

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ053802

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 6 de febrero de 2014

Vocalía 6.ª

R.G. 5244/2010

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Modos de iniciación.** *Denuncia anónima.* El procedimiento de inspección se inicia por la orden del Inspector Jefe, no por la denuncia anónima. No hay vicio procedimental en el hecho de que el procedimiento se haya iniciado como consecuencia de una denuncia, ya que la denuncia ni inicia ni obliga a iniciar el procedimiento inspector, sino que la iniciación formal de las actuaciones inspectoras se produce mediante la Orden del Inspector Jefe, tal y cómo preceptúa el art. 29 del RD 939/1986 (RGIT). **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

- Ley 230/1963 (LGT), arts. 77, 79 y 113.
- Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 207 y 211.
- RD 939/1986 (RGIT), arts. 29, 31.bis, 31. quarter y 66.
- Ley 18/1991 (Ley IRPF), arts. 31 y 49.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada (06/02/2014), en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por D A, con NIF..., con domicilio a efecto de notificaciones sito en ..., contra las siguientes resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ...:

-Reclamación nº: ..., formulada contra acuerdo de fecha 12.02.07 dictado por la Oficina Técnica-Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ... de la AEAT, por el que se practica la liquidación tributaria (nº liquidación: ...) derivada del acta suscrita en disconformidad, A02, nº: ..., correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), ejercicios 1994 y 1995, siendo la cuantía reclamada 320.325,58 €.

- Reclamación nº: ..., formulada contra acuerdo de fecha 26.03.07, dictado por el mencionado órgano, de imposición de sanción (clave nº: ...), derivada de la anterior liquidación, siendo la cuantía reclamada una sanción de 140.321,67 €.

- Reclamación nº: ... formulada contra acuerdo de fecha 12.02.07 dictado por el órgano anterior, por el que se practica la liquidación tributaria (nº liquidación: ...) derivada del acta suscrita en disconformidad, A02, nº: ..., correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1996, siendo la cuantía reclamada 125.410,53 €.

- Reclamación nº: ..., formulada contra acuerdo de fecha 26.03.07, dictado por el mencionado órgano, de imposición de sanción (clave nº: ...), derivada de la anterior liquidación, siendo la cuantía reclamada una sanción de 60.099,32 €.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

De los antecedentes que obran en los expedientes relativos a las reclamaciones contra las que se recurre en alzada número ... y ..., que se refieren, respectivamente, a la liquidación de las cuotas dejadas de ingresar en los ejercicios 1994-1995 y 1996, resultan acreditados los siguientes hechos:

1º) La fecha de inicio de actuaciones fue el día 22-07-97 (sin embargo, para el ejercicio 1996 fue el día 06-03-98 cuando se notificó la ampliación de alcance de la comprobación inspectora del ejercicio 1996 por el IRPF). Se deja constancia en el acuerdo de liquidación de una serie de periodos de dilaciones imputables al contribuyente, por incomparecencias, solicitudes de aplazamiento y reiteradas faltas de aportación de la documentación solicitada, que se concretan en los siguientes:

MOTIVO DE DILACIÓN / INTERRUPCIÓN	FECHA DE INICIO	FECHA FIN
--------------------------------------	--------------------	-----------

Incomparecencia	417/1997	15/7/1997
Incomparecencia	11/9/1997	24/09/1997
Solicitud de aplazamiento	22/10/1997	17/12/1997
Solicitud de aplazamiento	18/12/1997	6/3/1998
Incomparecencia	29/04/1998	17/7/1998
Solicitud de aplazamiento	18/07/1998	11/9/1998
Interrupción actuaciones arto 77.6 LGT	25/11/1998	12/09/2006

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones establecido en el artículo 29 de la Ley 11/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 3141 días. Aparte de las causas anteriores, se indica en el acuerdo de liquidación que también se ha producido dilación del procedimiento, por causa imputable al contribuyente, por falta de aportación de la documentación solicitada en la citación de inicio y reiterada en diligencias posteriores. Se indica que el contribuyente no aportó ningún tipo de documentación a la Inspección de la que le fue requerida reiteradamente en las actuaciones inspectoras, por lo que la fecha de inicio de la dilación es 10/06/1997 (primera actuación) y la fecha fin es 25/11/1998 (notificación de la interrupción de actuaciones por existir indicios de un posible delito fiscal, arto 77.6 LGT). Esta dilación es compatible con la anterior. No obstante, de acuerdo con la Disposición Transitoria única de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión. Por ello, no resulta de aplicación el plazo establecido en la citada ley en su artículo 29 sobre el periodo temporal para la realización de las comprobaciones inspectoras de un año.

Las actuaciones inspectoras han estado interrumpidas, desde el 25-11-98 (en que se notifica al contribuyente la remisión del expediente al Ministerio Fiscal por existir indicios de delito contra la Hacienda Pública por los ejercicios 1993 a 1996 por el IRPF, en aplicación del artículo 77.6 de la LGT) hasta el 12-09-06 (fecha de entrada en el Servicio Jurídico Regional de ... de la comunicación del Ministerio de Justicia de la sentencia que resuelve el proceso penal abierto como consecuencia de la citada remisión, condenatoria por el ejercicio 1993 y absoluta por ser el importe defraudado menor de 120.000 €, por los ejercicios 1994 a 1996).

Consta en el expediente la recepción por la Delegación Especial de ... de la sentencia de 19-06-2006 el día 13-09-2006, notificándose el reinicio de las actuaciones inspectoras el 22 de noviembre de 2006.

2º) En fecha 21-12-06 la Inspección de los Tributos incoó al reclamante mencionado las actas de referencia por el impuesto y ejercicios indicados.

En dichas actas se hizo constar, entre otros extremos, el contenido de la regularización.

-El sujeto pasivo no había presentado declaraciones-liquidaciones del IRPF por los ejercicios comprobados.

-Las bases imponibles comprobadas se han fijado en estimación directa, a partir de las pruebas obtenidas por la Inspección de requerimientos de información efectuados a entidades financieras y otros terceros que constan en los informes ampliatorios y en la documentación de los expedientes.

-Mediante diligencia de 22.11.06 se había comunicado al obligado tributario la puesta de manifiesto de los expedientes, sin que éste presentas alegaciones a la Inspección.

-De la citada actividad investigadora resultan los siguientes conceptos que la Inspección liquida:

-Obtención de rendimientos del capital mobiliario derivados de cuentas bancarias de su titularidad (ingresos íntegros), por los siguientes importes (expresados en pesetas): 558.692 pts (1994), 459.188 pts (1995) 139.125 pts (1996). Se indican las retenciones soportadas y las reducciones legales del artículo 39.3 de la Ley 18/1991 aplicables. En los informes ampliatorios a las actas (página 779 y siguientes del expediente administrativo referido a los ejercicios 1994 y 1995) se detallan las cantidades remuneradas por cada entidad financiera.

-El contribuyente obtuvo incrementos no justificados de patrimonio puestos de manifiesto por la percepción de una serie de abonos en cuentas bancarias de su titularidad, cuyos importes se detallan en los informes ampliatorios, que totalizan la siguiente cantidad: 25.857.192 pts (1994), 36.844.873 pts (1995) y 27.511.704 pts (1996). Tales abonos o ingresos bancarios han sido renta consumida del ejercicio como se detalla en los informes ampliatorios, en donde se hace un estudio de origen y aplicación de las rentas obtenidas.

3º) En fecha 22.02.07 le fueron notificados al reclamante acuerdos de la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de ... de fecha 12.02.07. En ellos se confirman las propuestas de liquidación contenidas en las actas de Inspección de referencia, salvo en lo relativo a los intereses de demora, resultando las siguientes liquidaciones:

Ejercicios 1994 y 1995:

Cuota total...	187.095,55 €
Intereses de demora...	133.230,03 €
Deuda tributaria...	320.325,58 €.

Ejercicio 1996:

Cuota...	80.132,42 €
Intereses de demora...	45.278,11 €
Deuda a ingresar...	125.410,53 €.

En dichos acuerdos el Jefe de la Oficina Técnica se reitera en las consideraciones jurídicas expuestas en los informes ampliatorios respecto de los incrementos de patrimonio no justificados, descritas anteriormente.

Por otra parte, se indica que, los hechos que han dado lugar a las presentes liquidaciones, comprobados por la Inspección, han sido plenamente acreditados en sede judicial, sin que se haya añadido elemento nuevo alguno.

4º) No conforme con los anteriores acuerdos, el interesado interpuso contra los mismos reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de ..., mediante escritos presentados en fecha 15.03.07, siendo tramitadas con los nºs ... y ... ya citados.

Tras la puesta de manifiesto de los expedientes, y la recepción de alegaciones del reclamante, el referido TEAR falló desestimando íntegramente las reclamaciones.

### **Segundo:**

De los antecedentes que obran en los expedientes relativos a las reclamaciones nº: ... y ..., formuladas contra los acuerdos sancionadores derivados de las anteriores liquidaciones, resultan acreditados los siguientes hechos.

1º) Tras notificar en fecha 22.02.07 los correspondientes inicios de expedientes sancionadores derivados de los anteriores acuerdos de liquidación, y no habiendo presentado alegaciones el contribuyente, el 26.03.07 se dictan acuerdos de imposición de sanción por el IRPF, ejercicios 1994, 1995 y 1996, en los que se imponen unas sanciones del 50% de las cantidades dejadas de ingresar, por infracción tributaria grave, incrementadas en 25 puntos porcentuales, ascendiendo las sanciones a los siguientes importes:

56.095,91 € en relación al ejercicio 1994  
84.225,76 € en relación con el ejercicio 1995  
y 60.099,32 € en relación con el ejercicio 1996

Todo ello de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 77, 79a), 87.1 y 82.1.D) de la Ley General Tributaria, Ley 230/1963 aplicable por resultar más beneficiosa que la Ley 58/2003, General Tributaria, tras realizar la Oficina Técnica la pertinente comparación de normas.

Se motiva la concurrencia de culpabilidad en el comportamiento del contribuyente, en síntesis, en la condición de no declarante del mismo y en la propia naturaleza de los incrementos de patrimonio no justificados que ha ocultado a la Administración. Se expone que el Tribunal Supremo ha confirmado la sancionabilidad de los incrementos de patrimonio que se imputan a los sujetos pasivos como no justificados, pues derivan de la existencia de una actividad probatoria suficiente por parte de la Administración, que pone de manifiesto las rentas ocultadas (citando sentencias de 13.10.92, 19.10.92 y 01.12.92). Se indica, asimismo, que no ha existido una interpretación razonable de la norma pro el contribuyente.

Dichos acuerdo fueron notificados el 29.03.07.

2º) No conforme con los acuerdos sancionadores, el 20.04.07 se dedujeron contra los mismos las reclamaciones económico-administrativas nº: 8166/07 (por el ejercicio 1996) y 8167/07 (por los ejercicios 1994 y 1995) ante el Tribunal Económico-Administrativo de ...

3º) Tras la puesta de manifiesto de los expedientes sancionadores, el reclamante se abstuvo de comparecer.

4º) Las citadas reclamaciones, acumuladas a las referidas a las liquidaciones de las que derivan, fueron también desestimadas.

### **Tercero:**

Frente a la desestimación de las citadas reclamaciones, notificada e 22 de junio de 2010, el reclamante formuló el presente recurso de alzada el 16 de julio de 2010, en el que se formulan, en síntesis, las siguientes alegaciones que se desarrollan en los fundamentos de derecho.

1.- Prescripción de los ejercicios 1994 y 1996, ya que no es la sentencia del Juzgado de lo Penal de fecha 19 de junio de 2006 la que absuelve al reclamante de los presuntos delitos contra la Hacienda Pública cometidos por dichos ejercicios, sino el Auto de sobreseimiento parcial, de 9 de abril de 2002, del Juzgado de Instrucción de ..., que no figura en el expediente administrativo y del que ahora aporta una copia el reclamante. A partir de dicho Auto finaliza la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras para dichos ejercicios, por lo que había transcurrido sobradamente el periodo máximo de duración de dichas actuaciones cuando se comunica su reinicio el 22 de noviembre de 2006.

2.- Incumplimiento de la obligación de continuar el procedimiento inspector con base en los hechos que los tribunales hayan considerado probados, ya que no se han tenido en consideración ni las argumentaciones del informe pericial obrante en los autos en el que se basó el sobreseimiento parcial, ni los hechos probados por el Juzgado de Instrucción, lo que debe llevar a la anulación de la Resolución impugnada y de la liquidación practicada.

3.- Irregularidades en el procedimiento inspector. Las actuaciones inspectoras se inician a raíz de una "denuncia anónima" que acompañaba documentación que el reclamante considera personal y obtenida ilícitamente. El actuario no informa de este hecho hasta el final de la inspección. Esto hace que el procedimiento inspector estuviera viciada desde sus inicios, provocando al reclamante una manifiesta indefensión. Alega que estas irregularidades han sido puestas de manifiesto in extenso en la reclamación formulada ante el TEAR sin que hayan sido suficientemente contestadas, ya que el TEAR se limita a restarles importancia.

4.- Se discute la liquidación del incremento de patrimonio no justificado. Se le expuso al actuario que los fondos procedían de la familia de D. A y si bien es cierto que se aportan sólo pruebas indirectas (de dónde procede el dinero, etc.), el actuario se niega a ampliar las actuaciones inspectoras. Ha quedado acreditado que el Sr. A no realizaba ninguna actividad empresarial, lo que refuerza la realidad sobre la procedencia familiar de los fondos (su padre era farmacéutico en ...).

5.- Son improcedentes las sanciones impuestas, ya que no queda probada la culpabilidad, ni la motivación de la culpabilidad. por cuanto que los importes ingresados en las cuentas proceden del patrimonio y rentas de sus padres; que una mera comprobación del origen de las rentas, todas ellas procedentes de cuentas corrientes domiciliadas en ..., hubiera permitido al inspector actuario, tras verificar las cuentas de los padres, que es precisamente en ellos donde radica la auténtica fuente de la renta.

Afirma que la actuación del obligado tributario estuvo siempre presidida por la buena fe, de lo que se deduce la improcedencia de las sanciones.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero:**

Este Tribunal es competente por razón de la materia y cuantía del asunto para conocer de las reclamaciones deducidas, en las que concurren los requisitos procedimentales de capacidad del actor, legitimación y acto impugnado, a tenor de cuanto se dispone en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa.

### **Segundo:**

Alega en primer lugar el reclamante la prescripción del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por los ejercicios 1994 y 1996, así como a la imposición de las sanciones de los ejercicios 1994 y 1996, ya que no es la sentencia del Juzgado de lo Penal de 19 de junio de 2006 la que absuelve al reclamante de los presuntos delitos contra la Hacienda Pública cometidos por dichos ejercicios, sino el Auto de sobreseimiento parcial, de 9 de abril de 2002, del Juzgado de Instrucción de ..., que no figura en el expediente administrativo y del que ahora aporta una copia el reclamante. El citado Auto determina el final de la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras, por tanto, es a partir de la notificación del Auto de 9 de abril de 2002 cuando la Administración tributaria debió reanudar las actuaciones inspectoras, y no a partir de la sentencia que más de cuatro años después dictó el Juzgado de lo Penal. En el presente caso, sin embargo, las actuaciones inspectoras no se reanudan hasta el 22 de noviembre de 2006, fecha en la que habían transcurrido todos los plazos del procedimiento inspector. Aclara el reclamante que no cuestiona la suspensión de las actuaciones inspectoras durante el plazo en que se pasó el tanto de culpa a la jurisdicción competente, sino que

dicha suspensión sería injustificada una vez que el Juzgado dictó el Auto de sobreseimiento y hasta tanto no se reanudaron las actuaciones inspectoras, como ha ocurrido en el presente caso.

Este Auto no consta en el expediente administrativo remitido por la Oficina Gestora, habiendo sido aportada una fotocopia del mismo por el recurrente por primera vez ante ese TEAC, ya que tampoco lo aportó ante el TEAR, ni ante la Inspección, habiendo sido verificada la existencia del mismo por este Tribunal, e incorporada al expediente diligencia de la Abogada del Estado Secretaria General, de 14 de enero de 2014, que indica que "Por la presente se incorpora al expediente Auto de 9 de abril de 2002, dictado en las Diligencias Previas PA 1062/1999, que declara el sobreseimiento respecto de los ejercicios 1994 y 1996 remitido por la Abogacía del Estado, en el que consta la fecha de notificación a este órgano."

En dicho Auto de 9 de abril de 2002 del Juzgado de Instrucción nº ... de ..., consta, en efecto, que se decreta "el sobreseimiento del artículo 637, 2º de la L.E.Crem. respecto de los ejercicios 1994 y 1996" en las Diligencias Previas nº 1062/1999. La fecha de notificación del referido Auto al Abogacía del Estado es el 12 de abril de 2002.

A lo expuesto le resulta de aplicación en el presente caso la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, en la medida que se iniciaron las actuaciones en fecha 7 de octubre de 1999.

El artículo 77.6 de dicha Ley dispone:

"En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados."

Por su parte, el artículo 113.2 dispone:

"(...) Cuando se aprecie la posible existencia de un delito público, la Administración tributaria se limitará a deducir el tanto de culpa o a remitir al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito, sin perjuicio de que pueda iniciar directamente, a través del Servicio Jurídico competente, el oportuno procedimiento mediante querrela."

El artículo 64, relativo a la prescripción, establece:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.
- c) La acción para imponer sanciones tributarias.
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos."

Por otro lado, también resulta de aplicación el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de Tributos (en adelante, RGIT):

El artículo 31 bis del RGIT señala en su apartado 1:

"El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

(...)

b) Remisión del expediente al Ministerio Fiscal, por el tiempo que transcurra hasta que, en su caso, se produzca la devolución de dicho expediente a la Administración tributaria. (...)"

El artículo 31 quater del RGIT recoge:

"Iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto.

No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones,

producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas. (...)"

El artículo 66.2 del RGIT establece:

"Si los hechos pudieran ser constitutivos del delito previsto en el artículo 349 del Código Penal, la Inspección hará constar en diligencia los hechos y circunstancias determinantes a su juicio de la posible responsabilidad penal.

Si el presunto delito se hallase tipificado en el artículo 350 bis del Código Penal, la Inspección dictará, en su caso, los actos de liquidación que procedan, pero se abstendrá de iniciar el procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones simples constituidas por los mismos hechos. La Inspección se limitará a hacer constar en diligencia tales hechos o circunstancias.

La sanción de la Autoridad Judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las liquidaciones.

Si la Autoridad Judicial no apreciase la existencia de delito, la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Para ello, la Inspección dictará las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente, o bien iniciará el expediente para la imposición de sanción por infracción simple."

A la vista del Auto de 9 de abril de 2002, de sobreseimiento de los ejercicios 1994 y 1996, y constando su notificación a la Abogacía del Estado, el día 12 del mismo mes, y siguiendo el criterio mantenido por este TEAC en la Resolución de 31 de enero de 2008, RG ..., o en la de 09 de enero de 2014, R.G.:..., es claro que al notificar la reanudación de las actuaciones, el 22 de noviembre de 2006 habían transcurrido sobradamente más de seis meses tras la finalización de las actuaciones penales para los citados ejercicios, por lo debe considerarse prescrito el derecho a su liquidación cuando se reinicia la actividad inspectora.

La anulación de la liquidación conlleva la de la sanción asociada por los mismos motivos descritos.

### **Tercero:**

En segundo lugar se alega incumplimiento de la obligación de continuar el procedimiento inspector con base en los hechos que los tribunales hayan considerado probados, ya que no se han tenido en consideración ni las argumentaciones del informe pericial obrante en los autos en el que se basó el sobreseimiento parcial, ni los hechos probados por el Juzgado de Instrucción, lo que debe llevar a la anulación de la Resolución impugnada y de la liquidación practicada.

Debe rechazarse de plano esta alegación ya que, sencillamente, no se alcanza a comprender. La liquidación de la Inspección que confirma el TEAR se ajusta totalmente a las conclusiones y cálculos realizados por el informa pericial invocado ahora por el reclamante. Como también lo hizo el Juzgado de lo Penal nº 18 al condenar al reclamante por el delito fiscal cometido en el ejercicio 1993, confirmando los importes de rendimientos del capital mobiliario y de incremento de patrimonio no justificado que aparecen en dicho informe.

El ajuste a los hechos declarados probados por el citado juzgado también es completo. La Inspección liquida solo los ejercicios por los que no se condenó por delito fiscal. En los 3 ejercicios que se liquidan se siguen exactamente los mismos criterios y valoraciones seguidos en la sentencia penal, como corresponde a la absoluta simetría existente entre el hecho imponible no declarado que motivó la condena por delito fiscal (rendimientos del capital mobiliario no declarado e incrementos de patrimonio no justificado puestos de manifiesto por ingresos en cuentas corrientes titularidad del reclamante) y los que motivaron las liquidaciones administrativas aquí recurridas por los 3 ejercicios cuyas cuotas no alcanzan las cuantías del tipo penal.

Otra cosa es que, como ya se haya visto, la liquidación de los ejercicios 1994 y 1996 llegue tarde por una desafortunada coordinación de la tramitación judicial y la administrativa, circunstancia que el Tribunal Regional no pudo advertir al no constar en el expediente administrativo el auto de sobreseimiento parcial ya referido.

### **Cuarto.**

En tercer lugar, el reclamante cuestiona en el escrito dirigido a este TEAC, el inicio de la actuación inspectora que dio lugar a la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal, y que, una vez finalizada la vía penal, es también la base de las liquidaciones que aquí se discuten. Alega que en dicho inicio hubo una serie de irregularidades que sintetiza del siguientes modo:

-Las actuaciones inspectoras se inician a raíz de una "denuncia anónima" que acompañaba documentación personal, obtenida ilícitamente, del contribuyente. Por ello, la inspección estaba viciada desde sus inicios, provocando una manifiesta indefensión ya que ha impedido el que pudiera ejercitar su legítimo derecho a la defensa.

-Una vez se pone de manifiesto la denuncia anónima y la documentación que acompañaba, prácticamente al final de la inspección, se tiene conocimiento de que esa información la facilitó una persona por despecho hacia el Sr. A, por lo que afirma el reclamante que un tercero que "ha movido el proceso".

-A pesar de las dudas sobre la procedencia lícita de la documentación acompañada a la denuncia y de la propia denuncia, el actuario la utiliza en su actividad inspectora, y así lo refleja en su informe al que precisamente se acompaña dicha documentación, e incluso posteriormente la perito, Dña. B, emplea la información obtenida a través de la "denuncia anónima" por ejemplo para justificar el nivel de consumo y de renta del contribuyente.

-No se han incluido en el expediente los antecedentes y las conclusiones de las actuaciones de comprobación y verificación llevadas a cabo por la Administración de ... de la Agencia Tributaria y que, de conformidad con el expediente dieron origen a expedir el oficio de 23 de febrero de 1996 que, según la Inspección, motivó la inclusión en plan.

-Dichas alegaciones, centradas en el papel jugado por la denuncia recibida por la Administración, tampoco pueden prosperar, ya que, de entrada, tal y como sintética pero acertadamente razona el TEAR, la citada denuncia no ha sido en realidad trascendente, por cuanto la carga en el Plan de Inspección del reclamante se debió a su condición de no declarante, como se indica en el informe preceptivo elaborado por existir indicios de delito contra la Hacienda, y la regularización propuesta se apoya en la documentación obtenida por la actividad indagatoria realizada por la Inspección en el seno del procedimiento inspector, contenida en el expediente, explicada y resumida en los informes ampliatorios.

A lo dicho por el TEAR podemos añadir alguna consideración adicional, que ratifican que su juicio es acertado.

1º) En primer lugar, poner de manifiesto que ninguna tacha de ilicitud en el uso dado por la Administración a la denuncia recibida, ni de indefensión del recurrente, fue apreciada por el Juzgado de lo Penal nº ... de ... en la sentencia de 19 de junio de 2006 que condena por delito fiscal en relación con el ejercicio 1993.

Ya en el informe preceptivo elaborado por existir indicios de delito contra la Hacienda Pública, firmado el 31 de agosto de 1998, se indicó (folio 631) que "Las actuaciones se iniciaron a instancia de la Administración de la Agencia Tributaria de ... que remitió a esta Delegación determinada información recibida por una denuncia presentada en esa Administración. No obstante, del oficio de remisión se desprende que la Administración de ..., a través de verificaciones censales, ya había constatado que el contribuyente era no declarante."

La citada información remitida por la Administración de ..., junto a la denuncia y la documentación que incorporaba, se adjuntó como anexo nº 1 al informe remitido al Ministerio Fiscal, según se refleja en su índice y en la numeración propia de aquel primer expediente formado (en el margen inferior derecho). El Administrador de ... firmaba el 26 de marzo de 1996, un informe en el que indicaba (folio 697) que: "Como consecuencia de la actuación de verificación censal realizada por Agente Tributario de esta Administración se ha constatado que el contribuyente D.A con N.I F... no presenta ningún tipo de declaración, existiendo en Base de Datos información que hace presumir una importante actividad económica y un crecimiento sustancial de su patrimonio."

La denuncia recibida en la Administración de ..., sin que conste firma ni fecha, se limitaba a indicar lo siguiente (folio 699): "Á. la atención de la administración: Rogamos se realice una investigación a D. A, por fraude fiscal al poseer Sociedades no legalizadas, cuenta bancarias con falsos movimientos, personal a su servicio no cotizado, etc.,aportando para ello pruebas que lo verifican. Gracias por su atención." La documentación que adjuntaba (folios 700 a 745, pero en realidad 23 páginas con contenido, ya que es expediente se ha formado escaseando por dos caras y una estaba en blanco) consistía en una serie de fotocopias de documentación que reflejaría la relación del contribuyente con una serie de sociedades (como la provisión de fondos para la constitución de dos sociedades), su manejo de fondos (algún movimiento bancario, una hojas mecanografiadas, sin firma ni membrete alguno, que refieren una serie de gastos o inversiones) la realización de consumos (extracto parcial del uso de una tarjeta de crédito y fotocopia de una serie de tarjetas, presupuesto de encargos a un carpintero, recibo del pago de un seguro, tarjeta de circulación de un vehículo).

A al vista de este documentación, el Juzgado de lo penal nº ... de ... finaliza del siguiente modo el Fundamento de Derecho Segundo de su sentencia [1]:

"Finalmente para entender que no se ha cometido infracción punible, por el acusado y por la defensa se han alegado irregularidades en el expediente administrativo instructor por la inspección de tributos que dio lugar a la presentación de la denuncia por el Ministerio Fiscal ,en concreto se alega; existencia de una denuncia anónima con datos obtenidos ilícitamente, irregularidades en el inicio del procedimiento instructor y falta de motivación del inicio de las actividades inspectoras.

Resulta preciso poner de manifiesto que el artículo 29 del Real Decreto 939/1986 que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, regula los modos de iniciación de las actuaciones inspectoras y hasta la reforma introducida por la disposición final 1.2 de Real Decreto 136/2000, de 4 febrero en la redacción aquí aplicable, disponía que las mismas se iniciarán:

a) Por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de equipo o unidad de Inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo.

b) Como consecuencia de orden superior escrita y motivada.

c) En virtud de denuncia pública .

d) A petición de obligado tributario, únicamente cuando las leyes reguladoras de los distintos tributos hayan establecido expresamente esta causa de iniciación del procedimiento de la Inspección para los particulares efectos que se determinen. Disponiendo con relación a la denuncia que "recibida una denuncia conforme al artículo 103 de la Ley General Tributaria, se dará traslado de la misma a la Inspección de los Tributos, que iniciará, conforme a lo dispuesto en este Reglamento, las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación si considera que existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y desconocidos para la Administración Tributaria. Podrán archivarse sin más trámites aquellas denuncias que fundamenten la presunta infracción en meros juicios de valor o en las que no se especifiquen y concreten suficientemente los hechos denunciados de modo que la Inspección pueda juzgar respecto del fundamento y veracidad de los mismos.

Es evidente que en este supuesto no nos encontramos dentro de la planificación de las actuaciones inspectoras, sino que ante una denuncia anónima comenzó la investigación de la Inspección, y pese a lo alegado por la defensa y así lo ha reconocido el perito ..., se realizaron investigaciones previas tendentes a comprobar los hechos, de tal manera que, con fecha 23 de Febrero de 1996, y tras las citadas comprobaciones se informa que en la verificación censal no presenta el acusado en esta causa declaración y hay en la base de datos importante información de actividad económica y de crecimiento sustancial se hizo una comprobación general de los ejercicios investigados y de conceptos impositivos,(...)"[2].

2º) En segundo lugar, debe también constatarse que tampoco el Tribunal Superior de Justicia de ... ni la Audiencia Nacional han encontrado motivo alguno de ilegalidad en la tramitación y uso dado por la Inspección a la denuncia recibida, ni de indefensión del recurrente, en el juicio que ya han tenido ocasión de hacer sobre la misma denuncia y el mismo inicio de procedimiento inspector que aquí se analizan, en relación, por supuesto, con el mismo contribuyente.

Según consta en el expediente administrativo que aquí se enjuicia, el procedimiento inspector iniciado con la comunicación recibida por el reclamante el 22 de mayo de 2007 se extendió a la comprobación, entre otros, del Impuesto sobre el patrimonio y del IRPF de los ejercicios 1991 a 1995 (folios 7 a 9 del expediente), después se amplió a 1996, y se remitieron al Ministerio Fiscal las actuaciones referidas a los ejercicios 1993 a 1996, mientras que se practicó directamente regularización administrativa por el ejercicio 1992.

La liquidación del Impuesto sobre el patrimonio del ejercicio 1992 fue confirmada por el TEAR de ..., en la Resolución ... que a su vez fue ratificada por la Sentencia num. 1315/2006 de 21 septiembre, del Tribunal Superior de Justicia de ..., Recurso contencioso-administrativo ..., que sobre la misma alegación de irregularidades en el inicio del procedimiento inspector que ahora se analizan dijo:

"SEGUNDO: En el análisis de la cuestión objeto del presente litigio debe tenerse en cuenta que el recurrente alega la existencia de una serie de irregularidades en la iniciación e instrucción del procedimiento inspector.

En cuanto a la iniciación debe precisarse que el art. 29 del R.D. 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos permite la iniciación de las actuaciones de la Inspección de los Tributos mediante denuncia pública, constando en el Informe ampliatorio fechado el 24 de noviembre de 1.998 que las actuaciones se iniciaron a instancia de la Administración de ... que remitió a la Delegación Especial de ... determinada información recibida por una denuncia presentada en esa Administración, lo que evidencia el cumplimiento de lo dispuesto en el art. 103.2 de la Ley General Tributaria, y obviamente el traslado se produjo pues tuvo el efecto de iniciar las actuaciones inspectoras, siendo recibido por la Inspección de los Tributos que es el órgano competente para la realización de las actuaciones de comprobación e inspección. Sin que sea preciso, que el recurrente fuera incluido en un plan de inspección al iniciarse por denuncia. Indicándose en el informe ampliatorio referido que se había constatado ya por la Administración del ... que el contribuyente no había presentado ninguna declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni por el Impuesto sobre el Patrimonio, constando que el contenido íntegro de la denuncia le fue puesto de manifiesto el representante del recurrente el 6 de marzo de 1.998 (lo que el recurrente reconoce en la demanda), sin que la manifestación que

realiza el demandante de que se le exhibió la denuncia ocho meses después de la iniciación de las actuaciones inspectoras determine la anulación de dichas actuaciones, pues no ha generado ningún tipo de indefensión al sujeto pasivo que ha podido formular las alegaciones que ha tenido por conveniente y presentar las pruebas que consideró oportunas.[3] Constando en el expediente administrativo que presentó escrito de alegaciones el 13 de noviembre de 1.998, presentando nuevas alegaciones el 14 de diciembre de 1.998.

En cuanto a las alegaciones referidas a que no constan las actuaciones de verificación censal hay que señalar que las actuaciones de inspección se inician por la denuncia presentada con los documentos que incorpora, que constan en el expediente y la comprobación censal de la ausencia de declaraciones por el Impuesto, sin que el recurrente alegue ni pruebe en modo alguno que hubiera presentado declaración por el Impuesto, por lo que deben rechazarse las alegaciones indicadas, ya que es precisamente mediante las actuaciones inspectoras donde se efectúa la comprobación del patrimonio del sujeto pasivo.

También consta en el expediente la notificación al sujeto pasivo con fecha 13 de noviembre de 1.997 del requerimiento de información a diversas entidades crediticias o bancarias, con indicación de los números de cuentas, cumpliendo lo dispuesto en el art. 38.7 del Reglamento de la Inspección de los Tributos citado.”

La liquidación por el IRPF de 1992, y la sanción derivada de ella, fueron confirmadas por el TEAR de ..., en las Resoluciones ... y ..., y por este TEAC, en Resolución de 22-2-2006 (R.G. ...), así como por la Sentencia de 7 de noviembre de 2007 de la Audiencia Nacional, Recurso contencioso-administrativo 133/2006, que sobre la idéntica alegación de irregularidades en el inicio del procedimiento inspector que ahora se analizan dijo:

“SEGUNDO.- El primero de los motivos que opone la demandante aparece referido a la forma en la que se inició el procedimiento, dado que el mismo tiene en su origen una denuncia anónima presentada en la Administración de ... a la que se acompañaron una serie de documentos personales e íntimos del Sr. ... A juicio del demandante tal denuncia no se ajusta a las previsiones legales, que no admiten la denuncia anónima (artículo 103 LGT 1963 ), y de otro lado, afirma, las pruebas que se adjuntaron a la misma, comprensivas de documentación personal del obligado, fueron obtenidas de forma ilícita, de suerte que no podrían ser consideradas en el marco de la comprobación tributaria.

El artículo 103 de la LGT 1963 que se dice vulnerado, dispone que:

"1. La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria conforme a los artículos 111 y 112 de la presente Ley , y podrá ser realizada por las personas físicas o jurídicas que tengan capacidad de obrar en el orden tributario, con relación a hechos o situaciones que conozcan y puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o de otro modo puedan tener trascendencia para la gestión de los tributos.

2. Recibida una denuncia, se dará traslado de la misma a los órganos competentes para llevar a cabo las actuaciones que procedan.

3. Las denuncias infundadas podrán archivarse sin más trámite.

4. No se considerará al denunciante interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma".

En el caso enjuiciado, tal y como pone de relieve el informe ampliatorio, existió una denuncia presentada contra el sujeto pasivo, incorporada al expediente, que tras su estudio motivó que se iniciara de oficio la actuación investigadora de la Administración. Es decir, dicha actuación no se inicia a raíz de una denuncia anónima, sino que valorada la información contenida en esa denuncia, la Administración procede a iniciar las actuaciones de comprobación al sujeto pasivo, incluyéndolo en el Plan de Inspección.

La denuncia, por sí misma, no obliga a iniciar procedimiento alguno a la Administración, sino que pone de relieve hechos, o situaciones que pueden ser constitutivas de infracción tributaria o tener trascendencia para la gestión de tributos, las cuales son valoradas por la Administración tributaria, a efectos de iniciar o no las correspondientes actuaciones, pero tanto el Acuerdo de iniciación como la decisión de iniciarlas corresponde a la Administración.

Por otra parte, no cabe aducir indefensión ni desconocimiento de dicha denuncia, dado que la recurrente ha alegado tanto en vía administrativa como ante esta jurisdicción, cuanto ha considerado conveniente a su derecho, respecto de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración en el ejercicio de su actividad de comprobación (SAN, Sección 2ª, 1 de marzo de 2007, recurso 99/2004 ).

Abundando en lo anterior la sentencia de 24 de enero de 2002 recuerda que la denuncia no es sino un acto en el que se da noticia al órgano administrativo de hechos que pudieran ser merecedores de sanción por constituir infracción administrativa, si bien matiza que "La denuncia, en este caso, es una simple comunicación de

una noticia, sin respaldo alguno documental. En consecuencia la denuncia no es el fundamento de la actuación inspectora, el soporte de las posteriores actuaciones y liquidaciones, sino simplemente el instrumento de comunicación de la posibilidad de una actuación irregular, penal o administrativamente.

Es a partir de la misma cuando se desencadena la actuación inspectora que, en modo alguno tiene su fundamento en la denuncia, sino en una dilatada y exhaustiva actuación de la Inspección en relación con el presunto vendedor de facturas que detalladamente se relata en el informe ampliatorio. El conocimiento de la identidad del autor de la denuncia no produce indefensión alguna, por cuanto ninguno de los elementos que pudieran contenerse en la misma son el fundamento de la posterior actuación. Sólo ésta actuación constituye la base y el fundamento de las resoluciones tributarias que dan origen al presente litigio, y sólo en tanto en cuanto han quedado documentados en el Acta y en el informe ampliatorio".( SAN, Sección 2ª, de 24 de enero de 2002, recurso 1051/1998 ).

Este es precisamente el caso, la actividad inspectora se ha llevado a cabo como consecuencia de la denuncia, si bien son las actuaciones llevadas a cabo en el ámbito del procedimiento de comprobación, las que han dado lugar a la liquidación y sanción controvertidas, razón por la que los argumentos de la actora no pueden prosperar. La denuncia puede dar lugar a una actividad previa en orden a determinar la procedencia o no de la apertura del procedimiento de comprobación (artículo 103 y 101 de LGT ), pero la decisión de inicio de la actuación será siempre de oficio, y dando lugar a un procedimiento autónomo.

### **Tercero.**

Por lo que respecta a las pruebas que se afirman obtenidas de forma ilícita con vulneración de los derechos fundamentales que corresponden al demandante, hemos de precisar que las pruebas que han servido de fundamento a la liquidación y posterior sanción no son las que aparecen incorporadas a la denuncia; por el contrario, tal y como se pone de manifiesto en el expediente, ha sido la intensa labor desplegada por la Inspección la que ha dado lugar a la regularización.

En todo caso, se ha de indicar que en lo que respecta a las pruebas ilícitamente obtenidas, el Tribunal Constitucional mantiene (Sentencia de 29 de mayo de 2000 ) que "la declaración de la lesión del derecho constitucional sustantivo no tiene como consecuencia automática la prohibición constitucional de valoración de toda prueba conectada de forma natural con las directamente obtenidas con vulneraciones de derechos constitucionales" (STC 8/2000, de 17 de enero, con cita de las SSTC 166/1999, de 27 de septiembre, y 171/1999, de 27 de septiembre ).

(...) nuestra jurisprudencia tiene establecido que tal ilicitud impide valorar como pruebas de cargo las que constituyen la materialización directa e inmediata de la vulneración del derecho fundamental, como el acta donde se recoge el resultado del registro y las declaraciones de los agentes de la autoridad que lo llevaron a cabo. Tampoco cabe valorar aquellas otras que, aún cuando por sí mismas no constituyan la materialización de la vulneración, se obtuvieron en el momento de practicarse el registro o se adquirió el conocimiento en el mismo acto, como las declaraciones de los demás testigos que asistieron al registro (SSTC 94/1999, de 31 de mayo, 139/1999, de 22 de julio, 161/1999, de 27 de septiembre ).

En suma, la prohibición de valorar pruebas obtenidas inicialmente con vulneración de derechos fundamentales sustantivos, sólo tiene lugar si la ilegitimidad de las pruebas se transmite a las derivadas (SSTC 81/1998, de 2 de abril, FJ 4, 121/1998, de 15 de julio ). A este fin habrá que determinar si entre ellas existe lo que hemos denominado conexión de antijuricidad, atendiendo conjuntamente al acto lesivo del derecho fundamental y su resultado, tanto desde una perspectiva interna (referida a la índole y características del derecho sustantivo), como desde una perspectiva externa (las necesidades de tutela exigidas para la efectividad de ese derecho) (STC 81/1998, de 2 de abril, FJ 4, 121/1998, de 15 de junio, FJ 5, 49/1999, de 5 de abril, FJ 14, 94/1999, de 31 de mayo, 166/1999, de 27 de septiembre, FJ 4, 171/1999, de 27 de septiembre, FJ 4 ).

Por lo tanto, en el caso que examinamos las pruebas que refiere el demandante ( incorporadas a la denuncia) resultan irrelevantes, dado que los datos fácticos que sustentan la liquidación, y la sanción, no resultan de las referidas pruebas, sino de aquellas que fueron obtenidas a lo largo del proceso inspector, las cuales no han sido tachadas de ilegalidad.

### **Cuarto.**

El tercer motivo que esgrime el recurrente trata de poner de manifiesto que la actuación de la Administración no es sino expresión de un actuar arbitrario, contrario al ordenamiento jurídico (artículo 9.3 y 103 CE ), dado que no se ha respetado la necesaria previsión y planificación que exige el Reglamento General de Inspección, ni se ha motivado la decisión.

El Tribunal Económico-Administrativo señala en relación a este punto, que en este caso ha existido, en efecto, una denuncia anónima que, mediante oficio de la Administración de la Agencia Estatal Tributaria de ...I, de 23 de febrero de 1996, fue remitida a la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de ... y, como

consecuencia de la actuación de verificación censal realizada por Agente Tributario se comprobó que el obligado no había presentado nunca declaración liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni sobre el Patrimonio, a pesar de la importante actividad económica y sustancial crecimiento de su patrimonio que consta en la Base de Datos. En consecuencia, de acuerdo con el artículo 29.c) del Reglamento de Inspección se iniciaron las correspondientes actuaciones de comprobación e inspección que se incardinaron en el programa 66183 Investigación, del Plan de Inspección 1997. Consta en el expediente que el interesado tuvo conocimiento de todas las diligencias y actuaciones y que se le puso de manifiesto la denuncia antes del acta.

De acuerdo con lo anterior, que se corresponde con el contenido del expediente ( folios 4-36), se observa que las actuaciones han seguido el curso legal establecido en los artículos 29 del RGIT y 103.2 de la LGT de 1963 , sin que quepa apreciar los argumentos opuestos por la recurrente, en tanto en cuanto no hacen sino reiterar lo expuesto en vía económico-administrativa, en la que han obtenido respuesta adecuada en derecho.”[4]

3º) Ante la contundencia y unanimidad de los juicios ya realizadas en vía judicial, hasta en 3 procedimientos e instancias diferentes, de las mismas alegaciones que aquí realiza el reclamante, es obvio que este TEAC también las desestima de plano, no apreciando ninguna de las irregularidades que se alegan, debiendo añadir que a la misma conclusión habría llegado sin los citados pronunciamientos judiciales, ya que el análisis y valoración que en ellos se hace del papel que juega la denuncia en el inicio del procedimiento inspector es el mismo que este Tribunal viene aplicando de modo reiterado, como las que precedieron a las Sentencias de la Audiencia Nacional que han sido citadas por la arriba reproducida.

O, por citar otras más recientes, las Resoluciones de 9 de julio de 2008 (RG 974/2007), cuyo criterio la Audiencia Nacional no llegó a analizar al apreciar prescripción de la acción para liquidar, o la de 30 de abril de 2008 (RG 3934/2006), que fue íntegramente confirmada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 marzo 2011, Recurso contencioso-administrativo 233/2008.

#### **Quinto.**

Respecto del fondo del asunto se discute la liquidación del incremento de patrimonio no justificado, afirmando que pese a exponer al actuario que los fondos procedían de la familia de D. A, y si bien es cierto que se aportan sólo pruebas indirectas (de dónde procede el dinero, etc.), el actuario se niega a ampliar las actuaciones inspectoras. Ha quedado acreditado que el Sr. A no realizaba ninguna actividad empresarial, lo que refuerza la realidad sobre la procedencia familiar de los fondos.

La Inspección acude a la figura del incremento no justificado de patrimonio, regulada en el artículo 49 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, determina 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. Los incrementos no justificados de patrimonio tendrán la consideración de renta del período impositivo respecto del que se descubran y se integrarán en la base liquidable regular». No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando pueda probarse que dichos bienes o derechos proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, «se procederá a la regularización de la situación tributaria que corresponda a la naturaleza de estos hechos imponible, sin perjuicio de la prescripción».

No resulta necesario extenderse demasiado, por sobradamente conocido e insistentemente reiterado por la jurisprudencia, en el funcionamiento jurídico de esta figura. Se trata de una presunción «iuris tantum» buscada por el legislador para facilitar la acreditación por parte de la Administración tributaria de rentas ocultas al fisco, partiendo de la más sencilla prueba de la incorporación de cualquier elemento al patrimonio de una persona física, correspondiendo la carga de la prueba (de un origen del patrimonio incorporado distinto al que presume la norma –la renta oculta-) al sujeto pasivo del impuesto, no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las presunciones no son ciertas; sino que, por el contrario, es aquel 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 además, en el presente caso, no se discute y está reconocido.

El caso concreto que nos ocupa es un prototipo de la finalidad para la que el legislador pensó esta figura, ya que nos encontramos ante una persona que pese a no presentar declaración ni por el IRPF ni por el Impuesto sobre el Patrimonio, es titular de un importante listado de bienes y derechos, tal y como acredita la Inspección con las pruebas recabadas a lo largo de su investigación (obrantes en el expediente y descritas en los distintos documentos elaborados por la Inspección), que, obviamente, no adquirió con rentas declaradas.

Por otra parte, como ya se indicó más arriba, las cantidades liquidadas por la Inspección se ajustan a los criterios y cálculos realizados por el informa pericial que sirvió de base al Juzgado de lo Penal nº 18 para condenar al reclamante por el delito fiscal cometido en el ejercicio 1993, y para sobreseer por los ejercicios 1994 y 1996.

Como se indica en los acuerdos impugnados, en el curso de la comprobación no se ha aportado justificación alguna ni se ha manifestado explicación razonable sobre el origen de tales adquisiciones. Tampoco ha acreditado que el origen procediese de patrimonios familiares, tal como se aduce, al no ir más allá de las meras

manifestaciones las alegaciones realizadas en tal sentido, reclamando que la inspección investigue un origen que él alega y cuya prueba le corresponde y que, de ser cierto, sin duda estaría a su alcance poder acreditar al proceder, según afirma, de su ámbito familiar. Asimismo, como afirma el TEAR, la alegación de que la inversión y el consumo se han financiado con los ingresos previos en las cuentas corrientes del reclamante, ya fue contestada adecuadamente por la Inspección al señalar en los informes ampliatorios que se manifestó ante la Inspección, pero sin aportar prueba alguna, que los abonos bancarios pueden corresponder a entradas en las cuentas de efectivo que hayan salido con anterioridad de las mismas, es decir, se trataría del mismo dinero que estaría circulando permanentemente en ellas. Dicha alegación fue descartada por la Inspección porque, para los años 1995 y 1996 la suma de las entradas en efectivo y cheques es muy superior a la salida de sus cuentas por los mismos conceptos; y para los años 1992 a 1994, las salidas en efectivo más cheques son muy importantes pero quedan subsumidas dentro de los elevadísimos gastos del contribuyente en esos años.

Por último, es relevante reiterar la completa simetría existente con los hechos que motivaron la apreciación de incremento de patrimonio no justificado que sirvió de base al Juzgado de lo Penal nº 18 para condenar al reclamante por el delito fiscal cometido en el ejercicio 1993, afirmando:

Lo mismo cabe decir de la Sentencia de la Sentencia de 7 de noviembre de 2007 de la Audiencia Nacional, Recurso contencioso-administrativo 133/2006, que confirma la liquidación del ejercicio 1992, afirmando:

“QUINTO.- El resto de los motivos que opone la demandante son, de igual modo, nueva repetición de lo argumentado en instancias administrativas previas, al objeto de cuestionar los incrementos de patrimonio regularizados por la Inspección, y cuestionar la sanción impuesta.

Frente a ello la parte no aporta ningún argumento legal, que conforme una infracción del ordenamiento jurídico con entidad para dar lugar a la pretensión anulatoria. En efecto, la regularización se produce al comprobar la Inspección que el sujeto pasivo no había presentado declaración-liquidación por el concepto IRPF y Patrimonio del ejercicio 1992, por lo que era procedente incorporar los siguientes conceptos e importes: incrementos de patrimonio no justificados, por incorporación al patrimonio de los siguientes elementos cuya financiación no se corresponde con la renta o el patrimonio declarados: a) abonos en la cuenta ... del Banco de ... de la Oficina de ..., de la que es titular el obligado tributario, por importe de 22.961.342 pts. ( 138.000,44 euros), cuyo origen no se ha acreditado; b) compra de la nuda propiedad del chalet unifamiliar en la CALLE... número NUM ..., de ..., ascendiendo el importe sin justificar a 18.930.000 pts. (113.771,509 euros).

Pues bien, el interesado insiste en el hecho de que la Inspección no ha efectuado un cálculo adecuado del referido incremento no justificado de patrimonio, dado que no ha considerado las inversiones realizadas. La Inspección indica con acierto que el demandante hace meras manifestaciones acerca de las variaciones de patrimonio sin llegar a justificar ninguna de ellas, lo cual resulta adecuado a derecho conforme a lo establecido en el artículo 114.1 de la LGT de 1963 , aplicable al caso por razones temporales.”

#### **Sexto:**

Por último alega que son improcedentes las sanciones impuestas, ya que no queda probada la culpabilidad, ni la motivación de la culpabilidad. por cuanto que los importes ingresados en las cuentas proceden del patrimonio y rentas de sus padres; que una mera comprobación del origen de las rentas, todas ellas procedentes de cuentas corrientes domiciliadas en ..., hubiera permitido al inspector actuario, tras verificar las cuentas de los padres, que es precisamente en ellos donde radica la auténtica fuente de la renta.

Afirma que la actuación del obligado tributario estuvo siempre presidida por la buena fe, de lo que se deduce la improcedencia de las sanciones.

En primer lugar debe indicarse que a la vista de lo concluido en el fundamento de derecho segundo, se ha producido la prescripción del derecho a sancionar por los ejercicios 1994 y 1996, por lo que lo que a continuación se analiza se refiere tan solo a la sanción por el ejercicio 1995.

Efectuado el procedente examen de los expedientes, se observa que en la tramitación de los mismos por la Administración tributaria se han seguido los trámites legalmente previstos, adoptándose las resoluciones sancionadoras por el órgano competente; todo ello, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 207 y siguientes de la Ley 58/2003, General Tributaria, y en su Reglamento de desarrollo. La conducta del reclamante, consistente en no presentar la declaración-liquidación correspondiente al IRPF del ejercicio 1995, dejando de ingresar, por tanto, la deuda tributaria derivada de la tributación de aquellas ganancias patrimoniales no justificadas y del rendimientos de capital mobiliario obtenidos, está tipificada de forma genérica como infracción tributaria grave consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido las deudas tributarias resultantes de las correctas autoliquidaciones, tal y como ha quedado acreditado por la Administración tributaria en el expediente sancionador, encuentra su calificación en el artículo 79, apartado a) de la Ley General Tributaria, ley 230/1963, según redacción de la Ley 25/1995, de 20-7, como una infracción grave.

Ahora bien, a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al analizar lo dispuesto en el mencionado precepto y entender que en esta materia réhuyale principio de culpabilidad que excluía la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios, que se recogieron de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la derogada Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contienen en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003, en el que se expresa que “Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: .....d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados”.

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa.

Pues bien, de la documentación, pruebas, y datos que figuran en el expediente instruido por la Administración tributaria, se deduce la culpabilidad del reclamante en la comisión de la infracción, ya que ha quedado acreditado que el sujeto infractor actuó al menos de modo negligente, puesto que incurrió en la conducta antes detallada, sin que en el presente caso concurra circunstancia o causa de exoneración de la responsabilidad, de las previstas en el art. 77.4 de la Ley General Tributaria. Destacándose a éste respecto que la normativa aplicable al acaso, artículos 31 y 49 de la Ley 18/1991 de IRPF, a juicio de este Tribunal, resulta clara, no admitiendo dudas razonables en su interpretación, toda vez que la reclamante no ha expuesto la duda fundamentada y razonable que le llevó a no declarar los rendimientos del capital mobiliario, ni los incrementos de patrimonio no justificados, no justificando el origen de los capitales invertidos en la adquisición o tenencia de los bienes o derechos.

Tal figura tributaria supone la previa ocultación de unas rentas, ocultación ésta que surge o se exterioriza con aquellos ingresos en cuentas corrientes, que, como dice la jurisprudencia recurrentemente al abordar la cuestión “la Administración no podría normalmente descubrir qué rendimientos o plusvalías de enajenación se habían ocultado”.

La labor investigadora de la Administración tributaria descubrió que la interesada era titular de cuentas corrientes donde se habían efectuado aquellos ingresos, En esa tesitura, ante el hecho indubitado de la realidad de aquellos ingresos (que la interesada nunca ha cuestionado), sólo se han opuesto explicaciones nada consistentes, no cabe sino considerar la culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo, quien no presentó declaración del IRPF de aquel ejercicio 1995.

Por tanto, conforme al artículo 211.3 de la Ley 58/2003 antes citada, el órgano competente, ha dictado a través de los acuerdos impugnados ante éste Tribunal, resoluciones suficientemente motivadas, a la vista de sus contenidos, en las que se expresan la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción o infracciones cometidas, y de la persona o entidad responsable, así como de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda.

Debe añadirse que el mismo comportamiento tributario que aquí se juzga y se considera sancionable es el que el Juzgado de lo Penal nº 18 de Madrid, en la citada sentencia de 19 de junio de 2006, consideró punible al condenar por delito fiscal en relación con el ejercicio 1993 (pronunciamiento o revisado ni alterado por la posterior sentencia de la Audiencia Provincial que aprecia la prescripción de la responsabilidad penal de dicho ejercicio). Asimismo, la sanción derivada de la liquidación por el IRPF de 1992 fue confirmadas por la Sentencia de 7 de noviembre de 2007 de la Audiencia Nacional, Recurso contencioso-administrativo 133/2006.

Por último, resulta preciso indicar que no procede llevar a cabo por éste Tribunal la comparación entre el régimen sancionador establecido por la Ley 230/1963 y el establecido por la Ley 58/2003, según previene la DT 4ª de ésta última, por cuanto que ya ha sido realizada por la Oficina Técnica, resultando como ya se ha expuesto, la Ley 230/1963 la más beneficiosa, extremo compartido por éste Tribunal.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en la referida reclamación económico-administrativa,

**ACUERDA:**

estimar en parte la presente reclamación, ordenando la anulación del acuerdo de liquidación referido al ejercicio 1996, y la modificación de que se refiere a los ejercicios 1994 y 1995 de modo que incluya tan solo este último ejercicio. Del mismo modo, se deben anular las sanciones referidas a las cuotas dejadas de ingresar en los ejercicios 1994 y 1996, confirmando la sanción referida al ejercicio 1995.

[1] Pronunciamiento este que en nada ha sido revisado ni alterado por la posterior sentencia nº 593/2008, de 30 de junio de 2008, de la Audiencia Provincial de Madrid, que aprecia la prescripción de la responsabilidad criminal relativa al IRPF de 1993 del obligado tributario.

[2] El subrayado se ha añadido por este TEAC.

[3] El subrayado se ha añadido por este TEAC.

[4] El subrayado se ha añadido por este TEAC

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.