

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066643

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Santa Cruz de Tenerife)**

Sentencia 460/2016, de 7 de octubre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 137/2015

**SUMARIO:**

**Comprobación de valores al margen del ITP y AJD e ISD. IP.** Examinada la relación establecida por la Inspección entre lo manifestado por el interesado y la información obtenida en las actuaciones de comprobación seguidas con la empresa constructora, la Sala aprecia que la valoración conjunta de los documentos aportados al expediente efectuada por la Inspección, que no ha sido desvirtuada por el obligado tributario, conducen a una misma y única conclusión, esto es, que el importe abonado por el interesado por la construcción de la vivienda en el ejercicio 2007 es superior al justificado y declarado por este, por lo cual el valor patrimonial del inmueble en construcción tenido en cuenta para regularizar la base imponible del IP se ajusta a lo establecido en el art. 10.2 Ley IP. La Administración no está obligada a aplicar los medios de comprobación de valores previstos en el art. 57 de la LGT para determinar el verdadero valor de la vivienda unifamiliar, pues tratándose de un inmueble en construcción, lo que procede es determinar su valor conforme al art. 10.2 Ley IP, es decir, atendiendo a las cantidades efectivamente satisfechas en la construcción, que es lo que la Inspección ha determinado en el presente caso mediante inferencia. **Medios de prueba. Presunciones. Incrementos no justificados de patrimonio.** Como sostiene la parte actora, la prueba de presunciones no es en este caso admisible, pero no por la insuficiencia de los indicios o porque se base en simples opiniones o conjeturas, sino porque la prueba de presunciones no puede emplearse para acreditar el hecho base de la presunción legal *iuris tantum* del art. 39 Ley IRPF. En conclusión, la calificación de la existencia de una ganancia patrimonial no justificada efectuada por el órgano inspector no se ajusta a Derecho, porque la misma no puede derivarse de la aplicación de una prueba presuntiva ni el hecho base de la presunción legal puede acreditarse mediante otra presunción, lo que lleva a esta Sala a apreciar que en el presente caso la ganancia patrimonial no justificada imputada al obligado tributario, en el modo en que lo ha sido en las actuaciones administrativas objeto de examen, no puede entenderse acreditada. Ello determina la anulación del acto de liquidación y en su consecuencia, la de las resoluciones sancionadoras dimanantes del mismo.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 101, 108, 150, 184 y 191.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 104.

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 10.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 39.

**PONENTE:***Doña Adriana Fabiola Martín Cáceres.*

Magistrados:

Don PEDRO MANUEL HERNANDEZ CORDOBES

Don MARIA DEL PILAR ALONSO SOTORRIO

Don ADRIANA FABIOLA MARTIN CACERES

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza San Francisco nº 15

Santa Cruz de Tenerife

Teléfono: 922 479 385

Fax.: 922 479 424

Email: s1contadm.tfe@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000137/2015

NIG: 3803833320150000208

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000460/2016

Intervención: Interviniente: Procurador:

Demandante Edemiro MARIA RENATA MARTIN VEDDER

Demandado TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

Codemandado CONSEJERÍA DE HACIENDA

**SENTENCIA**

Ilmo. Sr. Presidente

D. Pedro Hernández Cordobés

Ilmas. Sras. Magistradas

Dña. María del Pilar Alonso Sotorrío

Dña. Adriana Fabiola Martín Cáceres (Ponente)

En Santa Cruz de Tenerife, a 7 de octubre de 2016, visto por esta Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, integrada por los Señores Magistrados anotados al margen, el recurso contencioso-administrativo seguido con el nº 137/2015, interpuesto por D. Edemiro representado por la Procuradora Dña. María Renata Martín Wedder y dirigido por el Letrado D. Pablo Tejedor Jorge, habiendo sido parte como Administración demandada el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y en su representación y defensa el Abogado del Estado y como codemandada la Comunidad Autónoma de Canarias y en su representación y defensa la Letrada de sus Servicios Jurídicos. Siendo Ponente la Ilma. Sra. Dña. Adriana Fabiola Martín Cáceres, se ha dictado la presente sentencia con base en los siguientes

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Por Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, de 27 de marzo de 2015, se desestimaron las reclamaciones nº NUM000 y acumuladas nº NUM001 y nº NUM002 promovidas contra las liquidaciones giradas por el Inspector Jefe de Tributos de la Administración Tributaria Canaria en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio de 2005, 2006 y 2007 por importe total de 4.414,25€ intereses de demora incluidos; se desestimaron las reclamaciones nº NUM003 y desglosada nº NUM004 y se estimaron parcialmente la nº NUM005 y desglosada nº NUM006 promovidas contra las liquidaciones practicadas por la Inspección de Tributos de la AEAT en concepto de IRPF ejercicios 2005 y 2006 y contra las resoluciones sancionadoras dictadas como consecuencia de las anteriores actuaciones, por importe de total de 105.968,41€ intereses de demora incluidos y de 105.574,68€, respectivamente y, finalmente, se desestimaron las reclamaciones nº NUM007 y desglosada nº NUM008 y se estimaron parcialmente la nº NUM009 y desglosada NUM010 promovidas contra la liquidación practicada por la Inspección de Tributos de la AEAT en concepto de IRPF ejercicios 2007 y 2008 así como contra las sanciones impuestas como consecuencia de las mismas, por importes de 258.970,17€, intereses de demora incluidos y de 285.078,66€, respectivamente.

La representación de la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo, formalizando demanda con la solicitud de que se dicte sentencia por la que se anulen las resoluciones recurridas y se condene en costas a la Administración demandada.

La representación procesal de la Administración demandada se opuso a la pretensión de la actora e interesó una sentencia por la que se desestime el recurso, por ajustarse a Derecho el acto a que se refiere.

La representación procesal de la Administración codemandada se opuso a la demanda solicitando una sentencia por la que se desestime el recurso, por ajustarse a Derecho el acto impugnado y se condene en costas a la parte actora.

### **Segundo.**

Practicada la prueba propuesta, se acordó el trámite de conclusiones que fue evacuado por las partes, y señalado el día y la hora para la votación y fallo, tuvo lugar la reunión del Tribunal en el designado al efecto.

### **Tercero.**

Aparecen observadas las formalidades de tramitación.

Vistos los preceptos legales citados por las partes y los que son de general aplicación.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

La resolución dictada en las reclamaciones económico-administrativas nº NUM000 y acumuladas nº NUM001 y nº NUM002 confirmó la liquidación girada por el Inspector Jefe de Tributos de la Administración Tributaria Canaria en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio de 2005, 2006 y 2007, derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Inspección de Tributos de la AEAT cerca del ahora recurrente. En dichas actuaciones, señala la resolución recurrida, basándose en la prueba por presunciones, el órgano inspector consideró acreditada, en relación con una vivienda en fase de construcción por encargo del obligado tributario y su esposa, la existencia de importes satisfechos a la empresa constructora, es decir, invertidos en la construcción, que no se consignaron en las autoliquidaciones del impuesto como valor patrimonial de la misma. El órgano revisor apreció que el conjunto de los documentos incorporados al expediente - tanto los aportados por el obligado tributario como los obtenidos del procedimiento de comprobación seguido frente a la empresa constructora-, sometidos a contraste y valorados conjuntamente de conformidad con las reglas de la sana crítica, considerando que no se han desvirtuado por el interesado, llevan a la conclusión de que el importe abonado por el interesado a la constructora es superior al justificado por este, y con ello las cantidades invertidas en su construcción, lo que justifica la elevación de las bases imponibles del Impuesto efectuada en la regularización.

La resolución dictada en las reclamaciones económico-administrativas nº NUM003 y desglosada nº NUM004 y acumuladas nº NUM005 y desglosada nº NUM006 confirmó la liquidación practicada por la Inspección de Tributos en concepto de IRPF ejercicios 2005 y 2006 y estimó parcialmente las dirigidas contra las sanciones impuestas. En cuanto a la primera, consideró ajustada a Derecho la calificación de la existencia de una ganancia patrimonial no justificada efectuada por el órgano inspector, para el que había quedado acreditado, en relación con la construcción de la vivienda referida en el párrafo anterior, la existencia de importes satisfechos en los ejercicios objeto de comprobación por parte del obligado tributario a la constructora cuyo origen no se justificó. En suma, el órgano revisor apreció que del conjunto de los documentos incorporados al expediente, valorados conjuntamente de conformidad con las reglas de la sana crítica; considerando especialmente que estos no se han desvirtuado ni el interesado ha ofrecido una explicación razonable de las numerosas contradicciones en que incurrió, se infiere que el importe abonado por el interesado a la constructora en los ejercicios objeto de comprobación es superior al justificado por éste y que, al no haberse justificado el origen de la renta con la que se realizaron los pagos ni haberse vinculado con ninguna fuente de renta, es ajustada a Derecho la calificación como ganancia patrimonial no justificada. Por lo que se refiere a la sanción impuesta, el órgano revisor consideró que la resolución sancionadora contiene la descripción de la acción típica, una motivación específica de la culpabilidad y las pruebas de las que se infiere. Sin embargo atendiendo a que la ganancia patrimonial no justificada que es la base de la regularización no se ha vinculado con la actividad económica ni se ha determinado un aumento de los ingresos por este concepto, ni por parte de la Inspección se ha puesto de manifiesto la llevanza incorrecta de libros y registros, no se dan los supuestos requeridos en el artículo 191.4 y 184.3 de la LGT para calificar la sanción de muy grave, y dado que no se desvirtuó la concurrencia de la ocultación observada por la Inspección, es por lo que recalifica la sanción impuesta como grave, estimando en este punto las reclamaciones interpuestas contra las sanciones.

La resolución dictada en las reclamaciones económico-administrativas nº NUM007 y desglosada nº NUM008 y acumuladas nº NUM009 y desglosada NUM010 confirmó la liquidación practicada por la Inspección de Tributos en concepto de IRPF ejercicios 2007 y 2008 y estimó parcialmente las dirigidas contra las sanciones impuestas con sustento en los mismos fundamentos a que se ha hecho referencia en el párrafo anterior.

## Segundo.

La representación procesal de la parte actora sustenta su demanda alegando, en primer lugar, la prescripción de los ejercicios 2005 y 2006 al considerar que la imputación de 62 días de dilación del procedimiento inspector por aportación incompleta de documentación no se ajusta a las exigencias de motivación, y porque no se aclara por la Inspección la documentación que no se aportó y su trascendencia para la resolución del procedimiento. En segundo lugar aduce falta de prueba de la ganancia patrimonial no justificada, ya que, según sostiene, la aportada para enervar la presunción de certeza de las declaraciones del IRPF e IP, establecida en el artículo 108.4 de la LGT es manifiestamente insuficiente y porque la Inspección, para discutir el valor de la obra nueva declarada en la escritura pública, debió acudir a los medios de comprobación de valores previstos en el artículo 57 de la LGT. Relacionándolo con lo anterior, añade que la Administración se ha apartado del principio de legalidad y ha cimentado las liquidaciones en intuiciones, suposiciones y juicios de valor, y que la prueba indiciaria, limitada a los documentos recabados a la entidad constructora, peca de partidismo y subjetividad. En suma, considera que la prueba de presunciones no es admisible por insuficiente, al fundarse en simples opiniones y conjeturas de la Inspectora actuaria y del TEAR. En tercer lugar, sostiene que aun reconociendo a efectos dialécticos que los pagos intuidos por la Administración fuesen ciertos, tampoco se trata de una ganancia patrimonial no justificada porque de las declaraciones del IRPF e IP en los ejercicios comprobados se infiere la existencia de rentas más que suficientes para afrontar los referidos pagos. Señala que el hecho constitutivo de la regularización no descansa en los pagos en efectivo sino en la existencia de rentas ocultas y no declaradas con las que tendría que haber realizado esos pagos a la constructora, por lo que la Administración debió acreditar que esos elementos patrimoniales ocultos no estaban declarados, deber que fue incumplido por la Administración. Finalmente, por lo que se refiere a los expedientes sancionadores, mantiene la improcedencia de los mismos porque la presunción de ganancia patrimonial no declarada es manifiestamente insuficiente para sancionar la conducta de la actora y por la falta de motivación del elemento de la culpabilidad en los acuerdos sancionadores.

La representación procesal de la Administración demandada se opone a la demanda alegando, en relación con la prescripción, que la documentación requerida cuyo retraso en la aportación se imputa como dilación del procedimiento estaba totalmente relacionada con el núcleo de la comprobación, refiriéndose particularmente a la

falta de aportación de los medios de pago relativos a la entidad constructora por los servicios de construcción prestados al obligado tributario, que a 10 de agosto de 2010 todavía no se habían aportado. Sobre la ganancia patrimonial no justificada, considera que al haberse inferido que el importe abonado por el interesado a la constructora en los ejercicios objeto de comprobación es superior al justificado por éste, y no justificarse tampoco el origen de la renta con la que se realizan los pagos ni su vinculación con ninguna fuente de renta, es ajustada a derecho la calificación de ganancia patrimonial no justificada. Por otro lado, rechaza el razonamiento de la parte actora según el cual no hay ganancia patrimonial si la renta descubierta encaja cuantitativamente en la renta obtenida y declarada, considerando, por el contrario, que la renta declarada pudo emplearse en otras adquisiciones o inversiones y ser en cambio la renta no declarada la que se empleó en la vivienda, por lo que la parte actora debía probar no solo el encaje sin más, sino el origen. Concluye afirmando que es el obligado tributario quien debe acreditar que la ganancia es renta declarada en cuanto es la Administración tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de los hechos base, que no han sido desvirtuados. En cuanto a las sanciones impuestas, afirma que la existencia del elemento intencional o culpabilidad consta debidamente apreciada en el expediente, partiendo de la prueba de que el precio pagado por la construcción de la vivienda es superior al declarado en la escritura de obra nueva y que esa cifra no se corresponde con la renta declarada.

La representación procesal de la Administración codemandada sustenta su oposición a la demanda, en lo que a la liquidación del Impuesto del Patrimonio se refiere, en los fundamentos de la resolución recurrida, a los que se remite y da por reproducidos así como al escrito del Abogado del Estado, en atención a que ningún vicio se invoca en la demanda en la actuación de la Administración Tributaria Canaria.

### Tercero.

En el análisis sobre la conformidad a Derecho de las resoluciones recurridas es necesario examinar en primer lugar si se ha producido la prescripción de los ejercicios 2005 y 2006 invocada por la parte actora. A tal fin debe tenerse en cuenta que el inicio de las actuaciones de comprobación por los conceptos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, períodos 2005 a 2008, así como del Impuesto del Patrimonio, períodos 2005 a 2007, se notificó con fecha 14 de mayo de 2010; que los actos de liquidación correspondientes, tanto a los ejercicios 2005 y 2006 como a los ejercicios 2007 y 2008 del IRPF se notificaron el 14 de julio de 2011; que el acto de liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2005 a 2007 se notificó el 4 de agosto de 2011, y que la Inspección imputó al obligado tributario una dilación del procedimiento por un total de 90 días, de los que 28 se deben a solicitudes de aplazamiento y los 62 restantes se derivan del retraso en la aportación de documentación. La discrepancia de la parte actora radica en estos 62 días de retraso que se le imputan y que son determinantes para apreciar si se ha producido o no la prescripción de los ejercicios 2005 y 2006. Al respecto debe partirse de la justificación contenida en el acto de liquidación sobre la dilación imputada al obligado tributario. En este, reproduciendo el informe de disconformidad, se señala que "en el cómputo del plazo de duración debe atenderse a las siguientes circunstancias", recogiendo a continuación un cuadro en el que, por lo que se refiere en concreto a la citada dilación, se expresa, bajo la columna con título "Motivo de dilación/interrupción" la leyenda "documentación pendiente/aportada"; en una segunda columna, bajo el título "Fecha de inicio", la de 16/06/2010, y en una tercera columna, bajo el título "Fecha fin" se consigna la de 17/08/2010, indicándose, en la última columna el número de días de dilación imputado, esto es, 62 días. Del examen de la comunicación de inicio de las actuaciones y de las diligencias extendidas con posterioridad se infiere, por las fechas de inicio y fin mencionadas, que la documentación cuya aportación retrasada se imputa como dilación puede referirse a las escrituras públicas de adquisición, transmisión y declaración de obra nueva de los bienes inmuebles en los períodos objeto de comprobación, que se solicitó -junto con otros documentos- en la comunicación de inicio de las actuaciones y cuya aportación, según consta en la diligencia extendida con fecha 15 de junio de 2010, no se produjo, con lo cual se computa como fecha inicial de dicho retraso el 16 de junio de 2010. Interesa subrayar, a los efectos que luego se indicarán, que en esta diligencia de 15 de junio se solicitó al obligado tributario copia de la escritura de obra nueva terminada de 19 de junio de 2008 relativa a la vivienda unifamiliar situada en la CALLE000, Las Américas, así como copia del contrato firmado con la entidad constructora, copia de todas las certificaciones de obra de dicha construcción y justificación documental de los medios de pago; documentación toda ella cuyo interés radica en que la regularización de la situación tributaria del obligado tributario por el IRPF y el IP se deriva precisamente de las cantidades que según la Inspección se abonaron realmente por la construcción de dicho inmueble. En esta diligencia de 15 de junio de 2010 no se fijó plazo para la aportación de la documentación solicitada y ante su no aportación en la comparecencia de

10 de agosto de 2010 se vuelve a solicitar, nuevamente sin fijación de plazo para su presentación. En cuanto a la fecha de 17 de agosto de 2010, en la diligencia extendida con fecha 19 de noviembre de 2010, la Inspección indica que el citado día 17 de agosto anterior el obligado tributario aportó copia de la escritura pública de 26 de enero de 2000 solicitada el 10 de agosto de 2010 -escritura referida a la adquisición de la parcela de terreno en la que después se construyó la citada vivienda- así como copia de cuatro talones pagados a la empresa constructora. Pues bien, al hecho de que en el acuerdo de liquidación no se contiene indicación alguna de la documentación cuya aportación retrasada -o no aportada- se ha considerado dilación imputable, debe añadirse, por un lado, respecto de las escrituras públicas de adquisición, transmisión y declaración de obra nueva de los períodos objeto de comprobación no aportada el 15 de junio de 2010, que no puede deducirse de las mismas, siquiera implícitamente, su carácter necesario para el desarrollo de las tareas inspectoras, sobre todo teniendo en cuenta que tras dicha diligencia se practicaron otras, concretamente la de 1 de julio de 2010, en la que el obligado tributario aportó la escritura pública de declaración de obra nueva de la vivienda unifamiliar determinante de la regularización. Por otro lado, en cuanto a la justificación documental de los medios de pago, de cuya aportación, con fecha 17 de agosto, puede inferirse que es la razón de que se imputen esos 62 días de dilación, hay que reparar en que en la diligencia de 15 de junio de 2010 la Inspección no fijó plazo alguno para su aportación, y según establece el artículo 104 a) del RD 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección la dilación ha de computarse desde el día siguiente al fin del plazo concedido para la atención del requerimiento, lo que impide considerar correcta la fijación de la dilación a partir del día siguiente al que se solicitó su aportación, esto es, el día 16 de junio de 2010. Es por ello de aplicación al presente caso la doctrina consolidada del Tribunal Supremo, que, corrigiendo el automatismo con el que se anuda el efecto de la prolongación del plazo de resolución al retraso o a la no aportación de documentación por parte del obligado tributario, ha rechazado en Sentencias como la de 25 de septiembre de 2015, que todo retraso en el cumplimiento de un requerimiento por parte del órgano actuante conlleve, sin más, una dilación imputable al contribuyente, declarando que dicho retraso "sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando esta situación impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, lo que deberá ser motivado"; criterio este reiterado en Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011, 13 de julio de 2012, 14 de octubre de 2013 y 30 de mayo de 2014, entre otras muchas. Debe añadirse que la fijación de plazo para la aportación de la documentación es requisito inexcusable para imputar dilaciones del procedimiento al obligado tributario, según se desprende claramente de la norma reglamentaria y se ha precisado en numerosos pronunciamientos como la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de enero de 2012 que resume el criterio mantenido en la materia. Por lo expuesto, debe excluirse del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras los 62 días de dilación imputada al obligado tributario. Ello significa que computados los 28 días de dilación por solicitudes de aplazamientos de las comparecencias, el plazo para la finalización de las actuaciones inspectoras se prolongó hasta el 11 de junio de 2011, con lo cual, habiéndose notificado los actos de liquidación por el IRPF y el IP los días 14 de julio y 4 de agosto de 2011 respectivamente, las actuaciones inspectoras se extendieron más allá del referido plazo, siguiéndose de ello, conforme a lo establecido en el artículo 150 de la LGT, en su redacción aplicable al caso de autos, la anulación del efecto interruptivo derivado del inicio de actuaciones. Tal circunstancia trae como consecuencia la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IRPF y el IP correspondiente a los períodos de 2005 y 2006, ya que, anulado aquel efecto interruptivo, ha de retomarse el plazo de prescripción inicial, cuya conclusión tuvo lugar el 1 de julio de 2010 y el 4 de julio de 2011, respectivamente.

Apreciada por esta Sala la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria del IRPF y del IP de los ejercicios 2005 y 2006, que comporta la anulación de las liquidaciones giradas por dichos períodos y de las resoluciones sancionadoras dimanantes de ellas resta examinar la conformidad a Derecho de las liquidaciones derivadas de la regularización correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008, lo que debe hacerse separadamente respecto al IP -del año 2007- y al IRPF.

#### Cuarto.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Patrimonio, debe anticiparse que el escrito de demanda no contiene alegación expresa contra la resolución recurrida que confirmó la liquidación practicada. No obstante, el alegato contrario a tal liquidación se encuentra implícito en la oposición formulada contra la calificación de la existencia de una ganancia patrimonial no justificada a efectos del IRPF, dado que la regularización de ambos impuestos trae causa de haber considerado la Administración acreditado que se realizaron pagos por la construcción de una vivienda unifamiliar situada en la CALLE000, Las Américas, propiedad del aquí recurrente y de su esposa,

por importes superiores a los declarados. Por otro lado, se advierte que el acta de disconformidad extendida por la Inspección, a la que se remite el acta de liquidación dictado por la Administración Tributaria Canaria, ha inducido en cierto modo el alegato de la demanda, ya que en dicha acta -página 19- el Inspector actuario concluye afirmando la existencia de una ganancia patrimonial no justificada, lo que resulta improcedente en la documentación de las actuaciones dirigidas a la regularización del Impuesto sobre el Patrimonio; ello sin perjuicio de las consecuencias que el aumento de la base imponible de este impuesto proyecte en el IRPF. El reproche de la demanda hacia al acta de liquidación por este concepto se centra, pues en la discrepancia respecto al precio real pagado por el obligado tributario y su esposa por la construcción de la citada vivienda habitual. El Inspector Jefe de la Administración Tributaria Canaria sustenta dicho acta de liquidación en los fundamentos contenidos en el acta de disconformidad, a los que se remite. En ella, el Inspector actuario señala: "Los hechos comprobados ponen de manifiesto una constante y reiterada resistencia en negar la evidencia del coste de la vivienda construida incurriendo en contradicciones y en afirmaciones insostenibles, cuando existen una serie de indicios que prueban, a nuestro juicio, la existencia de un coste superior al declarado, al parecer, abonado en efectivo a la entidad constructora" (página 20 del acta de disconformidad). Tal convicción se extrae de una serie de documentos obtenidos en la comprobación seguida cerca de la empresa constructora de la citada vivienda. Así, respecto del valor de la vivienda consignada en la escritura de obra nueva por importe de 1.262.448,62€, el obligado tributario sostuvo que se abonó a la empresa constructora un importe total de 510.273,25€ en concepto de "trabajos realizados en la vivienda", importe al que asciende las cuatro facturas aportadas por el obligado tributario que, según sostiene, son las únicas emitidas por la empresa constructora que reflejan el coste de construcción de la misma, y que no se ha pagado a la entidad constructora ninguna otra cantidad fuera de esas facturas. Sin embargo, en la información obtenida en el procedimiento de comprobación frente a la entidad constructora, se encuentran, entre otros documentos (proyecto básico y de ejecución de la vivienda, plan de seguridad y salud, presupuesto de la estructura de la vivienda, presupuestos de carpintería metálica, presupuestos de partidas de electricidad y otros) un total de 40 certificaciones de obra relativas a la construcción de la citada vivienda pagadas por el obligado tributario y su cónyuge cuyo importe total asciende a 2.611.732,32€, precisándose en el acta de disconformidad al que se remite el acuerdo de liquidación el detalle, fecha e importe de las mismas. Frente al requerimiento efectuado por la Administración al obligado tributario, este manifestó que no le consta la emisión de certificaciones ni la elaboración de presupuestos y tampoco la existencia de contrato de obra dada la relación de confianza entre las partes, y que no efectuó ningún pago en efectivo a la entidad constructora. En concreto, respecto de las certificaciones de obra, y ante la evidencia de que en una de las facturas aportadas aparecía un apunte relativo a dos certificaciones, el obligado tributario manifestó que es posible que el importe de todas las certificaciones se hubiera incluido en las facturas por él aportadas y que el resto estuvieran duplicadas. En cuanto a la negación de la realización de pagos en efectivo, lo cierto es que frente a la factura relativa al periodo 2007 aportada por el obligado tributario por importe de 132.185,29€ -más IGIC- que fue abonado mediante cheque o transferencia bancaria y que figura en una factura con las siglas "FVA" -emitidas con IGIC-, en la información obtenida de la entidad constructora el importe total de las certificaciones de obra correspondientes al año 2007 asciende a 553.552,66€. La diferencia entre la suma de 132.185,29€ y el importe total de las certificaciones se consignó, en la mitad de los pagos realizados, en facturas con las siglas "FVB", emitidas sin IGIC; cantidades estas que se cobraron en efectivo y figuran en la cuenta de Caja de la entidad constructora. En suma, concluye el inspector actuario que el obligado tributario debió probar lo que afirma ser el coste de ejecución material de la vivienda de una manera sencilla y clara, como era la presentación del presupuesto de contrata o la facturación que le requirió la Administración, documentos que debió tener o que pudo conseguir fácilmente, deduciendo que su no aportación obedece a que lo pagado a la constructora es mucho más de lo que ha declarado y muy superior a la renta que declara. A lo anterior se añade en el acuerdo de liquidación que no puede perderse de vista que ningún beneficio fiscal, sino al contrario, se deriva para la entidad constructora del hecho de haber reconocido por su parte la realización de operaciones a favor del inspeccionado por el importe consignado en el acta y resultante de las certificaciones de obra.

De los hechos expuestos, y relatados aquí muy sucintamente, examinada la relación establecida por la Inspección entre lo manifestado por el interesado y la información obtenida en las actuaciones de comprobación seguidas con la empresa constructora, la Sala aprecia que la valoración conjunta de los documentos aportados al expediente efectuada por la Inspección, que no ha sido desvirtuada por el obligado tributario, conducen a una misma y única conclusión, esto es, que el importe abonado por el interesado por la construcción de la vivienda en el ejercicio 2007 es superior al justificado y declarado por este, por lo cual el valor patrimonial del inmueble en construcción tenido en cuenta para regularizar la base imponible del IP se ajusta a lo establecido en el artículo 10.2 de la Ley

19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio . Por ello, frente a la alegación del escrito de demanda sobre la necesidad de aplicar los medios de comprobación de valores previstos en el artículo 57 de la LGT para determinar el verdadero valor de la vivienda unifamiliar, ha de señalarse que tratándose de un inmueble en construcción, lo que procede es determinar su valor conforme a la regla del anteriormente citado artículo 10, es decir, atendiendo a las cantidades efectivamente satisfechas en la construcción, que es lo que la Inspección ha determinado en el presente caso mediante inferencia. Así pues, el recurso, en lo que se refiere a la liquidación del IP del período 2007, ha de desestimarse.

#### Quinto.

Corresponde analizar a continuación la conformidad a Derecho de la resolución recurrida en cuanto confirmó la calificación de la existencia de una ganancia patrimonial no justificada efectuada por la Inspección, determinante del incremento de las bases liquidables del IRPF correspondientes a los períodos 2007 y 2008. El artículo 39 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía, en la redacción aplicable al caso de autos, lo siguiente: "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".

En la vigente y anteriores regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el concepto de las ganancias patrimoniales no justificadas se configura como un elemento de cierre que, como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de septiembre de 2009 , trata de evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco eludan la tributación, a cuyo efecto se gravan cuando se manifiestan o afloran; de modo que ante la imposibilidad de determinar su fuente u origen, tributan como ganancia patrimonial, integrándose, de acuerdo con el precepto citado, en la base liquidable. Aunque no han faltado pronunciamientos en los que se ha declarado que el incremento patrimonial del artículo 39 de la LIRPF es renta, y no una presunción iuris tantum ( STS de 22 de noviembre de 2007 ), es lo cierto que según la doctrina legal consolidada el citado precepto establece una presunción legal "iuris tantum" según la cual el hecho base está constituido por el descubrimiento de bienes o derechos que no se corresponden con la renta o el patrimonio declarado, siendo el hecho consecuencia la existencia de una ganancia patrimonial no justificada. Una vez demostrado el hecho base, se invierte la carga de la prueba, de manera que corresponde al obligado tributario destruir la presunción de la existencia de la ganancia patrimonial no justificada demostrando que los bienes o derechos en cuestión fueron adquiridos con renta no sujeta o con renta exenta o con financiación ajena o, en fin, mediante la transformación previa de otros elementos patrimoniales, no siendo suficiente a tal efecto, como advierte la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2012 "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". Así, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 18 de junio de 2009 -reproducida en múltiples pronunciamientos posteriores-, declara: ". si el contribuyente demuestra que las adquisiciones efectuadas o los elementos patrimoniales o los rendimientos ocultos proceden de rentas en su día declaradas, de rentas no sujetas al impuesto o de la transformación de algún elemento patrimonial preexistente en su patrimonio, las consecuencias fiscales, en su caso, serán las que procedan por los hechos imposables ocultados o no pero nunca la integración de las mismas en la renta del sujeto pasivo". Añádase a lo anterior que en la aplicación de esta presunción legal la inversión de la carga de la prueba se produce una vez que la Administración ha acreditado la existencia del hecho base, y este no es otro que la determinación de la existencia de bienes o derechos que no se corresponden con la renta o el patrimonio declarados. Como se declara en Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de septiembre de 2009 , 23 de febrero de 2011 así como en las de 4 de mayo y 13 de julio de 2011 , corresponde a la Administración "acreditar que existen unas rentas o patrimonio que no se concilian con las fuentes habituales del sujeto pasivo". Ahora bien, en cuanto a la prueba del hecho base, es necesario traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2012 dictada en el recurso de casación nº 98/2010 , en la que se declara:



La jurisprudencia de este Tribunal Supremo tiene dicho al respecto:

El hecho base de la presunción legal consiste en la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas, recayendo sobre la Administración la carga de probar el hecho base de la presunción legal por los medios ordinarios de prueba, sin que al respecto del mismo exista presunción legal alguna.

Probado por la Administración el hecho base de la presunción, esto es, que existe un incremento no justificado de patrimonio, la Administración no podrá normalmente descubrir qué rendimientos o plusvalías de enajenación se habrían ocultado, ni tampoco cuándo se produjeron tales ocultaciones. Por ello la Ley deduce del hecho base, mediante presunciones legales, dos hechos consecuencia, uno sustantivo y otro temporal: que el valor del incremento patrimonial no justificado es renta gravable que no ha sido declarada, y que dicha renta se obtuvo en el último ejercicio no prescrito.

En el caso que nos ocupa el hecho base de la presunción legal de renta son los 3.065.161,74 € que .. aporta en 1999 a la cuenta en participación que... tiene en..., que, a juicio de la Inspección, son fondos no declarados a efectos fiscales que el Sr. y la Sra. tenían en el extranjero.

Pues bien, en el presente supuesto, tal y como admite la propia Inspección en la página 16 del acuerdo de liquidación, el hecho base de la presunción legal de renta -que es la pertenencia de los 3.065.161,74 € a los Sr. y la Sra.- no ha sido acreditado a través de ninguna prueba directa, sino por medio de la prueba de presunciones.

Tal forma de proceder es contraria a Derecho, ya que el hecho base de la presunción legal de incremento no justificado de patrimonio debe ser probado de forma directa, y no por medio de otra presunción. En este sentido debemos recordar que:

1º) Tal y como ha señalado este Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de marzo de 1996 , en los incrementos no justificados de patrimonio el hecho base de la presunción legal consiste sencillamente en la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas. Este hecho base, afirma el Tribunal Supremo, debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba, sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna. Es decir, la carga de la prueba del hecho base de la presunción corresponde a la Administración, y dicho hecho base debe estar plenamente acreditado.

2º) La exigencia de que el hecho base de una presunción, ya sea legal u hominis, haya quedado plenamente acreditado aparecía recogida en el artículo 1249 del Código Civil -derogado por la LEC-, y es una constante en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, el Tribunal Supremo ha señalado en sentencia de 7 de febrero de 1990 que "a tenor de lo prevenido en el artículo 1249 del Código Civil , las presunciones no son admisibles sino cuando el hecho de que ha de deducirse esté completamente acreditado, de tal manera que, como proclaman las sentencias de esta Sala de 14 de junio de 1983 y 24 de febrero de 1986 es imprescindible que el hecho base esté claro y probado". En idéntico sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en sentencias de 28 de abril de 1999 y 4 de febrero de 1999 . Y también ha señalado el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de febrero de 1998 (RJ 1998, 706) que la prueba de presunciones consiste en "la estimación de un hecho no directamente probado como cierto por inferirse razonablemente de otro hecho directamente probado".

3º) Respecto de la prueba del hecho base de la presunción en los incrementos no justificados de patrimonio, la Sala ha señalado reiteradamente que la prueba de presunciones no sirve a los fines de tener por acreditado el hecho base cuya certeza debe ser previa para que entre en juego la presunción legal de incremento no justificado de patrimonio.

El criterio de la Audiencia Nacional no hace sino reflejar, en relación con la prueba del hecho base de los incrementos no justificados de patrimonio, lo que es una doctrina consolidada del Tribunal Supremo en relación con la prueba de presunciones, de acuerdo con la cual el hecho base de una presunción no puede probarse por medio de una presunción. Así lo ha señalado el Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de mayo de 1961 , en la que afirma que "la presunción no puede establecerse sobre otras presunciones", y en su sentencia de 22 de febrero de 1989 , en la que afirma que "es exigencia primaria para el funcionamiento de la prueba de presunciones que el hecho del que se obtiene ha de estar completamente acreditado, no pudiendo establecerse una presunción sobre otra presunción o conjetura".

A la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional que acabamos de citar no cabe sino concluir que en nuestro Derecho el hecho base de la presunción de incremento no justificado de patrimonio no puede acreditarse mediante presunciones. Y dado que esto es precisamente lo que ha hecho la Inspección debe

considerarse que el acuerdo de liquidación y sanción y la resolución del TEAC que los confirmó son contrarias a derecho, debiendo ser ratificada la sentencia de la Audiencia Nacional que las anuló.

A la luz de la doctrina legal transcrita procede a continuación examinar las alegaciones efectuadas en la demanda contra la calificación de la existencia de una ganancia patrimonial en los periodos 2007 y 2008. A este respecto ha de señalarse en primer lugar que la parte actora incurre en un error cuando invoca la presunción de certeza de las declaraciones y autoliquidaciones establecida en el artículo 108.4 de la LGT, pues como tal precepto dispone, dicha presunción opera frente al propio obligado tributario que suscribe la autoliquidación, de modo que para poder rectificar los datos y elementos de hecho que este consignó en ella, debe aportar prueba en contrario de los mismos, sin que la Administración, como precisa el artículo 101 de la LGT esté obligada a ajustar sus liquidaciones a los datos consignados por el obligado tributario en sus autoliquidaciones. Por lo que se refiere al alegato sobre el incumplimiento del artículo 57 de la LGT, debe señalarse que dicho precepto no resulta de aplicación al presente caso, ya que lo discutido aquí es la existencia de una ganancia patrimonial no justificada como consecuencia del descubrimiento por parte de la Inspección, tal como se ha expuesto en el fundamento de derecho anterior, de unos pagos en efectivo superiores a los declarados por la construcción de la vivienda. Lo que sí debe examinarse es si el medio por el que la Administración ha considerado acreditada la existencia de unos pagos en efectivo superiores a los declarados por la construcción de la vivienda, tiene sustento en el artículo 39 de la LIRPF para llegar a la calificación de la existencia de una ganancia patrimonial no justificada. A tal fin interesa transcribir algunos extractos del razonamiento contenido a lo largo de las páginas 25 a 34 del acuerdo de liquidación -incluido el término impreso en negrita- por el que se regulariza la situación tributaria del ahora recurrente por el IRPF de los periodos 2007 y 2008, que es del siguiente tenor:

"El medio de prueba sobre el que se sostiene la regularización propuesta para estos ejercicios consiste en una presunción...En este caso, la situación tributaria del sujeto pasivo se regularizó en base al conocimiento por parte de esta Inspección de determinados hechos, surgidos de las actuaciones de comprobación e inspección llevadas a cabo a cerca de la entidad Construcciones Gomasper, SL, que hacían suponer la existencia de una ganancia patrimonial no declarada por parte del obligado tributario; habiéndose demostrado a través de presunciones denominadas judiciales u "hominis" es decir, que no vienen establecidas por la ley sino que se fundamentan en un juicio lógico, por lo que en este procedimiento se exigió que entre el hecho demostrado y aquel que se trató de deducir existiera un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. En este caso, se hizo uso del mecanismo de la presunción, a fin de concluir que entre el hecho probado, la existencia de determinados pagos (en efectivo) a la sociedad Construcciones Gomasper, SL por la construcción de una vivienda unifamiliar propiedad del sujeto pasivo y de su cónyuge, y el hecho que se pretendía probar, en cuanto a que dichos pagos habían sido realizados por el obligado tributario, lo que junto al hecho documentado en la correspondiente autoliquidación, de que el importe declarado lo había sido por un valor inferior al realmente abonado, existía el enlace preciso y directo exigido por el precepto, habiendo dado lugar a la existencia de una ganancia patrimonial no justificada. Pues bien, a partir de cuanto antecede, esta Jefatura, al igual que hiciera la actuaria, concluye, en un orden lógico y altamente probable, esto es, con seriedad, que el obligado tributario, en relación con la construcción de una edificación destinada a vivienda unifamiliar, abonó en efectivo a la empresa constructora, Construcciones Gomasper, SL, un importe superior al declarado, según se deduce de las actuaciones practicadas, siendo los hechos conocidos y acreditados que permiten de forma precisa y concordante alcanzar tal conclusión los siguientes. Por tanto, de las pruebas e indicios expuestos se deduce que aplicando las más elementales reglas de la lógica y la razón, tal circunstancia sólo puede ser explicada si suponemos un precio de construcción declarado inferior al realmente pagado".

Los párrafos transcritos del acuerdo de liquidación reflejan que, según la Inspección, los hechos comprobados en las actuaciones seguidas frente a la empresa constructora de la vivienda unifamiliar, hacen suponer la existencia de una ganancia patrimonial, apreciándose entre el hecho probado y el que se pretende probar un enlace preciso y directo; es decir, la existencia de la ganancia patrimonial se infiere de la realización de unos pagos en efectivo superiores a los declarados por el obligado tributario. Tal razonamiento es erróneo, ya que supone que para llegar a la calificación de la existencia de una ganancia patrimonial no justificada la Inspección ha sustituido la presunción legal iuris tantum establecida en el artículo 39 de la LIRPF -que exige la acreditación de la tenencia o declaración de bienes que no se corresponden con la renta o el patrimonio declarados-, por el mecanismo presuntivo del artículo 108.2 de la LGT. Del razonamiento del órgano inspector podría desprenderse una interpretación distinta, según la cual el hecho base de la presunción legal aplicada por la Inspección quedaría integrado por la realización de pagos por la construcción de la vivienda en importe superior al declarado, acreditado por una serie de hechos,

descritos en el acuerdo de liquidación, del que se derivaría como consecuencia la existencia de una ganancia patrimonial no justificada. Ahora bien, tal interpretación no se ajusta a los términos del acto de liquidación, que expone profusamente la doctrina legal sobre los requisitos de la prueba indiciaria tenida en cuenta para justificar el cumplimiento de los mismos en la calificación de la ganancia patrimonial imputada al obligado tributario, ni se compadece tampoco con la propia actuación de la Inspección en el procedimiento de comprobación seguido frente al obligado tributario. En dicho procedimiento, desarrollado para regularizar su situación tributaria por los Impuestos sobre el Patrimonio y el IRPF de los períodos ya indicados, la existencia de unos pagos en efectivo por importe superior al declarado es un hecho que se infiere de otro con el que a juicio de la Administración, y así lo confirma el órgano revisor, guarda una relación precisa y directa. El hecho que se tiene por acreditado -en el procedimiento de comprobación seguido frente a esta- es el cobro de cantidades en efectivo efectuado por la empresa constructora por la construcción de la vivienda unifamiliar del obligado tributario y su esposo, y el hecho inferido es el pago por parte del obligado tributario de un importe superior al declarado. Es decir, de considerar que el hecho base de la presunción legal del artículo 39 de la LIRPF, en esta segunda interpretación indicada, viene constituida por la realización de esos pagos en efectivo en importe superior al declarado, no puede olvidarse que este hecho no ha sido acreditado por los medios ordinarios de prueba, sino inferido a partir del mecanismo presuntivo, según se razona tanto en el acuerdo de liquidación como en la resolución recurrida. Ahora bien, la utilización de la prueba de presunciones resulta perfectamente válida para la determinación de un aumento de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio, como así ha hecho la Administración. No es admisible, en cambio, para la aplicación del artículo 39 de la LIRPF, de acuerdo con la doctrina legal contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2012 anteriormente transcrita, pues, como se precisa en ella, la prueba de presunciones no sirve para tener por acreditado el hecho base, cuya certeza debe ser previa para que entre en juego la presunción legal del incremento no justificado de patrimonio. En suma, como sostiene la parte actora, la prueba de presunciones no es en este caso admisible, pero no, como se afirma en la demanda por la insuficiencia de los indicios o porque se base en simples opiniones o conjeturas, lo que debe rechazarse por cuanto como se ha señalado en el fundamento de derecho cuarto esta Sala aprecia que su utilización, a efectos de determinar el incremento de la base imponible del IP, es correcta. Es inadmisibles en este caso porque como se ha reiterado, la prueba de presunciones no puede emplearse para acreditar el hecho base de la presunción legal iuris tantum del artículo 39 de la LIRPF. En conclusión, la calificación de la existencia de una ganancia patrimonial no justificada efectuada por el órgano inspector no se ajusta a Derecho, porque la misma no puede derivarse de la aplicación de una prueba presuntiva ni el hecho base de la presunción legal puede acreditarse mediante otra presunción, lo que lleva a esta Sala a apreciar que en el presente caso la ganancia patrimonial no justificada imputada al obligado tributario, en el modo en que lo ha sido en las actuaciones administrativas objeto de examen, no puede entenderse acreditada. Ello determina la anulación del acto de liquidación y en su consecuencia, la de las resoluciones sancionadoras dimanantes del mismo.

#### Sexto.

En cuanto a las costas procesales, conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA procede la imposición de costas a la Administración demandada dado que aunque los razonamientos precedentes determinan la estimación parcial del recurso, siendo que el mismo se ha planteado contra varias resoluciones, se revocan íntegramente las dictadas en confirmación de las liquidaciones por el IRPF practicadas por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, mientras que la resolución confirmatoria del acto de liquidación practicado por la Administración codemandada solo queda revocada en lo referido a las liquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio de los años 2005 y 2006, confirmándose la de 2007. No obstante, la condena en costas a la Administración demandada debe limitarse a un tercio, por resultar lo más proporcionado al trabajo jurídico desarrollado en la demanda en atención a la identidad de los motivos y fundamentos empleados contra las tres resoluciones acumuladas en el recurso.

En su virtud,

#### FALLAMOS

Que debemos estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto en nombre de D. Edemiro contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 27 de marzo de 2015 dictadas en las resoluciones referidas en el antecedente de hecho primero, revocando las relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como la relativa al Impuesto sobre el Patrimonio de los años 2005 y

2006 con anulación de las liquidaciones practicadas y las sanciones dimanantes de ellas, y confirmándola en todo lo demás. Con imposición de costas a la Administración demandada en los términos indicados en el fundamento de derecho sexto.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Cabe interponer recurso de casación en los términos previstos en el artículo 86 y siguientes de la Ley de Jurisdicción Contencioso-administrativa modificada por la disposición final 3.1 de la Ley Orgánica 7/2015 de 21 de julio .

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.