

**SENTENCIA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE JUNIO DE 2010 (REC.399/2005)**

En la Villa de Madrid, a nueve de Junio de dos mil diez.

En el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 399/2005, interpuesto por Don Ceferino , representado por la Procuradora Doña Pilar Marta Bermejillo de Hevia, y asistida de letrado, contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 14 de julio de 2005, recaída en el recurso nº 1208/2002, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; habiendo comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, dirigida y asistida del Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES**

**PRIMERO.-** En el proceso contencioso administrativo antes referido, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, dictó sentencia estimando parcialmente el recurso promovido por Don Ceferino , contra la Resolución del TEAC, de fecha 27 de septiembre de 2002, que desestimó la reclamación económico administrativa promovida por el recurrente contra Acuerdos de liquidación practicados por la Oficina Nacional de Inspección el 21 de diciembre de 1988 y el 27 de julio de 1999 referentes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1991 (cuotas e intereses) y sanción respectivamente, siendo la cuantía de la cuota regularizada pro importe de 57.606,63 euros (9.584.937 pts).

**SEGUNDO.-** Notificada dicha sentencia a las partes, por dicho recurrente se presentó escrito preparando recurso de casación para la unificación de doctrina, habiendo sido elevados los autos para su tramitación y posterior resolución a este *Tribunal Supremo en fecha 22 de noviembre de 2005.*

**TERCERO.-** Por el recurrente (Don Ceferino ) se presentó escrito de interposición en fecha 1 de septiembre de 2005, en el cual, tras exponer la doctrina infringida por la sentencia recurrida, terminó por suplicar dicte sentencia en la que declarando la unidad de doctrina:

1) Se declare haber lugar a este recurso, casando la sentencia impugnada, y resolviendo el debate planteado con pronunciamientos ajustados a Derecho y en su virtud, se anule la resolución del TEAC recurrida en la instancia y la sanción impuesta por el IRPF ejercicio 1991.

2) Se establezca como doctrina que el plazo previsto en el *art. 49.2.j) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos* para iniciar el expediente sancionador, según la redacción dada por el RD 1930/1998, se aplica en todos los supuestos en que se ordene o autorice la iniciación del procedimiento sancionador, esto es, tanto si en el acta de conformidad o disconformidad extendida se han señalado por el actuario los motivos por los que cree que no procede iniciar dicho procedimiento como si guarda silencio sobre esta cuestión.

3) Se establezca como doctrina legal que es a la Inspección a

quien corresponde la carga de probar el hecho base -existencia del incremento de patrimonio- realizando a tal fin una exhaustiva comprobación del origen o procedencia de los importes ingresados en las cuentas para descartar que éstos puedan proceder de rentas sometidas ya a gravamen -rendimientos del trabajo, capital o de actividades económicas- o del patrimonio -traspasos de cuentas, devoluciones de préstamos, ventas de elementos patrimoniales, ...-.

4) Subsidiariamente, para el caso de que no se estimen las pretensiones anteriores, se declare la nulidad de la sentencia.

5) Se condene en costas a la Administración, a tenor del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción.

**CUARTO.-** Por providencia de la *Sala de instancia, de fecha 11 de octubre de 2005*, se acordó entregar copia del escrito de formalización del recurso a la parte comparecida como recurrida (ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO ), a fin de que en el plazo de treinta días pudiera oponerse al mismo, lo que hizo mediante escrito de fecha 14 de noviembre de 2005, en el que expuso los razonamientos que creyó oportunos y suplicó a la Sala se dicte sentencia desestimando el recurso.

**QUINTO.-** Por providencia de fecha 23 de diciembre de 2009, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación para unificación de doctrina el día 14 de abril de 2010. Por providencia de la *Sala, de fecha 24 de marzo de 2010*, por pleno jurisdiccional, se traslada el señalamiento acordado al día 2 de junio de 2010, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, Magistrado de la Sala

## **FUNDAMENTOS**

**PRIMERO.-** Es objeto de esta casación para la unificación de doctrina la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Audiencia Nacional, en virtud de la cual, aunque se anuló la sanción manteniéndola sólo en su graduación mínima del 50%, se desestimó en las restantes pretensiones el recurso interpuesto por don Ceferino contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central desestimatoria de la reclamación formulada contra Acuerdos de Liquidación practicados por la Oficina Nacional de Inspección referentes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1991 (cuotas e intereses), siendo la cuantía de la cuota regularizada de 57.606,63 euros.

Dos son las cuestiones que se plantean en la presente casación: a) determinar si el plazo previsto en el *artículo 49.2.j) del Reglamento General de la Inspección de Tributos*, según la nueva redacción dada por el *Real Decreto 1930/1998*, se aplica en todos los supuestos en que se ordene o autorice la iniciación del procedimiento sancionador, esto es, tanto si en el acta de conformidad o disconformidad extendida se ha señalado por el actuario los motivos por los que se cree que no procede iniciar dicho procedimiento como si guarda silencio sobre esta cuestión., y b) dilucidar si corresponde a la Administración probar el hecho base-existencia de un incremento de patrimonio no justificado-por los medios ordinarios sin que sobre él exista presunción legal alguna y, consecuentemente, si a tal fin la Administración debe de haber procedido a analizar la situación del sujeto pasivo

inspeccionado al inicio y al fin del ejercicio.

En relación con el primer punto el Tribunal de instancia razonó que:

<<"Seguidamente el recurrente alega que no procedía iniciar el expediente sancionador al incumplirse el plazo establecido en el art. 49.2 j del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Sobre esta cuestión también se ha pronunciado la Sala. Así en el recurso 793/02, declarábamos:

<< No obstante, y a mayor abundamiento, la Sala también se ha pronunciado sobre la interpretación del art. 49 del Reglamento General de la Inspección según la nueva redacción dada por el RD 1930/1998. Así en el recurso, nº 147/2002, sentencia de 24 de junio de 2004, declarábamos:

<< Alega la recurrente que al haberse notificado el inicio del expediente sancionador una vez superado el plazo de un mes desde la firma del acta de conformidad, ha de entenderse caducada la potestad sancionadora de la Administración.

La pretensión de la parte no puede ser acogida. En efecto, una interpretación adecuada y conforme a criterios jurídicos del citado precepto, amén de acorde con su propio tenor literal, nos ha de conducir a considerar que sólo en aquellos supuestos en que el actuario considere que no existen motivos para proceder a la apertura del procedimiento sancionador y así lo haya hecho constar en el acta, y que el Inspector Jefe deje transcurrir los plazos previstos en los apartados 2 -actas de conformidad- y 4 - actas de disconformidad- del art. 60 del referido Reglamento, sin ordenar la iniciación del procedimiento sancionador, es cuando el precepto prevé la imposibilidad -"no podrá"- de iniciación con posterioridad del referido procedimiento, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley General Tributaria "en materia de revisión de actos administrativos".

Conforme a ello, el plazo previsto en el referido precepto no resulta aplicable con carácter general, como subyace en la pretensión de la recurrente, esto es, con independencia de que el actuario haya hecho o no figurar en el acta la ausencia de motivos para, a su juicio, proceder a la apertura del procedimiento sancionador, sino sólo en aquellos casos en que tal circunstancia se haya hecho constar de forma expresa. Así cuando con ocasión de la incoación de un acta de inspección, el actuario manifieste expresamente que no existen motivos para, a su juicio, proceder a la apertura del procedimiento sancionador, el Inspector Jefe puede rectificar ese criterio dentro de los plazos previstos en el art. 60 del Reglamento General de Inspección, que permiten rectificar la liquidación, ordenando la incoación del procedimiento sancionador, pero si en tales plazos no lo hace, la consecuencia que se produce es que ya no podrá iniciarse con posterioridad, sin perjuicio de la vía extraordinaria de la revisión de oficio.

La razón de ser de la norma es clara. Se trata de una norma dictada en garantía del administrado cuya finalidad es regular un nuevo tipo de acto tácito o presunto que, como tal vincula a la Administración, y cuya modificación sólo podrá llevarse a cabo por medio de los cauces extraordinarios de la revisión de oficio de actos declarativos de derechos, por lo que su aplicación, obviamente, ha de quedar

limitada a aquellos supuestos en que habiéndose manifestado expresamente por el actuario en el acta la ausencia o falta de motivos para proceder a la incoación del expediente sancionador, y habiendo transcurrido el plazo reglamentariamente previsto sin que el Inspector Jefe ordenara su iniciación, se ha producido o generado un derecho adquirido del contribuyente cuya alteración o revisión sólo puede producirse por la vía extraordinaria de la revisión de oficio de los actos declarativos de derechos.

La referida conclusión se confirma atendiendo, también, al contenido del *artículo 63 bis del Reglamento de la Inspección*, a cuyo tenor:

"Cuando en el curso del procedimiento de comprobación e investigación se hubieran puesto de manifiesto hechos o circunstancias que pudieran ser constitutivas de infracciones tributarias graves, se procederá a la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador, cuya tramitación y resolución se regirá por lo previsto en el Capítulo V del Real Decreto por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y, en particular, cuando proceda, por lo previsto en el *artículo 34 del citado Real Decreto* para la tramitación abreviada.

A estos efectos, se iniciarán tantos expedientes sancionadores como actas de inspección se hayan incoado, de conformidad con lo previsto en el *artículo 49 de este Reglamento*....

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, será competente para acordar la iniciación del expediente sancionador el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, o aquel que se designe por el Inspector-Jefe, mediante autorización que éste podrá conceder, en ambos casos, en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación.(.....)".

Conforme a cuanto antecede, la improcedencia del motivo de impugnación aducido resulta manifiesta teniendo en cuenta que, en el caso de autos, el actuario no incluyó en el Acta extendida en fecha 30 de octubre de 1998, suscrita en conformidad, manifestación alguna de la prevista en el *artículo 49.2.j) del Reglamento de Inspección de Tributos*, por lo que no cabe invocar lo en él recogido, siendo así que el actuario en fecha 30 de noviembre de 1998 y, previa autorización concedida por el Inspector Jefe en fecha 28 de octubre de 1998, en la que se designaba también como instructor al Equipo nº 02 de la ONI, y, por ende, antes de la finalización del procedimiento de comprobación e investigación, acordó la iniciación del expediente sancionador por el procedimiento de tramitación abreviada, al que se incorporaba la propuesta de resolución por infracción tributaria grave, acuerdo que fue notificado al interesado en fecha 1 de diciembre de 1998, por lo que se dio adecuado cumplimiento a lo dispuesto en el *artículo 63 bis del Reglamento*, antes transcrito >>

En relación con el segundo extremo el Tribunal de instancia razonó:

<<"En relación al incremento de patrimonio no justificado, alega la parte actora de un lado que la Administración Tributaria debería haber procedido a analizar la situación patrimonial del sujeto pasivo al inicio y al fin del ejercicio , añadiendo que tanto los gastos y consumos del ejercicio como las inversiones y amortizaciones de préstamos efectuadas en él se han sufragado con las rentas

obtenidas en el ejercicio así como con las rentas procedentes de otros ejercicios y las devoluciones de préstamos a él debidos. Aduce que como profesional no se encuentra obligado a llevar un registro de los cobros efectuados por los servicios prestados y que no es de extrañar que le resulte imposible poder explicar el origen de todos y cada uno de los ingresos efectuados dado el tiempo transcurrido.

El artículo 20.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, define como incrementos o disminuciones de patrimonio «las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo, que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél»; precepto que es reproducido por el art. 44.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

Por su parte el artículo 77.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, especificaba que constituye alteración en la composición del patrimonio del sujeto pasivo: «a) La transmisión onerosa o lucrativa de cualquier elemento patrimonial... b) La incorporación al patrimonio del sujeto pasivo de dinero, bienes o derechos. c) La sustitución de un derecho que forma parte del patrimonio del sujeto pasivo por otros bienes o derechos que se incorporen a dicho patrimonio, como consecuencia de la especificación o del ejercicio de aquél. d) La cancelación de obligaciones con contenido económico...».

La institución jurídica de los incrementos de patrimonio se establece en nuestro sistema jurídico impositivo como un elemento esencial de cierre que trata de evitar en lo posible el que ciertas rentas ocultas al Fisco escapen de tributación, gravándolas cuando se manifiestan o afloran; así de los artículos 3.1 de la Ley del I.R.P.F. la obtención de renta por el sujeto pasivo, constituye el hecho imponible de este impuesto, y entre los elementos que componen la renta se encuentra, "los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo previsto en la mencionada ley" (art. 3.2.d), y que son definidos en el citado artículo 20.1 de la misma Ley, como "las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél".

Como han señalado, entre otras muchas, las SSAN de 17 de mayo y 27 de septiembre de 2001 «esta concepción amplia de "incremento o disminución patrimonial" viene determinada por la concurrencia de tres factores, que el propio precepto recoge: uno, la "alteración" en la "composición" del patrimonio; dos la "variación" en el "valor" del patrimonio; y tres, la relación de causalidad entre las circunstancias anteriores, es decir, que la "alteración" se produzca por la "variación" patrimonial».

Por su parte, el art. 20.13 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (redacción Ley 48/1985, de 27 de diciembre), dispone: «Tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio, las adquisiciones que se produzcan a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo, así como en el caso de elementos patrimoniales o rendimientos ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio o en la de este Impuesto, respectivamente, sin perjuicio de lo establecido en el art. 27 de esta Ley»; incrementos que se «imputarán al período impositivo en que se descubran, salvo que se pruebe que se produjeron en otro período, en cuyo caso se imputarán a éste» (artículo 111 del

*Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto).*

A su vez el *artículo 49 de la Ley 18/1981, de 6 de junio*, en términos parecidos señala que «tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo», añadiéndose que los mismos «tendrán la consideración de renta del período impositivo respecto del que se descubran y se integrarán en la base imponible regular».

Pues bien, al señalar, como se ha expresado, el citado *artículo 20.13 de la Ley 44/1.978* que «tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio las adquisiciones que se produzcan a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo», en realidad, como ha señalado la *STS de 18 de enero de 2001* «partía del supuesto de que toda afluencia patrimonial-salvo calificación de exención o no sujeción-constituía renta gravable. Para el supuesto de que la renta que afluía no pudiera encuadrarse en uno de los supuestos de rendimiento (trabajo o capital, actividades empresariales o profesionales), la calificación en el impuesto lo era de incremento de patrimonio. Figura que se erigía en cierre del sistema de sujeción al tributo.

Dentro de esta última categoría citada, existe otro elemento de clausura que trata de evitar que ciertas rentas ocultas al Fisco escapen de tributación, gravándolas cuando se manifiesten o afloran, y que responden al "nomen iuris" de incrementos no justificados de patrimonio, donde se englobarían las adquisiciones que se produzcan a título oneroso, cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados.

El incremento no justificado se considera renta del período en que se descubra, salvo que se pruebe por el contribuyente que se produjo en otro período, en cuyo caso se imputa a éste. El incremento de patrimonio que debe imputarse está constituido por el valor de los bienes o derechos adquiridos y ocultados.

Así pues, resumiendo sus características: la renta que se grava mediante el elemento de cierre descrito es la riqueza que afluye o se incorpora al patrimonio y no el patrimonio mismo; el contribuyente tiene, en todo caso, la posibilidad de enervar la presunción de renta demostrando el origen del patrimonio oculto; además, los incrementos no justificados sólo pueden ser apreciados por la Administración».

En relación con la prueba de 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, que es una consecuencia del propio significado jurídico de las presunciones "iuris tantum", que trasladan al sujeto pasivo la carga de su destrucción, 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 reconocido.

El Tribunal Supremo, igualmente, se ha pronunciado sobre su naturaleza jurídica declarando que dicha figura se encuadra entre las presunciones *iuris tantum*, instituto procesal que libera a la Administración del "onus probandi" sobre la renta gravable y el momento al que dicha renta se debe imputar.

En este sentido se pronuncia la citada jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras en la *STS de 29 de marzo de 1996*, que distingue entre dos momentos en la generación de los incrementos no justificados de patrimonio. Dicha sentencia declara:

«Hay, pues, dos momentos fundamentales en la génesis de los incrementos no justificados de patrimonio, el primero es la ocultación a efectos fiscales de parte o de la totalidad de las rentas obtenidas, este momento es el que la Ley 44/78, de 8 de septiembre (artículos 27.2 y 33.3) y el *Reglamento del Impuesto*, aprobado por el *Real Decreto 2.384/1981, de 3 de agosto* (artículos 90, 117 y 118), ... denominan generación del incremento no justificado de patrimonio, que obviamente consiste en el ahorro paulatino de las rentas ocultadas, ahorro que por supuesto tampoco se declara; y el segundo momento, que es el de exteriorización de dicho ahorro ocultado, mediante su inversión en adquisiciones a título oneroso, que al fin consigue conocer la Administración tributaria, y que por su origen, como hemos explicado, no se hallan fiscalmente justificadas. Por supuesto, el ahorro en fondos líquidos procedente de las rentas ocultadas, si es descubierto o conocido por la Administración Tributaria constituye por sí mismo "exteriorización" de la ocultación cometida, o lo que es lo mismo "incremento no justificado de patrimonio". El artículo 90 del *Reglamento* define perfectamente el hecho base. Dice así:

"Cuando se produzcan adquisiciones a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados por el sujeto pasivo(...)", y añade posteriormente:

"La correlación entre el importe de las adquisiciones a título oneroso y el de la renta y el patrimonio declarados se apreciará por la Administración Tributaria, teniendo en cuenta todas las circunstancias en que tuvieren lugar aquéllas, tales como las adquisiciones en pagos fraccionados, con pago al contado financiado por rentas de diversos años y otras circunstancias que puedan concurrir en las adquisiciones". El hecho base consiste sencillamente en la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas. Este hecho base debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba, sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna.

Probado que existe un incremento no justificado de patrimonio, la Administración no podría normalmente descubrir qué rendimientos o plusvalías de enajenación se habían ocultado, ni tampoco, cuando se produjeron tales ocultaciones, por ello la *Ley deduce de tal hecho base, mediante presunciones legales, dos hechos consecuencia, uno sustantivo y otro temporal.*

El sustantivo aparece regulado en el artículo 90 del *Reglamento* al disponer: "Cuando se produzcan adquisiciones a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados (hecho base) (...), se estimará como incremento patrimonial del sujeto pasivo el valor del bien o derecho adquirido u ocultado (hecho consecuencia), sin perjuicio de lo establecido en los artículos 117 y 118 de este *Reglamento*".

He aquí la primera presunción. Probado el hecho base, el hecho consecuencia presunto es que el valor del incremento patrimonial no justificado, es renta gravable ocultado y, concretamente, no rendimientos, sino incremento patrimonial (componente de la renta).

La segunda presunción resuelve las dificultades probatorias de naturaleza temporal, y contesta la pregunta de "¿cuándo se han ocultado las rentas?". Elart. 118 del Reglamento desarrolla presunción legal con toda claridad:

"Se considerarán rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, a las que se aplicará el tratamiento previsto en el artículo anterior (división por el número de años de obtención o generación con el objeto de que solo influya el cociente en la determinación del tipo progresivo)... los incrementos patrimoniales que resulten de elementos ocultados en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio o, en su caso, de este Impuesto, a que se refiere elart. 90 de este Reglamento. En ambos supuestos, cuando no pueda determinarse el período en que se haya generado dicho incremento patrimonial se tomará el de cinco años».

En el supuesto que nos ocupa cuestiona el recurrente el incremento de patrimonio no justificado determinado por la Inspección, constituido por ingresos en cuentas bancarias por importe de 7.116.594 pts . y que, sin embargo, a juicio del recurrente, encuentra debida justificación. Aduce éste que en relación a los ingresos en la cuenta de Caja Madrid ha podido justificar la mayoría, y que se trata de ingresos que responden a pagos efectuados por la mercantil Avelpa1 S.A. La Sala no puede aceptar tal justificación, por cuanto como ya se ha argumentado anteriormente dicha mercantil es una entidad de transparencia fiscal, participada al 50% por el mismo recurrente y su esposa.

Y en relación a los ingresos efectuados en la cuenta nº NUM000 de la Caja de Arquitectos por importe de 4.200.000 pts, el recurrente ante la Inspección alegó que se trataba de la devolución de un préstamo por parte de la entidad G.V.P. S.A., sin que por el mismo hubiera acreditado la existencia de dicho préstamo ni lo hubiera declarado en su Impuesto sobre el Patrimonio, dándose la circunstancia de que la entidad G.V.P. S.A. pertenece íntegramente a los distintos miembros de su familia.

Sin embargo, en el escrito de demanda, utiliza otro argumento y la actora intenta justificar dicha cantidad, alegando que dicho ingreso responde al pago parcial efectuado por la entidad ViadcoS.A. por los servicios prestados por ella por la dirección de obra de 33 viviendas adosadas en el parque Coimbra de Móstoles así como por el pago de los gastos de desplazamiento en los que incurrió para realizar este proyecto.

Aplicando la doctrina expuesta al caso enjuiciado y partiendo de que el la ley establece una presunción "iuris tantum", en cuanto a la consideración como incrementos no justificados de patrimonio de los ingresos en cuentas bancarias cuyo origen no se justifique adecuadamente, presunción susceptible de prueba en contrario, se desprende, sin dificultad, tal y como expresa la resolución del TEAC, ahora combatida, que el recurrente no ha probado y siguen sin probar el origen de tales ingresos, existiendo contradicciones y explicaciones genéricas de los mismos, ya

que manifiesta que algunos ingresos proceden de devoluciones de préstamos efectuadas a entidades de las que es socio y cuyas pruebas documentales no puede aportar, mientras que la Administración, en el curso de la actuación inspectora, ha dejado constancia de la existencia de ingresos reflejados en las citadas cuentas bancarias que no guardan correlación con los ingresos declarados, por lo que, partiendo, como se ha expuesto anteriormente, que en relación a los incrementos no justificados de patrimonio el legislador ha aplicado 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 mismas no son ciertas, se desprende, sin dificultad, que el hoy impugnante en forma alguna ha acreditado, y sigue sin hacerlo, el origen de los referidos ingresos bancarios que integran el incremento de patrimonio no justificado que ha sido regularizado por la Inspección.

En virtud de lo expuesto, siendo la carga de la prueba a cargo del recurrente y, ante la ausencia de prueba fehaciente alguna por su parte tendente a justificar el origen de los referidos ingresos en las cuentas bancarias, procede desestimar la demanda en este punto confirmando los incrementos de patrimonio atribuidos por la Inspección".>>

**SEGUNDO.-** El recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, *Título IV (arts. 96 a 99)* de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. "Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aún pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción otras de Tribunales homólogos o con otras del *Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir*" (S. 15-7-2003).

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relaciones de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia(*art. 97*).

Por ello, como señala la *sentencia de 20 de abril de 2004*, "la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta".

Sobre el alcance de la exigencia o carga procesal impuesta al recurrente de reflejar en el escrito de interposición la relación precisa y circunstanciada de las referidas identidades, se pronuncia la *sentencia de 3 de marzo de 2005*, señalando que "Como decían muy expresivamente las *sentencias de 29 de septiembre de 2003 (recurso núm. 312/2002)* y *10 de febrero de 2004 (recurso núm. 25/2003)*, no es la primera vez que nuestra Sala ha tenido ocasión de comprobar que quienes hacen uso de este recurso de casación excepcional centran su discurso casi exclusivamente en la demostración de que la doctrina de la sentencia impugnada está en contradicción con las sentencias de contraste y prestan, en cambio, muy escasa e incluso ninguna atención a los requisitos de identidad sustanciales entre hechos, fundamentos de una y otra sentencia(*art. 96.1 de la L.J.C.A.*).

Y el *art. 97.1* dispone imperativamente que el recurso de casación para la unificación de doctrina se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida. Y es que, precisamente porque ésta modalidad de recurso de casación es un recurso contra sentencias no susceptibles de recurso de casación ordinario y cuya cuantía sea superior a tres millones de pesetas (*art. 96.3*), ha de ponerse particular cuidado en razonar que esos presupuestos efectivamente se dan en el caso que se somete al Tribunal de casación.

Queremos decir con esto que, al conocer de este tipo de recursos, nuestra Sala tiene que empezar por determinar si existe igualdad sustancial entre los hechos, fundamentos y pretensiones(*art. 96.1*), para lo cual el Letrado de la parte recurrente ha de poner un exquisito cuidado en razonar, de forma "precisa y circunstanciada", que se den las tres clases de identidades sustanciales que exige ese precepto: en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones. Y esa argumentación demostrativa ha de someterla el Letrado a la Sala en su escrito de interposición del recurso(*art. 97.1*), sin que basten meras afirmaciones genéricas de que esos presupuestos concurren en el caso. Y es éste Tribunal el que luego, y a la vista de esos razonamientos y de las sentencias de contraste que, testimoniadas con expresión de su firmeza, se acompañen, decidirá si, tal como dice la parte recurrente, se dan esas identidades en cuyo caso pasará a analizar si hay o no contradicción en la

doctrina.

En resumen, en el recurso de casación para la unificación de doctrina es tan importante razonar con precisión las identidades cuya concurrencia exigen los *arts. 96.1 y 97.1*(presupuestos de admisión) como la identidad de doctrina (cuestión de fondo). Sin la concurrencia de esas identidades sustanciales en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones no hay lugar a entrar a analizar el problema de fondo, o sea, la contradicción de doctrina. Y ésta doble exigencia vincula en primer lugar al Letrado de la parte recurrente, sin que éste Tribunal pueda suplir lo no hecho por aquél, y ello porque el principio de la tutela judicial efectiva protege tanto a la parte que recurre como a la que se opone".

En el mismo sentido las *sentencias de 21 y 28 de febrero y 23 de mayo de 2005*.

**TERCERO.-** Aporta el recurrente en relación con la primera de las cuestiones enunciadas diversas sentencias de contraste: una de la *Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2002*, y cuatro de la *Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de fechas respectivamente 5 de mayo de 2003, 26 de diciembre de 2003, 27 de diciembre de 2004 y 11 de marzo de 2005*. La presentación de estas últimas cuatro sentencias como de contraste es perfectamente posible, al no existir precepto alguno que impida que la comparación se haga con las que emitan estos Tribunales, aunque sea la Audiencia Nacional la que haya dictado la sentencia recurrida (*Sentencias de fechas 20 de diciembre de 2004, 12 de julio de 2007 y 18 de junio de 2008*, entre otras).

En términos generales, en dichas sentencias se recoge la doctrina de que el plazo previsto en el *artículo 49.2.j) del Real Decreto 1930/1998*, era aplicable tanto en el caso de que el actuario hubiera mencionado o no en el acta que no hay motivos para proceder a la apertura del procedimiento sancionador.

Este aspecto del recurso debe estimarse pues la doctrina recogida en las sentencias de contraste es la mantenida por esta Sala en jurisprudencia constante, expresada en las *sentencias de 16 de octubre de 2008 y 10 de noviembre de 2009*. En esta última se expuso lo siguiente:

<<"Como tuvo ocasión de declarar esta Sala, en su *sentencia de 16 de octubre de 2008, casación núm. 8525/04*, el plazo perentorio del *artículo 49.2 j) del Reglamento* es aplicable con independencia de que el actuario hubiese hecho mención o no en el acta la pertinencia de iniciar un expediente sancionador contra el obligado tributario, rechazando de manera expresa que cuando se guardara silencio sobre el particular la decisión de abrir el expediente sancionador pudiera dilatarse hasta el transcurso del plazo de cuatro años de prescripción, porque todo ello supondría prolongar la incertidumbre del contribuyente y reforzar la autonomía del poder público para actuar en un campo en el que están comprometidos los derechos y garantías del *art. 24.2* de la Constitución apartándose, además, de la finalidad de fortalecer la seguridad jurídica de los obligados tributarios y conseguir una mayor celeridad en las resoluciones de la Administración Tributaria, que es lo que persiguió el legislador, al establecer en su *art. 34.2* un plazo máximo de resolución del expediente sancionador de seis meses".>>

Siendo, en el caso presente, el acta de disconformidad de fecha 14 de septiembre de 1998, el expediente sancionador se inicia el 23 de febrero de 1999, es decir, transcurrido el mes a que se refiere el *artículo 60.4 del RGIT*. Procede, en consecuencia decretar la nulidad de la sanción con devolución, en su caso, de las cantidades entregadas, más los intereses legales que correspondan.

**CUARTO.-** En relación con la segunda de las cuestiones mencionadas, aporta el recurrente como sentencias de contraste las de la Sala de lo contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1996 y de la misma *Sala de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 2001*.

La primera de ellas señala en su fundamento jurídico tercero que:

<<"El instrumento jurídico utilizado por la *Ley 44/1978, de 8 de Septiembre*, y también por la *Ley 16 de Diciembre de 1954*, ha sido el de las presunciones legales.

En una situación probatoria normal, la exteriorización de un incremento patrimonial no justificado con la renta declarada, sería siempre un indicio razonable de que se había producido previamente una ocultación de rentas, pero a la Administración Tributaria le sería muy difícil probar fehacientemente tal ocultación, es decir los rendimientos concretos o plusvalías de enajenación ocultados o las adquisiciones a título gratuito, también ocultadas, y no digamos nada, probar el ejercicio o ejercicios en que se produjeron tales ocultaciones.

La *Ley 44/1978, de 8 de Septiembre*, salió al paso de estas dificultades, modificando el "onus probandi", liberando a la Administración Tributaria de la carga de la prueba, mediante dos presunciones legales "iuris tantum", que operan sobre el mismo hecho base.

El *artículo 90 del Reglamento* define perfectamente el hecho base. Dice así: "Cuando se produzcan adquisiciones a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados por el sujeto pasivo (...)" y añade posteriormente: "La correlación entre el importe de las adquisiciones a título oneroso y el de la renta y el patrimonio declarados se apreciará por la Administración Tributaria, teniendo en cuenta todas las circunstancias en que tuvieron lugar aquéllas, tales como las adquisiciones en pagos fraccionados, con pago al contado financiado con rentas de diversos años y otras circunstancias que puedan concurrir en las adquisiciones". El hecho base consiste sencillamente en la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas. Este hecho base debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba, sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna.

Probado que existe un incremento no justificado de patrimonio, la Administración no podría normalmente descubrir qué rendimientos o plusvalías de enajenación se habían ocultado, ni tampoco, cuándo se produjeron tales ocultaciones, por ello la *Ley deduce de tal hecho base, mediante presunciones legales, dos hechos consecuencia, un osustantivo y otro temporal*.

El sustantivo aparece regulado en el *artículo 90 del Reglamento* al disponer: "Cuando se produzcan adquisiciones a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados (hecho base) (...), se estimará

como incremento patrimonial del sujeto pasivo el valor del bien o derecho adquirido u ocultado (hecho consecuencia), sin perjuicio de lo establecido en los *artículos 117 y 118 de este Reglamento*".

He aquí la primera presunción. Probado el hecho base, el hecho consecuencia presunto es que el valor del incremento patrimonial no justificado, es renta gravable ocultado y, concretamente, no rendimientos, sino incremento patrimonial (componente de la renta).

La segunda presunción resuelve las dificultades probatorias de naturaleza temporal, y contesta la pregunta de ¿cuándo se han ocultado las rentas?. El *artículo 118 del Reglamento* desarrolla la presunción legal, con toda claridad: "Se considerarán rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, a las que se aplicará el tratamiento previsto en el artículo anterior (división por el número de año de obtención o generación con objeto de que solo influya el cociente en la determinación del tipo progresivo) :...b) Los incrementos patrimoniales que resulten de elementos ocultados en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio o, en su caso, de este Impuesto, a que se refiere el *artículo 90 de este Reglamento*. En ambos supuestos, cuando no pueda determinarse el período en que se haya generado dicho incremento patrimonial se tomará el de cinco años".

Del expediente administrativo se deduce, sin género de dudas, que la Administración Tributaria solo conocía que D. Nemesio había incrementado su patrimonio, sin la debida justificación, por importe de 1.004.200 pts, en el ejercicio 1981 (exteriorización del incremento de patrimonio no justificado), y que, en cambio no llegó a conocer qué rendimientos concretos u otros componentes de la renta habían sido ocultados, y, por supuesto, en qué ejercicios se habían producido las ocultaciones (generación del incremento de patrimonio), por lo que D. Nemesio tenía derecho a que se le aplicara el tratamiento de las rentas irregulares, previsto en el *artículo 117 del Reglamento*".>>

La segunda expresa en su fundamento jurídico tercero que:

<<"en el enjuiciamiento de la justificación o no-justificación de un incremento de patrimonio, el hecho base consiste sencillamente en la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas que debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba, sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna (S. TS 29- 3-1996), y dentro de ello el estimar que la Inspección no ha comprobado la íntegra situación patrimonial del sujeto pasivo supone negar la mayor, la existencia del incremento de patrimonio, que conduciría necesariamente a la estimación del recurso con anulación de la liquidación y sin olvidar que la anulación de un acto administrativo no significa, en absoluto, que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, siempre que no haya prescrito el derecho, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados".>>

El recurso debe ser desestimado pues no existe contradicción entre la sentencia impugnada y las de contraste. En efecto, en la sentencia impugnada se recoge correctamente la doctrina sustentada en la *sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1996*, que incluso cita expresamente esta última sentencia, y que no es otra que la de que a la Administración le corresponde probar el incremento patrimonial, a partir del cual se presume que no está justificado, correspondiendo al

sujeto destruir esta presunción "iuris tantum" con prueba en contrario. A partir de este presupuesto jurídico, las dos sentencias comparadas parten de hechos diferentes, pues mientras la del Tribunal Supremo se refiere al momento o período de generación del incremento de patrimonio, en un supuesto en que la Administración Tributaria, aunque conocía que el sujeto pasivo había incrementado su patrimonio sin la debida justificación, sin embargo no llegó a conocer que rendimientos concretos u otros componentes de la renta habían sido ocultados, y, por supuesto, en que ejercicios se habían producido las ocultaciones, mientras que en el caso actual se trata de ingresos en cuentas bancarias que a juicio del recurrente encontraban justificación, y que la Sala no acepta, bien porque en relación con ciertos pagos, fueron efectuados a una entidad en régimen de transparencia fiscal, participada al 50% por el recurrente y su esposa, y con respecto a otros porque la referencia al pago de un préstamo a otra mercantil, porque no se acredita dicho préstamo, ni lo ha declarado en su Impuesto sobre el Patrimonio, y porque dicha entidad pertenece íntegramente a los distintos miembros de la familia.

Por su parte, la *sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 2001* también recoge la doctrina de esta Sala expresada en la *sentencia de 29 de marzo de 1996a* la que se remite explícitamente, por lo que tampoco se observa contradicción alguna que permita basar el recurso de casación para la unificación de doctrina. Lo que se dice en la sentencia de contraste es que la Administración ha incumplido su deber de demostrar el incremento patrimonial y por esto se estima el recurso, lo cual esta en la línea expresada en la jurisprudencia citada y en la sentencia impugnada, de que incumbe a la Administración demostrar el incremento; lo único que ocurre es que en el caso actual esa demostración se ha hecho, lo que no ha ocurrido en el supuesto de la sentencia de contraste. Por lo demás, son casos diferentes, ya que la sentencia ahora recurrida se refiere a ingreso en cuentas bancarias, mientras que en el que se compara se trata de cesiones de crédito en el BBV.

Debe, por tanto desestimarse este motivo del recurso, tanto por no existir doctrinas discrepantes entre los casos comparados, como por referirse a hechos diferentes, por lo que falta el presupuesto a que se refiere el *artículo 96 de la ley* jurisdiccional.

**QUINTO.-** En atención a los razonamientos expuestos, procede estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el recurrente y, por lo tanto, estimar en parte el recurso contencioso-administrativo instado ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Sin expresa condena en las costas de esta casación, debiendo cada parte satisfacer las suyas en cuanto a las de la instancia.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

## **FALLO**

Que declaramos haber lugar y, por lo tanto, ESTIMAMOS el presente recurso de casación para la unificación de doctrina nº 399/2005, interpuesto por Don Ceferino , contra la *sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 14 de julio de 2005, sentencia que revocamos, y debemos ESTIMAR EN PARTE el recurso contencioso administrativo nº 1208/20021*, declarando la nulidad por su disconformidad a Derecho

del acto impugnado en relación con la sanción, que se deja sin efecto, debiendo devolverse al recurrente, en su caso, las cantidades ingresadas, con los intereses legales procedentes; sin expresa condena en las costas de esta casación, debiendo cada parte satisfacer las suyas en cuanto a las de la instancia.