuantificación de la renta imputada en el ejercicio 2020.

4.- Improcedencia del acuerdo sancionador por ausencia del tipo objetivo.

5.- Nulidad del acuerdo sancionador por ausencia de culpa.

6.- Improcedencia del acuerdo sancionador por ausencia de motivación suficiente.

7.- Interpretación razonable de la norma.

QUINTO.- El excónyuge de la reclamante, Don **Nxt**, fue objeto de actuaciones inspectoras respecto del IRPF 2018 a 2020. Consecuencia del ajuste practicado a la reclamante, la Inspección procedió a reducir la base imposible de **Nxt** en virtud del artículo 55 Ley 35/2006 (LIRPF). Esta reducción fue íntegramente a la base imponible del ahorro al no tener el contribuyente rentas en la base imponible general.

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.

SEGUNDO.- Las reclamaciones económico-administrativas arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

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

La conformidad a Derecho del acto impugnado. En concreto, debe pronunciarse sobre la procedencia en la imputación de rentas en concepto de pensión compensatoria y demás cuestiones expuestas en los antecedentes de hecho.

CUARTO.- Para centrar la cuestión comenzaremos exponiendo los **hechos** que constan en el acuerdo de liquidación y que sirven de fundamento a la Inspección para la práctica de liquidación.

Oml y **Nxt** contrajeron matrimonio el … de … de 1988 en (…), Francia y tienen dos hijas, **Cxm**, nacida el … de 1991 y **Hxm**, nacida el … de 1995.

Durante el procedimiento se aportó el Convenio de Separación, que se rige por las leyes suizas, de 29 de mayo de 2018, formalizado ante el notario del Kanton (…) de Suiza, … Dr. iur. **Ubj**. Se explica en el Acta que se trata del abogado/asesor fiscal que asesoraba al matrimonio **xm** en el proceso de preparación de la documentación para solicitar la residencia en Suiza. No consta que dicho convenio se haya presentado ante ningún Juzgado.

En dicho Convenio consta que **Oml** y **Nxt** viven separados desde enero de 2018, señalando que el domicilio de **Nxt** está en Suiza y el de **Oml** en DIRECCIÓN_1 de MUNICIPIO_1.

La **pensión compensatoria que se pacta** para la esposa, **Oml** es de **18.000,00 € mensuales.**

Tal como se relaciona en la página 8 del Acta, en la cuenta bancaria del BANCO_1 de **Oml** se reciben las transferencias de **Nxt** por dicho importe mensual ascendiendo a un total anual de 216.000,00 €.

No obstante lo expuesto en el párrafo anterior, en la diligencia número 7, de 19 de octubre de 2022, el representante del obligado manifestó:

"(…) Por lo que respecta a la identificación completa de la cuenta de origen de las siguientes transferencias recibidas en la cuenta del BANCO_1 acabada en (…), manifiesta el compareciente que de la información bancaria de la que dispone, no puede identificarse la cuenta de referencia del origen de las transferencias (…)".

La reclamante declaró como rendimientos del trabajo el importe de 216.000,00 euros.

En la Base de Datos de la AEAT no figuran otros ingresos por rendimientos del trabajo o de actividades económicas de **Oml**.

La Inspección imputa a la reclamante como mayor rendimiento del trabajo, en concepto de pensión compensatoria, el importe del alquiler por la vivienda de MUNICIPIO_1 y las tarjetas con las que se pagaban los gastos de alimentación, vestido, restauración, perfumería, tabaco y ocio de la familia

xm (especialmente los de Oml y su hija Hxm), sufragados por el señor Nxt. En concreto, la Inspección el acuerdo de liquidación concluye que:

*"En conclusión, deben integrarse como rendimientos del trabajo de la Señora **Oml** las cantidades pagadas tras la separación del Señor **Nxt** y **acordadas realmente** entre los cónyuges, tanto en concepto de alquiler y servicios relacionados con la Casa Principal de DIRECCIÓN_1 como de los gastos (alimentación, vestimenta, asistencia sanitaria, restauración, perfumería u ocio) realizados con las tarjetas de crédito emitidas en el exterior pagadas en último término por el Señor **Nxt**, aunque lo haga por intermediación o sirviéndose y utilizando a su gestor **Pck**"*

QUINTO.- Respecto de la **calificación de la renta y su sujeción al IRPF.**

Alega la reclamante en su escrito de alegaciones la improcedente calificación de la renta como rendimiento del trabajo, pues considera que en todo caso debe tratarse de una liberalidad no sujeta al IRPF.

Argumenta que la imputación de rendimientos del trabajo se fundamenta en meras suposiciones, sin un fundamento jurídico alguno que habilite a la Administración a imputar tales rentas en concepto de pensión compensatoria. Sostiene que más allá de la falta de fundamento jurídico, **la renta imputada es la de una liberalidad gravable por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**. Prueba del *animus donandi* es que en los ejercicios siguientes la expareja formalizó un contrato de cuenta de crédito entre D. **Nxt** y la reclamante, configurándose en ese momento la disposición de cantidades como onerosas.

Por otro lado, esta misma alegación fue planteada ante **la Inspección** que defiende su **naturaleza compensatoria, en virtud del artículo 13 LGT**, de acuerdo al siguiente argumento (página 60 del acuerdo de liquidación):

*"Contrariamente a lo alegado, la Inspección no ha confirmado que concurren dichas circunstancias, sino que ha estimado que, en el presente supuesto, aunque la pensión compensatoria que recibe **Oml** no constituye una obligación legal derivada de sentencia judicial, sí que se trata de una obligación entre las partes. Es decir, **Nxt** satisface dichos importes a su esposa no como liberalidad, sino como resultado de una obligación contraída.*

Los indicios que ratifican esta posición, además de los expuestos en el Acta, son:

- La pensión compensatoria o por desequilibrio es una prestación económica a favor de un esposo y a cargo del otro tras la separación del matrimonio, cuyo reconocimiento exige básicamente la existencia de una situación de desequilibrio o desigualdad económica entre los cónyuges y el empeoramiento del que queda con menos recursos respecto de la situación económica disfrutada durante el matrimonio. El derecho a la pensión compensatoria nace cuando concurren esas circunstancias y sus efectos se producen a partir del cese o ruptura del vínculo conyugal.

- Dicha pensión tiene naturaleza estrictamente compensatoria, por cuanto tiende a corregir el desequilibrio patrimonial que la separación o el divorcio provoca en la posición económica de uno de los cónyuges respecto de la que mantiene el otro, y en relación con el nivel de vida que ambos disfrutaban durante la vigencia de la convivencia matrimonial, es decir, persigue evitar que el cese de la vida en común entrañe para uno de los cónyuges un sensible descenso del nivel de vida efectivamente disfrutado durante el transcurso de la relación de convivencia. El derecho a percibir tal pensión descansa sobre dos presupuestos básicos: la existencia de un claro e inequívoco desequilibrio patrimonial entre los cónyuges, y la relación causal directa entre tal situación económica, desventajosa para uno de ellos, y el cese de la convivencia matrimonial.

*- En el presente supuesto, en el convenio regulador de la separación matrimonial de 29 mayo de 2018 aportado en el curso del procedimiento, que consta también rubricado por **Ubj**, abogado que tramita la residencia fiscal en Suiza de los cónyuges, se establece una pensión compensatoria para **Oml** de 18.000,00 € mensuales, pero nada se especifica respecto al resto de las cuestiones que deben abordarse y pactarse en caso de separación matrimonial, como son el uso de la vivienda, el ajuar y los gastos.*

*- En dicho convenio regulador se manifiesta que los esposos viven separados desde enero de 2018, pero no se aprecia ningún cambio en la residencia habitual de **Oml** quien, incluso en dicho convenio, manifiesta residir en DIRECCIÓN_1 de MUNICIPIO_1, el mismo domicilio que en los ejercicios anteriores.*

*- Es decir la situación de **Oml** no es diferente, ni a partir del 29 de mayo de 2018, que es la fecha de firma del convenio regulador, ni desde el 1 de enero de 2018, día de la separación. Esta variación no se produce hasta el 1 de octubre de 2020 cuando desaparece **Pck** como persona interpuesta y los dos cónyuges formalizan dos contratos de alquiler que afectan a las dos edificaciones de la finca.*

*- Tampoco, ni el 1 de enero ni el 29 de mayo de 2018, se aprecia ningún cambio en el pago del alquiler de la finca, de los gastos asociados y de los gastos familiares, que figuran abonados por la persona interpuesta **Pck**, pero que, en realidad, son satisfechos por **Nxt** y esta realidad no es negada por el obligado en sus alegaciones.*

- No se ha justificado ante la Inspección, ni en el curso del procedimiento de comprobación ni en las actuales alegaciones, cuáles fueron los motivos de la persistencia de la persona interpuesta hasta septiembre de 2020 ni los de su eliminación a partir de octubre de dicho año.

*- Que **Oml** continuara disponiendo de su vivienda habitual y que su cónyuge continuara abonando, tanto el alquiler como sus gastos, así como que le entregara tarjetas de crédito a su cargo, es un claro indicio de que dichas percepciones se reciben en concepto de pensión compensatoria, pues su objeto es que su esposa siga gozando de la misma posición que tenía antes de la separación y esta es la definición legal de dicha pensión compensatoria o por desequilibrio.*

- Parece que no es hasta octubre de 2020 cuando desaparece parte del desequilibrio existente entre las partes y que en su día llevó al establecimiento del derecho compensatorio en favor de la esposa.

*- Por otra parte, como se ha explicado anteriormente, en las actuales actuaciones se ha manifestado que **Oml** utilizaba una habitación de la finca situada en MUNICIPIO_1, en virtud de un contrato verbal. En consecuencia, dicho contrato podría formar parte de otros pactos referidos a la pensión compensatoria pactada entre los cónyuges.*

- El obligado alega que "la voluntad de permitir la disposición de otras cantidades o el uso de determinados bienes, no puede responder más que a una pura liberalidad, esto es, una donación", pero no se ha aportado ninguna prueba de la certeza de dicha afirmación. Como se ha argumentado anteriormente, lo habitual es que dicho pago sea obligatorio, derivando de lo concertado entre los cónyuges.

*- Por otra parte, el ánimo de enriquecimiento del otro a costa del propio empobrecimiento, que es un requisito esencial en la donación, aunque puede resultar habitual en las relaciones paterno-filiales es excepcional entre cónyuges separados. Y dicho ánimo donandi tampoco ha sido probado por el obligado. En consecuencia, la explicación más lógica que justifique los pagos adicionales efectuados por **Nxt** a **Oml** es que se trate de una pensión compensatoria.*

- Por otra parte, ni en el curso del procedimiento de comprobación ni en las actuales alegaciones se ha aportado ninguna prueba de la existencia de la donación. Contrariamente a lo alegado, no se cumplen los requisitos indispensables exigidos en los artículos 618 y ss del CC, así:

- No se ha seguido la forma jurídica regulada en los artículos 632 y 633 del CC. El artículo 632 establece, "La donación de cosa mueble podrá hacerse verbalmente o por escrito. La verbal requiere la entrega simultánea de la cosa donada. Faltando este requisito, no surtirá efecto si no se hace por escrito y consta en la misma forma la aceptación". Y en el artículo 633 "Para que sea válida la donación de cosa inmueble ha de hacerse en escritura pública, expresándose en ella individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario. La aceptación podrá hacerse en la misma escritura de donación o en otra separada; pero no surtirá efecto si no se hiciese en vida del donante. Hecha en escritura separada, deberá notificarse la aceptación en forma auténtica al donante, y se anotará esta diligencia en ambas escrituras".

- No consta la aceptación del donatario. Establece el artículo 630 del CC "El donatario debe, so pena de nulidad, aceptar la donación por sí, o por medio de persona autorizada con poder especial para el caso, o con poder general y bastante", mientras que el artículo 629 del CC "La donación no obliga al donante, ni produce efecto, sino desde la aceptación".

- Tampoco consta el animus donandi, ya que no se ha aportado ningún documento que lo acredite, mientras que, como se ha expuesto en los apartados anteriores, de la relación de hechos acreditada por la Inspección, pudiera desprenderse que el acto no es gratuito en beneficio del donatario, sino que se realiza para organizar las relaciones económicas derivadas de la separación y no la liberalidad de una de ellas.

*- Por otra parte, ¿por qué, si se trataba de una donación, no se expuso así abiertamente por **Nxt**, en vez de utilizar a **Pck** como persona interpuesta hasta octubre de 2020? Debe recordarse que el obligado conocía la tributación de la pensión compensatoria y ha presentado autoliquidación de IRPF declarando como rendimientos del trabajo los importes acordados en el convenio regulador de la separación de mayo de 2018, pero no declaró los rendimientos recibidos a través de la persona interpuesta. Si se tratara de una donación no habría sido necesario el engaño urdido por la utilización de persona interpuesta ya que dichos importes no tributarían en el IRPF, sino en el ISD.*

- Finalmente, tampoco se ha acreditado que la operación se haya gravado en el ISD.

*Por todo ello, desestimándose esta alegación, se considera que, a pesar de que de la documentación aportada a la Inspección se desprende **Oml** percibía una pensión compensatoria de 18.000,00 € mensuales, ese importe es manifiestamente inferior al realmente recibido de su esposo Nxt, utilizando para ello a **Pck**, como persona interpuesta. Se ha acreditado en el curso de las actuaciones de comprobación, y el obligado no lo niega en las actuales alegaciones, que quien efectivamente abonaba el alquiler de la finca y sus gastos asociados, así como las tarjetas de crédito usadas por **Oml**, era su cónyuge **Nxt**. Pero, contrariamente a lo alegado, de los múltiples indicios expuestos, actuando todos ellos en la misma dirección, se desprende que dichos pagos no respondían a una liberalidad de **Nxt**, sino que tenían su origen en la obligación de satisfacer una pensión compensatoria, o por desequilibrio, derivada de su separación matrimonial. "*

Pues bien, el **artículo 6 LIRPF** señala que:

"1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.

2. Componen la renta del contribuyente:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital.

c) Los rendimientos de las actividades económicas.

d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.

e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

(...)

4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

(...)"

De otra parte, el **artículo 17.2 LIRPF** califica como rendimiento del trabajo, entre otro, las siguientes rentas:

"f) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley."

Este precepto sujeta a gravamen la totalidad de las cantidades percibidas como *"pensiones compensatorias recibidas del cónyuge",* sin sujetar este gravamen a ningún límite de otra índole, a diferencia de lo que hace el artículo 55 LIRPF, que permite la reducción de la renta satisfecha tan sólo hasta el importe fijado judicialmente (o por las vías reconocidas por el Tribunal Supremo al interpretar este precepto): *"Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, podrán ser objeto de reducción en la base imponible."*

Por tanto, pensiones compensatorias pactadas por los cónyuges, sin la intervención judicial, también podrán quedar incluidas en este precepto y ser consideradas renta gravada, siempre que, claro está, se acredite tal condición jurídica, cuestión esta, la de la acreditación de la causa por la que la reclamante percibe las rentas aquí analizadas, que analizamos a continuación.

Por su parte, el **artículo 13 LGT** establece el principio de calificación por el cuál: *"las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez."*

Es decir, la calificación de la renta dada por las partes no vincula a la Administración, la cual en base a los hechos probados y pruebas obtenidas debe calificar los hechos atendiendo a su verdadera naturaleza y calificación. Esta postura ha mantenido el **Tribunal Supremo** como es la **Sentencia de 22 de marzo de 2012 (Rec. 2975/2008),** al afirmar que (el subrayado se incorpora en la presente resolución):

"(...) la potestad de calificación del hecho imponible, que corresponde a la Administración, eso sí, sometida a la fiscalización de la jurisdicción contencioso-administrativa, hace que no tenga porqué compartirse ni la calificación de la causa de extinción del contrato de trabajo ni el carácter de la indemnización que se haya reconocido por las partes."

Respecto de los medios de prueba utilizados por la Inspección para probar, esta utiliza la **prueba indiciaria** por la cual pretende construir un relato fáctico que de acuerdo al principio de facilidad probatoria le corresponde al reclamante destruir.

Por otra parte, en relación a la prueba indiciaria, el **artículo 108.2** del mismo texto legal establece que:

"2. Para que las presunciones no establecidas por las normas 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."

La resolución del **Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de febrero de 2012 (RG 5522/2009)**, analiza los **medios de prueba** en el ámbito del derecho tributario, señalando que:

"En sede de prueba, una primera gran distinción es la que se establece entre los medios de prueba directos e indirectos o indiciarios.

· La prueba directa es el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que se refiere el enunciado. Por lo general, el hecho que se pretende probar mediante prueba directa surge espontáneamente, casi podríamos decir que sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o de la fuente de prueba. Si se dispone de la suficiencia de pruebas directas, debemos admitir que son capaces, por sí solas, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, cuando versan directamente sobre el mismo, por lo que se puede llamar constatación o prueba plena de carácter concluyente.

· La prueba indirecta es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial. En relación con la prueba indirecta o indiciaria, se ha admitido en el ámbito penal.

Es doctrina reiteradísima del Tribunal Constitucional, desde la STC 31/1981, de 28 de julio, FJ 3, hasta la actualidad (entre otras, STC 120/1999, de 28 de junio, FJ 2) que el derecho a la presunción de inocencia (Art. 24.2 CE) exige que al fallo condenatorio preceda prueba de cargo válida.

También ha reiterado este Tribunal que la prueba de cargo puede ser por indicios, esto es, por inferencia lógica a partir de otros hechos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; y b) los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, que sea explicitado en la Sentencia.

La irrazonabilidad podrá producirse tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil o indeterminada (entre otras, SSTC 189/1998, de 17 de octubre, FJ 3; 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4; 91/1999, de 26 de mayo, FJ 3; 120/1999, de 28 de junio, FJ 3).

Esta posibilidad de utilizar medios de prueba indiciarios o indirectos es, asimismo, admisible en el ámbito tributario y así se contempla expresamente en la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 108.2.

" (...) 2. Para que las presunciones no establecidas por las normas 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.

(...) La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada:

a) que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y b) que se explicite el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar."

Respecto de los requisitos que debe cumplir la **prueba indiciaria**, se ha referido la **Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 25 de noviembre de 2019, dictada en el recurso de casación 874/2017**, cuando determina (la negrita es de este TEAC):

"- La presunción es una prueba por indicios en la que el criterio humano, al igual que ocurre en el campo de las presunciones legales, parte de un hecho conocido para llegar a demostrar el desconocido, exigiendo una actividad intelectual que demuestre el enlace preciso y directo existente entre ambos. Y ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico tributaría. En este sentido, tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos:

a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable;

b) Precisión, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y

c) Concordancia, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión."

Además, la eficacia de la prueba ha de medirse a la luz del **principio de su libre valoración**, reforzado por la denominada **apreciación conjunta**, de modo que cada prueba se valore en función de todas las otras, sin que sean suficientes los indicios o conjeturas. De esta forma, los hechos, que deben estar acreditados, separadamente pueden no significar nada, pero considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico.

En el caso concreto que analizamos, la inspección ha utilizado la prueba por indicios (cómo ya hemos expuesto, aceptada en el ámbito tributario) para la calificación (artículo 13 LGT) de la disposición de los fondos como ganancias patrimoniales no derivadas de una transmisión.

Corresponde a este Tribunal valorar si la prueba indiciaria es suficiente para calificar la renta obtenida por la reclamante como pensión compensatoria y por tanto, estamos ante un rendimiento del trabajo sujeto a IRPF.

A la vista de los hechos y los indicios expuestos en anteriores fundamentos de derecho, este Tribunal debe concluir la **suficiencia probatoria de la Inspección** respecto a la naturaleza de las rentas obtenidas por la reclamante como **pensión compensatoria**.

Así nos encontramos con que sigue viviendo en el mismo domicilio familiar y que sus gastos personales son sufragados indirectamente por su expareja, manteniendo el mismo nivel de vida anterior a la separación. De los hechos anteriormente expuestos, todo parece indicar que la partes llegaron a un acuerdo por el cual decidieron no formalizar parte de la pensión que sería satisfecha por el Señor **Nxt** con el fin de no aflorar la interposición de **Pc**k, interposición que desaparece en el año 2020 cuando formalizan sendos contratos de alquiler diferenciados. Es muy relevante esta circunstancia, la interposición de un tercero, ya que, desde luego, es indicio importante de tergiversación de la realidad, de complicación negocial artificial e irracional, salvo que sea instrumento de ocultación, apareciendo la ocultación de la magnitud de la pensión compensatoria -dado su trato fiscal como renta- como una explicación racional a esa rara forma de organizar la relación económica entre ex-cónyuges, que apuntala la regularización inspectora. También es relevante el hecho de que esta situación, la percepción de la renta descrita del ex-cónyuge, se produzca inmediatamente después de la ruptura matrimonial, coincidiendo temporalmente con el período de fijación de las compensaciones que entre ambos deben hacerse, de modo que esta compensación aparece como la causa más probable, sin que se haya acreditado otra diferente. No está

acreditada la donación como producida, ni es verosímil en un contexto de ruptura de una relación, en el que la compensación negociada es la causa jurídica normal que explica las transferencias entre quienes separan sus vidas.

No rebate la reclamante en su escrito de alegaciones estos hechos sino que se limita a argumentar contra la imposibilidad calificadora de la Inspección y defender que se trata, en todo caso, de una liberalidad.

Por tanto, a la vista de la suficiencia indiciaria de la Inspección, concluimos que esta ha probado suficientemente el hecho imponible del artículo 17.2 f) LIRPF, habiendo sido percibidas por la reclamante como pensión compensatoria tras su separación en enero de 2018, **desestimando** sus pretensiones en este punto.

SEXTO.- En cuanto a la vulneración de la doctrina de los **actos propios.**

Pone de manifiesto la reclamante que la propia Dependencia Regional de Inspección en el acuerdo de liquidación con n.º de referencia A23……55, practicado también por el concepto de IRPF, periodos 2016 y 2017, incoado frente a Dña. **Hxm**, hija de esta y de su excónyuge D. **Nxt**, ya tuvo ocasión de inspeccionar entregas y disposiciones de dinero y tarjetas de crédito realizadas por la hija que eran procedentes o titularidad su padre. La Inspección en este caso no gravó las rentas por IRPF, sino que entendió que se trataba de una renta no sujeta a este impuesto al tratarse de una liberalidad sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Pues bien, sucede que no estamos ante un acto previo por las siguientes razones:

En primer lugar, la hija de la reclamante, doña **Hxm**, no se trata de la misma contribuyente, pero es que, además, ni siquiera nos encontramos en el mismo supuesto de hecho, y es que **la naturaleza de las rentas percibidas por la reclamante se tratan de un rendimiento del trabajo al ser un supuesto tasado específicamente por el legislador en el artículo 17.2 LIRPF**.

En definitiva, el hecho de que la Inspección haya apreciado un *animus donandi* en las cantidades que el padre satisface a su hija en nada vincula a la Administración respecto de la regularización de la reclamante, estando suficientemente probado que las rentas que ha percibido tienen una naturaleza de pensión compensatoria como hemos concluido en el fundamento de derecho anterior.

Por tanto, procede **desestimar** las alegaciones de la reclamante en este punto.

SÉPTIMO.- Como alegación subsidiaria, alega la **incorrecta cuantificación de la renta imputada en el ejercicio 2020 respecto de la vivienda situada en … DIRECCIÓN_1.**

Procede la Inspección a imputarle el 100% de la renta en este ejercicio, mientras que en el ejercicio 2018 y 2019 procedió a la imputación del 50%. De acuerdo a la Inspección, el cambió en el porcentaje de imputación se debe a que hasta el año 2020 su hija, doña **Hxm**, convivía con el reclamante en este domicilio. En el año 2020, su hija se muda a la vivienda contigua en DIRECCIÓN_2, siendo la reclamante la única beneficiaria en el uso del inmueble.

Alega la reclamante que estas afirmaciones de la Inspección no son reales, habiendo convivido su hija en el domicilio familiar durante el año 2020. Como prueba, se refiere a certificado de obra por reforma en el inmueble de DIRECCIÓN_2 que finaliza el 9 de diciembre de 2020 y defiende que los consumos comprobados por la Inspección en este inmueble son los propios de una reforma. Además, señala que el proceder de la Inspección es incoherente con las regularizaciones practicadas, pues la entidad **XZ** SA, titular del inmueble de DIRECCIÓN_2, fue objeto de actuaciones inspectoras sin que se le imputase ingreso alguno por la cesión de la vivienda a doña **Hxm**.

Pues bien, respecto a la vivienda habitual de la hija de la reclamante en el ejercicio 2020 consta la siguiente información en el acuerdo de liquidación:

"e) Información que consta en el Acta respecto a XZ SA NIF:

(…)

Esta sociedad es la propietaria del inmueble colindante al de DIRECCIÓN_1, en MUNICIPIO_1 identificado como DIRECCIÓN_2.

*Tal como se desprende de las elevadas facturas de suministros de agua, luz y gas, así como de las diversas respuestas a los requerimientos de información relacionadas en las páginas 37 a 39 del Acta, **Hxm** y su pareja, **Pcv**, se trasladaron a dicho inmueble en 2020, después de que a finales de 2019 terminara la importante reforma integral de la vivienda unifamiliar aislada, juntamente con la piscina y el jardín."*

En cuanto a la referida información que consta en el acta, en la página 37 y siguientes se hace constar:

*"Esta sociedad es la titular del inmueble colindante al de DIRECCIÓN_1, en MUNICIPIO_1 identificado como DIRECCIÓN_2. Se relaciona la información resultante de las actuaciones realizadas con **XZ**, ya que esta información pone de manifiesto el hecho de que **Hxm** y **Pcv** pasarían de habitar en DIRECCIÓN_1 a hacerlo en DIRECCIÓN_2 de MUNICIPIO_1 (inmueble colindante propiedad de **XZ**). En relación a este inmueble, DIRECCIÓN_2, se ha de indicar que:*

-Desde su compra en el año 2015 (donde ya figuraba el inmueble con cédula de habitabilidad, incorporado a la escritura), el nuevo dueño ha efectuado, como reformas más importantes:

*-Proyecto de reforma integral de vivienda unifamiliar aislada (Arquitecto: **NP** SL), llevando a efecto la ejecución la sociedad **JR** SL.*

*-Reconstrucción de piscina a través del proveedor **CCD** SL.*

-Equipamiento y reforma de la cocina con electrodomésticos. -Instalación de calefacción por suelo radiante.

-Instalación de aire acondicionado por fancoil.

-Trabajos de revestimiento y pintura.

*De la documentación incluida en el procedimiento, se observa que la reforma acaba a finales del año 2019, observándose desde entonces consumos regulares e importantes de agua, luz y gas, lo que probaría su uso en el año 2020, a pesar de que el certificado final de obra se fecha a finales de 2020. La última factura de la reforma por **JR** es de fecha 22/10/2019 (factura número 54), según documentación aportada por dicho proveedor. Existiendo una factura de abono de fecha 27/11/2020 (factura número 104) con el concepto de "Abono correspondiente a la liquidación de los trabajos realizados en la ejecución de la reforma integral de la vivienda sita en DIRECCIÓN_2 de MUNICIPIO_1, por deficiencias y trabajos no ejecutados", que podría haber motivado la demora en la emisión del certificado final de obra. También se observa como la reforma de la piscina (proveedor **CCD** SL) se finaliza en el año 2019, emitiéndose facturas de mantenimiento de la misma desde entonces. Los suministros regulares de luz, agua y gas en el año 2020 se relacionan a continuación, según las facturas emitidas por los proveedores:*

(..)"

Con el fin de no ser reiterativos, no reproduciremos el resto del contenido del acta, remitiéndonos a las páginas 38 y siguientes donde pueden observarse **importantes consumos de luz, agua y gas a partir del año 2020.**

Pues bien, considera una vez más este Tribunal que la Inspección ha realizado un esfuerzo probatorio consistente, **probando suficientemente que la vivienda de DIRECCIÓN_2 se encontraba habitada desde principios del año 2020**, como ponen de manifiesto las facturas pagadas por la reforma hasta 2019 y los consumos satisfechos a partir del año 2020, de importante cuantía, que no pueden corresponderse exclusivamente a las obras de reforma. Por otro lado, el esfuerzo probatorio de la reclamante para desvirtuar la prueba de la Inspección es nuevamente inexistente, remitiéndose al certificado de reforma y sin aportar prueba alguna de la convivencia con su hija en la vivienda de DIRECCIÓN_1.

Respecto a la falta de regularización de los ingresos de la sociedad titular del inmueble, en primer lugar, es preciso señalar a la reclamante que no toda cesión de uso de inmueble por una sociedad debe dar lugar a una renta susceptible de ser gravada por el IS y, en el caso de que si lo fuese y la Inspección no la hubiese regularizado, esta "no regularización" no puede impedir que en la regularización de la reclamante se determine quién está utilizando realmente la vivienda. En este sentido cabe citar la **Sentencia de Tribunal Supremo de 22-06-2016 (Rec. 2218/2015):**

"el hecho de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces. Además, no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes, sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte."

El Tribunal Supremo se refiere a "*no regularizaciones*" en ejercicios previos, pero la ratio de esta Sentencia aplica igualmente a la pretensión de la reclamante, pues no nos encontramos ante ningún "acto propio" que congele el porcentaje de uso de la vivienda.

Por tanto, de acuerdo a todo lo anterior, procede **desestimar** las alegaciones de la reclamante en este punto.

OCTAVO.- Por último, resolveremos las alegaciones relativas al **acuerdo sancionador**.

La reclamante es sancionada por infracciones tipificadas en el **artículo 191 LGT** calificadas como leves.

Alega, resumidamente, la reclamante lo siguiente:

- Improcedencia del acuerdo sancionador por ausencia del tipo objetivo.

- Nulidad del acuerdo sancionador por ausencia de culpa.

- Improcedencia del acuerdo sancionador por ausencia de motivación suficiente.

- Interpretación razonable de la norma.

En cuanto a la falta de concurrencia del **elemento objetivo**, la confirmación del ajuste en el fundamento de derecho anterior hace que esta alegación no pueda prosperar.

Respecto del **elemento subjetivo y su motivación,** señalar en primer lugar que es necesaria la apreciación de culpabilidad, sea ya en grado de dolo, ya en grado de negligencia no admitiéndose en nuestro ordenamiento jurídico le responsabilidad objetiva o por el resultado. Dice en relación con este punto el artículo 183 de la LGT:

"1. 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."

La **culpabilidad** se aprecia en el ámbito tributario, como es sabido, por la concurrencia de la **simple negligencia**. En este sentido la **Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1990**, de 26 de abril, señala que el artículo 77.1 de la Ley 230/63, General Tributaria, (cuyo equivalente en la Ley 58/2003 es el artículo 183.1), integra en su definición de las infracciones tributarias:

"todos los elementos tradicionalmente reconocidos en hechos jurídicos sancionables y, en concreto, las fórmulas en que normalmente se concreta la punibilidad por un hecho ilícito: el dolo y la culpa; como resulta evidente en el inciso segundo de aquel apartado cuando se dice que "las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia". Con ello no se hace sino reconocer que la infracción puede producirse también en los casos en que exista culpa o negligencia y no sólo en los supuestos dolosos; pero obviamente, más allá de la simple negligencia, los hechos no podrán ser sancionados por no existir forma alguna de culpabilidad y carece de sentido pensar en una "objetividad de las infracciones" hasta el punto de que puedan producirse sanciones por hechos casuales y ajenos a toda diligencia exigible".

Además, esta apreciación de culpabilidad debe estar claramente motivada en el Acuerdo de imposición de sanción, estableciendo así el **artículo 211.3 LGT:**

"La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta Ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad."

La **fundamentación de la culpabilidad** viene descrita en los siguientes términos (énfasis propio):

"En el caso que nos ocupa, se aprecia la concurrencia de culpa o negligencia en la actuación de la contribuyente. En este sentido:

*a) La Señora **Oml** conocía que quien estaba pagando realmente los gastos de tarjetas y alquiler, servicios y uso del inmueble de los que ella está disponiendo es el cónyuge separado: el Señor **Nxt** y no el Señor **Pck**.*

*Por otro lado, convino con sr. **Nxt** el mantenimiento del nivel de vida seguido hasta el momento de la separación, conociendo que la pensión económica convenida expresamente en el Convenio de Separación no podía sostener dicho nivel de vida.*

*En consecuencia, el desequilibrio económico que se producía para ella tras la separación, se ve de facto compensado o al menos minorado por los pagos asumidos por el señor **Nxt** a través del Sr. **Pck**, ya que le permite mantener el mismo nivel de vida anterior.*

*Si la intención del Señor **Nxt** era ocultar su verdadero nivel de rentas por medio del intermediario **Pck**, los pagos realizados a través de éste no podían incluirse en el Convenio de separación, sino que debían permanecer ocultos.*

*Por tanto, se observa **culpa o negligencia** en la Señora **Oml** al no incluir en sus declaraciones de IRPF las cantidades pagadas por su cónyuge separado para mantener su nivel de vida, ya que, no pudiendo ella desconocer la causa por la que recibía estas cantidades (compensar el desequilibrio económico producido con la separación) y el efecto de las mismas (mantener el mismo nivel de vida anterior), no se puede considerar que estamos ante liberalidades o donaciones, sino ante un acuerdo de los cónyuges separados para resarcir el desequilibrio económico producido por la separación y la ausencia de vida en común, esto es, de un acuerdo para continuar con el mismo nivel de vida que llevaba antes de la separación la Señora **Oml**. Por tanto, atendiendo a la causa y el efecto de la percepción de estas cantidades debería haber puesto mayor cuidado o diligencia en su actuación a fin de incluir estas cantidades como rentas obtenidas, en concreto como rendimientos del trabajo, en su declaración.*

b) Por otro lado, una parte de la regularización practicada deriva de ganancias de patrimonio no justificadas, (artículo 39.1 de la LIRPF), apreciadas como consecuencia de la falta de justificación del origen de los fondos para realizar los consumos y las retiradas de efectivo efectuados con tarjetas de crédito. Dicha calificación exige analizar la posibilidad de sancionar en los casos en los que la regularización resulta de presunciones legales, como en este caso.

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 08/01/2015 (RG 3290-11), concluye lo siguiente:

"no puede argumentarse que la renta gravada se base una mera presunción, pues (…) no realizó esfuerzo probatorio suficiente, lo que es claro indicio de que hubo rentas ocultas, y de que, por tanto, la falta de ingreso que se regulariza procede de un comportamiento culpable".

Igual criterio fue aplicado por el Tribunal Supremo en sentencias de 13/10/1992, 19/10/1992 y, singularmente, en la de 08/11/2017 (en recurso de casación para la unificación de doctrina nº 2949/2016), Fundamento de Derecho Quinto.

A juicio de este Equipo, en el presente caso concurre culpabilidad en la conducta de la obligada tributaria relacionada con las ganancias de patrimonio no justificadas, dado que en el curso del procedimiento inspector no ha justificado el origen de los fondos para realizar los consumos, retiradas de efectivo y pagos

derivados del uso de una tarjeta de crédito emitida contra cuentas bancarias en el exterior, no habiendo colaborado en la identificación de la cuenta bancaria a la que se carga dicha tarjeta.

La obligada tributaria era conocedora de que siendo residente en España debió declarar la totalidad de las rentas obtenidas, con independencia del lugar donde las obtuviera, incluyendo por tanto las de fuente extranjera.

La contribuyente no ha dado ninguna explicación mínimamente satisfactoria en el sentido de que, aun no pudiendo eludir la liquidación por el concepto de ganancia de patrimonio no justificada, a la hora de adoptar las sanciones correspondientes, la Inspección pudiese albergar alguna duda en orden a entender que tales ganancias procedieran de conceptos diferentes a rentas generadas en el respectivo periodo impositivo, pero respecto de las cuales la obligada tributaria no hubiese podido hacerse con los medios probatorios suficientes para destruir la presunción que resulta del contenido del artículo 39.1 de la LIRPF. Hay que recordar que en el procedimiento inspector la obligada no ha dado ninguna información que permitiera la identificación completa de la cuenta bancaria asociada a la tarjeta de crédito cuyo uso se le atribuye".

A juicio de este Tribunal, puede afirmarse que **esta contiene une mención suficiente sobre los hechos determinantes de la culpabilidad** y no una mera descripción de los términos en que la norma tributaria define la infracción.

De dicho acuerdo se desprende que en la conducta del reclamante concurren los elementos exigidos por las normas sancionadoras tributarias ya que el acuerdo sancionador analiza y valora la conducta de este, calificándola como **culposa o negligente.**

Asimismo este Tribunal comparte el juicio de la Inspección respecto de la concurrencia del elemento subjetivo y calificación de la conducta de la reclamante pues, como ya hemos concluido en fundamentos de derecho anterior, la Inspección ha probado la concurrencia del hecho imponible, lo cual **excluye a su vez la concurrencia de supuestos exculpatorios de responsabilidad**.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR las presentes reclamaciones, confirmando los actos impugnados.

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