



Roj: STSJ M 953/2015 - ECLI:ES:TSJM:2015:953
Id Cendoj: 28079330052015100095
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 5
Nº de Recurso: 1417/2012
Nº de Resolución: 31/2015
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Ponente: MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2012/0010712

Procedimiento Ordinario 1417/2012

Demandante: D./Dña. Paula

PROCURADOR D./Dña. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: Tribunal **Económico**-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 31

RECURSO NÚM.: 1417-2012

PROCURADOR D./DÑA.: RODRIGO PASCUAL PEÑA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosa Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Sandra María González de Lara Mingo

Dña. Carmen Álvarez Theurer

En la Villa de Madrid a 15 de Enero de 2015.

VISTO por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso administrativo núm. 1417/2012, interpuesto por D^a Paula representada por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña, contra la resolución del TEAR de fecha 27 de junio de 2012 en las reclamaciones NUM000 y NUM001 , en la que ha sido parte la Administración General del Estado representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

SEGUNDO .- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO .- Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

CUARTO .- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a María Rosario Ornosá Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Se recurre por la parte actora la Resolución desestimatoria del Tribunal **Económico** Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 de junio de 2012 en las reclamaciones NUM000 y NUM001 , presentadas contra liquidación provisional practicada por la Oficina Técnica de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativa al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005, por importe de 135.996,33 # y sanción, derivada de la anterior, por importe de 84.375 #.

La parte actora señala en la demanda que el acuerdo de liquidación relativo al IRPF de 2005 imputaba a la recurrente un incremento no justificado de patrimonio por importe de 250.000,00 por entender que el origen de los 500.000,00 # reingresados el 26 de octubre de 2005 no había sido justificado adecuadamente.

Sostiene la recurrente que acreditó en el procedimiento de comprobación e investigación, como se desprende de toda la documentación que obraba en el expediente administrativo, que los 500.000,00 # reingresados el 26 de octubre de 2005 son exactamente los mismos 500.000,00 # retirados el 8 de enero de 2005, 9 meses antes, y que procedían fundamentalmente de los dividendos percibidos durante los ejercicios 2004 y 2005 de distintas **sociedades** patrimoniales, siendo declarados íntegramente por ambos cónyuges en sus correspondientes declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Argumenta que para su justificación se aportó la documentación íntegra que permitía verificar la percepción de dichos dividendos, siendo esto así, afirma la parte que no se consigue entender por qué la inspección consideró justificado el origen del dinero retirado el 1 8 de enero de 2005, pero no el dinero reingresado el 26 de octubre de 2005, cuando se trataba de los mismos fondos.

Destaca la recurrente la proximidad en el tiempo desde que se retira el dinero (8/0 1/2005) hasta que es posteriormente reingresado (26/10/2005), de lo que puede deducirse en palabras del recurrente que se trata de un tiempo lo suficientemente escaso como para considerar que se trata del mismo dinero, ambas operaciones se producen dentro del mismo ejercicio, por lo que si se compara la renta al principio del año con el último día del ejercicio (coincidente con la fecha de devengo del Impuesto), resulta que el incremento es de cero euros, el contribuyente era titular junto con su esposo de una cuenta con un saldo de 500.000 euros al inicio del ejercicio, que a 31 de diciembre de 2005 seguía teniendo dicho saldo.

Alega que la figura de la ganancia no justificada descansa en una presunción basada en el estado de origen y aplicación de fondos del contribuyente, y ello exige la comparación entre el patrimonio al inicio y al final del ejercicio.

Destaca que si se aceptase a efectos meramente dialécticos que no se estaba ante las mismas cantidades de dinero, ello supondría necesariamente que ambos cónyuges habrían tenido que gastar 500.000 euros en un espacio tan breve de tiempo, sin que exista rastro de que ese dinero se haya podido materializar de alguna manera, al no existir ninguna adquisición de bienes y/o consumos de servicios financiados con dichos fondos, precisamente porque ese dinero nunca llegó a gastarse, sino que fue guardado en una caja de seguridad, y posteriormente reingresado en una cuenta bancaria, una vez superadas las desavenencias matrimoniales existentes entre los cónyuges.

Reitera que las cuantías de ambos importes (el retirado el 18 de enero de 2005 y el reingresado el 26 de octubre de 2005) son exactamente la misma, 500.000,00 €, y aunque la Inspección en el acuerdo de liquidación considere que "la coincidencia de cantidad no es prueba bastante" (página 15), sin embargo, la Audiencia Nacional lo reconoce como un criterio válido a efectos de prueba, en las Sentencias de 21 de febrero de 2007 y de 17 de enero de 2007 .

En palabras del recurrente en el presente supuesto el hecho base de la presunción -que los 500.000 euros reingresados el 26 de octubre de 2005 no son los 500.000 euros retirados el 18 de enero de ese mismo año- no ha sido acreditado por la inspección a través de ninguna prueba directa, sino por medio de la prueba de presunciones y en la presunción formulada por la Inspección no existe un enlace preciso y directo de acuerdo con las reglas de la lógica humana.

Cuestiona así mismo la recurrente la procedencia del acuerdo sancionador al carecer de la necesaria motivación y prueba en cuanto a la culpabilidad del recurrente

La defensa de la Administración General del Estado alega, al contestar a la demanda, que está totalmente acreditada la ganancia patrimonial que se imputa a la actora que era la que debía de acreditar el origen de la cantidad ingresada en su cuenta corriente, sin que lo haya efectuado, y solicita la confirmación de la resolución del TEAR.

SEGUNDO .- El artículo 32 del Real Decreto Legislativo 3/ 2004, de 5 de marzo , por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señala:

"Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.

1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo."

"Artículo 33. Transmisiones a título oneroso.

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de: a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado. b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera: a) Sobre los importes a que se refieren los párrafos a y b del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho. b) Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan."

TERCERO .- Este recurso se planta en términos similares a los del recurso 1411/2012, ponente Sra. Sandra María González de Lara Mingo, en el que ya ha recaído Sentencia firme, y cuyos argumentos deben ser reproducidos en virtud de los principios de igualdad y seguridad jurídica:

"CUARTO .- Un examen de los autos y del expediente administrativo pone de manifiesto, entre otros hechos, relevantes para la resolución de la causa que:

1º.-El 18 de enero de 2005, Doña Paula , cónyuge de D. Aurelio , retiró la cantidad de 500.000,00 # de la cuenta bancaria nº NUM002 , abierta en el Banco Santander SA, en la sucursal de la calle Aquilón, 2 de Pozuelo de Alarcón, de la que era cotitular junto con el recurrente.

El día 29 junio de 2005 D. Aurelio adquirió un inmueble en Vera (Almería) por un precio de 153.052,00, que se financió con préstamo hipotecario suscrito con BANCO DE SABADELL SA por importe de 120.200,00#

El día 26 de octubre de 2005, D. Aurelio realizó un ingreso de efectivo metálico en la misma cuenta por importe de 500.000 #.

2º.- D. Aurelio presentó declaraciones por el IRPF del ejercicio 2005, siendo su principal fuente de renta los rendimientos Actividades económicas E.D. simplificada (actividad profesional y epígrafe: 741 economistas) con un total de ingresos computables de 192.000,40 y un rendimiento neto reducido de 83.060,25.

3º.- El 8 de febrero de 2008, se notificó al recurrente la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005, de carácter parcial, limitándose las actuaciones a analizar las consecuencias tributarias de las operaciones de los 500.000,00 # realizadas los días 18 de enero y 26 de octubre de 2005.

4º.- El 15 de septiembre de 2009, le fue incoada en disconformidad el acta nº NUM003 , en la que se proponía una regularización al contribuyente de una ganancia patrimonial de 250.000.00 # (imputándose a cada cónyuge el 50% de 500.000 euros), al presumir la existencia de un incremento no justificado de patrimonio con respecto a los 500.000,00 # reingresados en el banco el 26 de octubre de 2005.

La Inspección consideró acreditado el origen de los 500.000 # retirados el 18 de enero de 2005 pero no el origen de los 500.000 # ingresados el 26 de octubre de 2005.

En el mismo día, se inició la tramitación abreviada del expediente sancionador número NUM004 , relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005 por la presunta comisión de una infracción tributaria tipificada en el artículo 391.1 º y 5º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en el que se incluía la propuesta de imposición de sanción leve por importe de 56.25000 #.

5º.-El 2 de octubre de 2009, el recurrente presentó escrito de alegaciones en el expuso los motivos por los que consideraba improcedente la regularización practicada respecto de los 500.000,00# reingresados el 26 de octubre de 2005, por tratarse del mismo dinero retirado 9 meses antes (el 18 de enero de 2005).

6º.-El 18 de diciembre de 2009, se notificó al recurrente la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005, con número de referencia NUM005 , de la que resultó una deuda tributaria por importe de 131.104,88 #, contra la que se interpuso reclamación **económico**-administrativa ante el Tribunal **Económico**-Administrativo Regional de Madrid, que la tramitó con el número NUM006 .

En lo que aquí interesa la mencionada resolución indicaba que:

« En el caso presente la Administración ha acreditado la existencia del activo, el ingreso de los 500.000 euros realizado el 26-10-2005, y que dicho ingreso no se corresponde con la renta y el patrimonio declarado por el interesado, siendo estos los dos únicos hechos básicos que le corresponde acreditar. Lo que ocurre en el presente expediente es que el interesado trata de extender la obligación probatoria de la Administración en un **sentido** negativo, llegando a la prueba diabólica, ya que pretende que sea ella la que demuestre que los 500.000 euros ingresados no son los mismos que los retirados el 18-1-2005, y solamente con tal prueba podría considerar el ingreso como ganancia no justificada.

Pero tal acreditación no corresponde a la Administración y si al propio contribuyente, y de forma suficiente, ya que la prueba se valora en su conjunto y se aprecia y enjuicia por la propia Administración.

Y en ese **sentido** la Inspección considera que no ha acreditado suficientemente la identidad de los fondos, pues la coincidencia de cantidad no es prueba bastante, y las demás explicaciones, que el propio contribuyente considera veraces, con la única prueba de la intención de comprar un inmueble, no justifican, a juicio de la inspección, dicha identidad, por lo que no puede considerarse que ese origen de los 500.000 euros ingresados haya sido suficientemente acreditado, ni si proceden de rentas que si fueron declaradas o que corresponden a ejercicios prescritos. Se trata en lenguajes de la A.N. en la sentencia citada en el acta de "no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las mismas no son ciertas, sino que por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la Administración

Tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que no se discute y que está reconocida."

El interesado argumenta una serie de circunstancias y presunciones que considera indicios claros probatorios y suficientes de la identidad del efectivo retirado y el "reingresado", término éste último como titula profusamente al ingreso para remarcar la condición de identidad y el origen razonable de los fondos ingresados el 26-10-2005, pero todos ellos son puras manifestaciones sin prueba material alguna, que no pueden fundamentar sus pretensiones.

En consecuencia acreditada la existencia de un activo adquirido que no se corresponde con las rentas y patrimonio declarado, y no justificado el origen por el contribuyente, en función del art. 37 del RDL. 3/2004, debe apreciarse que se produce el hecho imponible de una ganancia no justificada de patrimonio en los términos de la regularización propuesta, que se estima ajustada a Derecho».

7º.-El 18 de marzo de 2010 se notificó al recurrente el acuerdo de imposición de sanción pecuniaria por importe de 84.375,00 # por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el artículo 191.1º y 5º de la LGT, con número de referencia NUM007, contra la que se interpuso en tiempo y forma reclamación **económico**-administrativa ante el Tribunal **Económico**-Administrativo Regional de Madrid, que la tramitó con el número NUM008 y la acumuló a la tramitada con el número NUM006, a efectos de su resolución.

8º.- Por resolución de 27 de junio de 2012, notificada 16 de julio de 2012 el Tribunal **Económico** Administrativo Regional de Madrid, desestimó las reclamaciones **económico**-administrativas número NUM006 y NUM008.

9º.- La citada resolución del Tribunal **Económico** Administrativo Regional de Madrid constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

QUINTO.- Para dar adecuada respuesta al debate suscitado en los términos en que nos viene planteado por la tesis de los argumentos de la recurrente y de su oposición a ellos, es necesario indicar que, la primera cuestión que debe resolver la Sección, consiste en determinar si puede calificarse como ganancia patrimonial no justificada, el ingreso en efectivo de 500.000 euros efectuado el día 26 de octubre de 2005 en la cuenta bancaria de la que es cotitular el recurrente.

Para resolver dicha cuestión debemos atender a la norma que regulaba la materia en el ejercicio en cuestión que es el artículo 37 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas preceptuaba que:

«(...) Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción».

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, la Administración cumple su obligación al poner de manifiesto la existencia de unos incrementos que no se corresponden con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo, en cuyo caso opera la presunción de que tal incremento es injustificado y constituye renta gravable, correspondiendo al sujeto pasivo justificar la procedencia de esas entradas de dinero en su patrimonio al ser el único que puede conocer la verdadera fuente de tales ingresos (sentencias de 18 de octubre de 2002, 25 de febrero de 2003 y 12 de febrero de 2004, entre otras).

Es preciso señalar que tal precepto supone una presunción legal "iuris tantum", que puede ser destruida por prueba en contrario, como prevé el artículo 118.1 LGT. El citado medio probatorio dispensa de la carga de la prueba a la administración e invierte la carga probatoria al contribuyente, conforme a las reglas de la carga de la prueba, reguladas en el art. 114 LGT.

No es que la Ley presuma la existencia de patrimonio y su no justificación fiscal, sino que opta por gravar todas las manifestaciones de renta que se han transformado en patrimonio del contribuyente y que no han tributado, si posteriormente ello se pone de manifiesto pero la Ley no presume que se hayan producido rendimientos o ingresos, sino que se limita a declarar gravable un incremento de patrimonio que no está justificado conforme a las declaraciones de Renta y Patrimonio del sujeto pasivo, es decir, el legislador ha

decidido que estos incrementos formen parte de la configuración legal de la renta a los efectos del Impuesto que la grava.

Es totalmente expresiva de lo señalado más arriba la STS de 16 de septiembre de 2009 que señala que, en relación con los incrementos no justificados, el legislador aplica el mecanismo de la presunción "iuris tantum" para acreditar su existencia por parte de la administración tributaria, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo del impuesto, no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la administración de la prueba de que las presunciones no son ciertas, sino que, por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la administración tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que es precisamente la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas.

En el presente caso nos encontramos con que existe el presupuesto de hecho inicial acreditado por la Administración, cuales es un ingreso de 500.000 euros en la cuenta bancaria de la que era cotitular el recurrente junto con su esposa.

El contribuyente justifica la previa existencia de ese dinero que fue retirado de su propia cuenta corriente nueve meses antes, dinero cuya tenencia y procedencia legal es aceptada por la Administración.

El Tribunal Supremo ha mantenido en ocasiones la necesidad de comprobar la situación patrimonial del sujeto pasivo como requisito previo a la determinación de si existe o no incremento injustificado, por considerar que, siendo una institución tributaria que desempeña un papel residual, es lógico agotar todas las posibilidades de explicación o justificación de estas adquisiciones de bienes o derechos y de ahí la función que, en el proceso de investigación o comprobación, desempeña el patrimonio preexistente.

Ha de tenerse en cuenta, por otra parte, que el presupuesto jurídico del incremento injustificado es la existencia de bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente.

En el presente caso el patrimonio comprobado en la cuenta corriente del recurrente al inicio del ejercicio 2005 era de 500.000 euros y nueve meses después, y durante ese mismo ejercicio, ese patrimonio seguía siendo de 500.000 euros.

En el Informe al Acta de disconformidad la Administración indica que quedaba acreditado el origen de los 500.000 euros de los que se dispuso el 18 de enero de 2005, pero no queda justificado el origen de los 500.000 euros que fueron ingresados en efectivo el 26 de octubre de 2005.

Expone el informe que no existían argumentos que justificaran las operaciones realizadas, ya que carece de todo **sentido económico** mantener en caja unas sumas tan elevadas durante más de 9 meses; para la Administración resultaba todavía más extraño, solicitar un préstamo hipotecario de 120.000 € para la adquisición de una segunda vivienda cuando "en teoría" el matrimonio disponía de efectivo por un importe 5 veces mayor. La Administración además afirmaba que carecía de todo **sentido económico** mantener en caja unas sumas tan elevadas durante más de 9 meses, y esto lo corroboraba el hecho de que analizando el extracto de su cuenta corriente NUM002 durante los ejercicios 2004 y 2005, el matrimonio en cuanto tiene un excedente de tesorería invertía las cantidades en cualquier forma de activo financiero para obtener una rentabilidad.

Si bien las **sociedades** y **entidades mercantiles rigen y guían** su **comportamiento** por el **sentido económico** de sus actuación, las personas físicas pueden obrar por otros motivos distintos de los puramente **económicos**.

El hecho de que los recurrentes adquirieran una segunda vivienda con financiación ajena, lejos de confirmar la tesis de la Administración, sirve de prueba para acreditar que el recurrente no gastó parte una parte considerable de los 500.000 euros, por lo que la cantidad que luego ingreso en el Banco es la misma que previamente había sacado, por todo lo cual procede estimar y anular la resolución recurrida en el particular relativo a la liquidación.

La anulación de la liquidación implica necesariamente la anulación de la sanción, sin que sea necesario entrar a analizar los concretos reparos formulados por la parte contra la misma."

A la vista de tales argumentos, procede la estimación del presente recurso al plantearse en idénticos términos la cuestión de la ganancia patrimonial atribuida a la actora, y la anulación, en consecuencia de la liquidación y la sanción impugnadas.



CUARTO. - Las costas procesales causadas deben imponerse a la Administración General del Estado al ser estimado el recurso por aplicación de lo establecido en el art. 139 LJ .

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo formulado por D^a Paula , representada por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña, contra la resolución del TEAR de fecha 27 de junio de 2012, en las reclamaciones NUM000 y NUM001 , la cual anulamos por no ser conforme a derecho, así como la liquidación provisional y la sanción de las que traía causa, con imposición de las costas procesales causadas a la Administración General del Estado.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el *artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial* , expresando que contra la misma no cabe recurso.

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

PUBLICACIÓN: Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ