

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

Referencia: NFJ070198

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 9 de abril de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6296/2017

**SUMARIO:**

**IRPF. Ganancias patrimoniales no justificadas. Imputación temporal. Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 25/1995. Ocultación. Compatibilidad con el tipo del art. 79 a) Ley 230/1963 -dejar de ingresar-. La sentencia impugnada resuelve en sentido contrario a otros pronunciamientos jurisdiccionales respecto de dos cuestiones que exigen, por tanto, ser interpretadas por este Tribunal:**

- Determinar en qué periodo impositivo deben imputarse las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de la imputación al obligado tributario de unas aportaciones a una cuenta corriente; en particular, clarificar si para proceder a esta imputación lo determinante es el momento en que se realizaron dichas aportaciones o el momento de exteriorización, debiéndose imputar en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, saliendo al paso de la mención final contenida en el art. 37 Ley 35/2006 (Ley IRPF) que señala que «... se integrarán en la base liquidable general del periodo 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 periodo de prescripción.».

- Si la presentación de una declaración incompleta o inexacta puede servir de fundamento del tipo infractor del art. 79 a) Ley 230/1963 (LGT) y, a su vez, de la agravante de ocultación de datos regulada en su art. 82.1 d).

La primera de las cuestiones presenta interés casacional objetivo porque las normas que sustentan la razón de decidir de la sentencia discutida no han sido nunca interpretadas por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo para resolver una situación como la contemplada en el litigio y porque la respuesta que se les dé tiene un evidente interés general, a la vista de su contenido. En relación con la segunda cuestión, el interés casacional es igualmente evidente por cuanto la sentencia recurrida ha fijado ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido y porque sienta, igualmente, una doctrina gravemente dañosa para el interés general. Todo ello hace más que conveniente un pronunciamiento de este Alto Tribunal que las resuelva.

[Vid., STSJ de Cataluña, de 7 de septiembre de 2017, recurso n.º 43/2014, que se recurre en este auto].

**PRECEPTOS:**

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 34.2.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 79 a) y 82.1 d).

Ley 58/2003 (LGT), art. 68.

Constitución Española, art. 24.

**PONENTE:**

Don Emilio Frías Ponce.

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Doña CELSA PICO LORENZO  
Don EMILIO FRIAS PONCE  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR  
Doña INES MARIA HUERTA GARICANO

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 09/04/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6296/2017

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: MRG

Nota:

R. CASACION núm.: 6296/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente  
D<sup>a</sup>. Celsa Pico Lorenzo  
D. Emilio Frias Ponce  
D. Jose Antonio Montero Fernandez  
D. Jose Maria del Riego Valledor  
D<sup>a</sup>. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 9 de abril de 2018.

## HECHOS

### Primero.

1. El procurador don Ignacio López Chocarro, en representación de don Carlos Francisco, mediante escrito de 17 de noviembre de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 7 de septiembre de 2017 por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia [«TSJ»] de Cataluña, en el recurso 43/2014, que desestimó el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional [«TEAR»] de Cataluña de 29 de octubre de 2009, relativa a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»] de los ejercicios 1999 y 2000 y a la sanción correspondiente a las infracciones previstas en el art. 79 apartados a) y c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre) [«LGT/1963»].

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidas las siguientes normas de Derecho estatal, relevantes y determinantes de la decisión adoptada por la Sala de instancia en la sentencia recurrida:

(i) Infracción del artículo 68.1. apartados a) y b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT/2003»], sobre interrupción de la prescripción, en relación con el artículo 66 a) LGT/2003, así como infracción de la jurisprudencia sentada en las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2015 (casación 1940/2013, ES:TS:2015:1319) y de 17 de mayo de 2012 (casación 1712/2008, ES:TS:2012:3606).

(ii) Infracción del artículo 37.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 10 de diciembre) [«LIRPF/1998»] sobre ganancias patrimoniales no justificadas en el ámbito del IRPF [precepto similar al artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre)].

(iii) Infracción del artículo 82.1.d) LGT/1963 (en su redacción dada por la Ley 25/1995), sobre graduación de la sanción por ocultación, en relación con el artículo 79 a) de la misma Ley, la Disposición Transitoria 4<sup>a</sup> LGT/2003 y el artículo 9.3 de la Constitución Española [«CE»] sobre aplicación retroactiva de la norma sancionadora más favorable, así como infracción de la STS. de 8 de noviembre de 2011 (casación 159/2008, ES:TS:2011:7230).

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia recurrida. La primera de las infracciones porque la aplicación de dichos preceptos ha determinado la desestimación de la pretensión de la recurrente, al entender la Sala de instancia que el Acuerdo del TEAR de Cataluña, que se limitaba a anunciar la futura rectificación de la Resolución originaria de 29 de octubre de 2009 es un acto susceptible de interrumpir la prescripción; la segunda puesto que la Sala de instancia, a los efectos de realizar la imputación temporal de las ganancias patrimoniales no justificadas, ha entendido que es irrelevante que el contribuyente fuese titular de ellas desde años anteriores y prescritos; y la tercera porque la sala de instancia ha

entendido que la infracción prevista en el artículo 79 a) LGT/2003 no implica o absorbe la ocultación, es decir, integra tanto el tipo infractor como la agravante.

4. Considera que en las infracciones denunciadas concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia por los siguientes motivos:

4.1. En relación con la primera de las infracciones, relativa a la interrupción de la prescripción, porque la sentencia discutida sienta una doctrina gravemente dañosa para el interés general ( artículo 88.2.b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»] (BOE de 14 de julio) en la medida en que otorga efectos interruptivos de la prescripción a un acto interno de mero impulso procesal sin sustantividad propia para ello; y porque fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación del artículo 68.1. apartados a ) y b) LGT/2003 contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA ]. En particular, cita las siguientes Sentencias:

- Sentencia de la sección segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de 27 febrero 2014 (recurso 174/2011 , ES:AN:2014:749).

- Sentencia de la sección quinta de la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Madrid, de 23 de octubre de 2012, (recurso 493/2010 , ES:TSJM:2012:13184).

Finalmente, considera la parte recurrente que concurre la presunción sobre existencia de interés casacional objetivo [ artículo 88.3.a) LJCA ] dado que no existe jurisprudencia sobre la específica cuestión de si un acto como el Acuerdo de la Secretaría del TEAR de Cataluña es un acto del proceso económico-administrativo válido para interrumpir la prescripción.

4.2. En cuanto a la infracción del artículo 37 LIRPF/1998 sobre las «ganancias de patrimonio no justificadas», concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por los siguientes motivos:

a) La sentencia discutida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales ( artículo 88.2.a) LJCA ], como lo demuestran las sentencias de la sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 5 de febrero de 2014 (recurso 2814/2012, ES:AN:2014:673 ) y de 19 de marzo de 2014 (recurso 3537/2012, ES:AN :2014:1073).

b) La sentencia sienta una doctrina gravemente dañosa para el interés general [ artículo 88.2.b) LJCA ] al no tener en cuenta la salvedad que regula el artículo 37.2 LIRPF/1998 que impide integrar las cantidades como "ganancias patrimoniales no justificadas" en la base general del período impositivo respecto del que se descubran si el contribuyente ha sido titular de los bienes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

c) La doctrina sentada por la sentencia recurrida afectaría a un gran número de situaciones, concretamente, a todos aquellos casos en los que no proceda imputar la ganancia en el período en el que se descubra si el contribuyente era titular de los bienes descubiertos desde una fecha anterior a la del período de prescripción [ artículo 88.2.c) LJCA ].

d) No existe jurisprudencia concreta sobre la razón de decidir de la norma aplicada en la sentencia recurrida, artículo 37.2 LIRPF/1998 [ artículo 88.3.a) LJCA ]. Si bien existe abundante jurisprudencia en materia de «ganancias de patrimonio no justificadas», no se ha hallado ninguna sobre la concreta vulneración que se invoca en este recurso, sobre la salvedad que regula el precepto y la impropia imputación en el período impositivo respecto del que se descubra si la titularidad proviene de años anteriores y prescritos.

4.3. Por último, en relación con la infracción del artículo 82.1.d) LGT/1963 , sobre graduación de la sanción por ocultación, en relación con el artículo 79 a) del mismo texto legal , la Disposición Transitoria 4ª de la LGT/2003 y el artículo 9.3 CE , concurre interés casacional objetivo por cuanto:

a) La sentencia discutida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales ( artículo 88.2.a) LJCA ]. En particular, cita las sentencias de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de la sección cuarta, de 5 de febrero de 2014 (recurso 2814/2012, ES:AN:2014:673 ); y de la sección segunda, de 10 de febrero de 2005 (recurso 640/2002, ES:AN:2005:752 ) y de 17 de marzo de 2005 (recurso 596/2002, ES:AN :2005:1637).

b) La sentencia impugnada sienta una doctrina gravemente dañosa para el interés general [ artículo 88.2.b) LJCA ] al infringir la Disposición Transitoria 4ª LGT/2003 y el artículo 9.3 CE , por no aplicar retroactivamente la norma sancionadora más favorable (LGT/2003) en la que ha desaparecido la agravante por ocultación.

5. Concluye que conviene un pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije jurisprudencia sobre las cuestiones planteadas.

### Segundo.

La Sección primera de la Sala del TSJ de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de noviembre de 2017 . Han comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA , la entidad recurrente y la Administración General del Estado quien se ha opuesto a la admisión del recurso razonando, básicamente, que:

a) Sobre la infracción del art. 68 LGT/2003 al no haber apreciado la sentencia de instancia la prescripción, las sentencias aportadas a los efectos del art. 88.2.a) LJCA no examinan supuestos idénticos o similares al que aquí concurre y que la declaración del TEAC de inadmisibilidad del recurso de alzada por razón de la cuantía no es un acto de mero trámite que pueda equipararse a los que constituyen el objeto de las sentencias invocadas de contrario.

b) La cuestión relativa a la aplicación del art. 37 LIRPF/1998 que determina la liquidación por incremento injustificado de patrimonio, está indisolublemente unida a la apreciación por la Sala de instancia de las circunstancias concurrentes, tratándose, en definitiva, de una cuestión de hecho y el recurso de casación, ex art. 87 bis LJCA , tiene por objeto cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho.

c) Respecto de la apreciación de la agravante de ocultación, se trata de una materia casuística que encaja mal con la revisión en casación, sin que se haya invocado doctrina contradictoria cuando lo que determina la liquidación por dejar de ingresar es un incremento injustificado de patrimonio por aportaciones a cuentas radicadas en el extranjero sobre las que no se ofrecen datos que lo justifiquen.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce, .

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA ), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y don Carlos Francisco se encuentra legitimado para interponerlo por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA ).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal, así como la jurisprudencia, que se reputan infringidas, normas y jurisprudencia que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito se justifica, con especial referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo, porque ante cuestiones sustancialmente iguales, fija una interpretación de las normas de Derecho estatal, en las que se fundamenta el fallo, contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido [ artículo 88.2.a) LJCA ]; sienta una doctrina sobre dichas normas que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b)]; afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA ]; y ha aplicado normas sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA ]. Asimismo, se razona de forma suficiente la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA ].

## Segundo.

Del expediente administrativo y de la sentencia impugnada se obtienen los siguientes hechos relevantes para decidir sobre la admisión a trámite del presente recurso de casación, ordenados cronológicamente:

1º) En fecha 18 de noviembre de 2004, la Inspección de los Tributos incoó el acta correspondiente a las actuaciones inspectoras relativas al IRPF, ejercicios 1999 y 2000, iniciadas mediante comunicación notificada al recurrente el 22 de enero de 2004. De la regularización (acuerdo del Inspector Regional Adjunto, de fecha 15 de abril de 2005) resultó un incremento de la base imponible por:

a) Imputación del 24 por ciento de las bases imponibles positivas obtenidas por la entidad Propietats Barcelona S.L, y demás elementos tributarios, al considerar la Inspección de tal Sociedad era de mera tenencia de bienes sujeta al régimen de transparencia fiscal.

b) Imputación como ganancias patrimoniales no justificadas el importe correspondiente al contrato suscrito entre la entidad HSBC Bank Sucursal en España y la entidad suiza de su grupo, el HSBC Republic Bank Suisse, S.A., (contrato 98) al considerar la Inspección que la titularidad de la entidad suiza era meramente formal, siendo la titularidad real del inspeccionado, resultando que se desconocía su procedencia al haberse negado el sujeto pasivo a desvelarla, así como la entidad suiza, y que no se correspondía con su renta o patrimonio declarados, por lo que conforme al art. 37 LIRF/1998 había de considerarse que constituía el componente de renta de ganancia de patrimonio no justificada.

2º) Incoado expediente sancionador, se impuso al interesado la sanción correspondiente a la infracción prevista en la letra a) del artículo 79 LGT/1963, con la agravante de ocultación del artículo 82.1.d) de la misma Ley.

3º) No conforme con dichos acuerdos, el interesado presentó sendos recursos de reposición, que fueron desestimados mediante acuerdo de fecha 11 de julio de 2005, notificado el día 13 siguiente y posteriormente reclamó ante el TEAR de Cataluña, resolución que fue desestimatoria. Frente ello presentó recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional. De las cuestiones planteadas, por lo que interesa para dilucidar la admisión del recurso de casación, destacaremos las siguientes:

a) Transcurso del plazo de prescripción en vía económico administrativa. Ello por lo siguiente:

- El TEAR dictó resolución con fecha 29 de octubre de 2009, notificada el 12 de noviembre de 2009, haciendo constar que la misma se dictaba en primera instancia, no era definitiva en vía económico administrativa y debía ser objeto de recurso de alzada ante el TEAC.

- Interpuesto el recurso de alzada el 11 de diciembre de 2009, el TEAC acordó la inadmisibilidad por resolución de 2 de febrero de 2012, al no ser susceptible de alzada al tratarse de dos ejercicios, ninguno de los cuales la cuantía de la regularización excedía de 150.000 euros.

- Con fecha 9 de diciembre de 2013 se notificó al interesado el Acuerdo de la Secretaria del TEAR de modificación de la resolución y el 15 de mayo de 2014 la notificación de la resolución modificada, con la modificación en cuanto a la instancia que se dictaba y el pie de recursos, expresando que cabía el contencioso administrativo.

El recurrente argumentó que las actuaciones del Tribunal Económico tendentes a corregir el error del fallo no afectaron a la interrupción de la prescripción a los efectos de lo establecido en el artículo 68.1 a) y b) LGT/2003. Por tanto, desde el 11 de diciembre de 2009, fecha de interposición del recurso de alzada, hasta la notificación de la resolución rectificadora, el 15 de mayo de 2014, transcurrieron más de cuatro años.

b) Nulidad de la resolución del TEAR y del acuerdo de liquidación por vulnerar el derecho fundamental a utilizar los medios de prueba suficientes según el art. 24 de la CE. La Inspección, partiendo del hecho de que el contrato 98 era de titularidad real del obligado tributario, imputó en cada uno de los ejercicios 1999 y 2000 las aportaciones realizadas en tales ejercicios al contrato 98, es decir a los ejercicios en que se pusieron de manifiesto tales aportaciones y se descubrieron. El demandante expuso que en febrero de 2005 pudo obtener la

documentación bancaria acreditativa de que las aportaciones realizadas al contrato 98, clasificadas como ganancias patrimoniales no justificadas e imputadas por la Administración en el ejercicio 1999, tenían su origen en ejercicios prescritos, y que tal documentación fue rechazada por la Administración argumentando que su aportación ya no era posible, lo que fue contrario a Derecho.

c) Incompatibilidad de la infracción prevista en el art. 79 a) LGT/1963 con la agravante de la ocultación.

### Tercero.

1. La Sala de instancia desestima la primera de las pretensiones del recurrente en el proceso de instancia, relativa al transcurso del plazo de prescripción (FJ 2º) al resultar que, desde la interposición del recurso de alzada, el 11 de diciembre de 2009, que interrumpió la prescripción, hasta el 9 de diciembre de 2013, fecha en que se notificó al interesado el Acuerdo de la Secretaria del TEAR de modificación de la resolución, no había transcurrido el plazo de cuatro años. La sala de instancia confiere a este segundo acto un efecto interruptor de la prescripción en cuanto suponía un impulso en la vía económico administrativa consistente en dar cumplimiento a lo dispuesto por el TEAC, y desde esta segunda fecha hasta la notificación de la resolución rectificadora, el 15 de mayo de 2014, no transcurrieron cuatro años.

2. El recurrente, sin embargo, considera que la sala ha infringido el artículo 68.1. apartados a ) y b) LGT/2003 sobre interrupción de la prescripción, en relación con el artículo 66 a) LGT/2003 . La infracción se produce al considerar que el Acuerdo de la Secretaría del TEAR de Cataluña es un acto del procedimiento económico-administrativo apto para interrumpir la prescripción, interpretación totalmente contradictoria con la doctrina de otros tribunales, como la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 27 de febrero de 2014 que, ante supuestos iguales, interpretan el citado precepto en el sentido de que los actos de simple impulso procedimental no se encuadran en ninguno de los supuestos regulados en los apartados a ) y b) del artículo 68.1 LGT/2003 al no ser actuaciones de carácter material y sustantivo. Es decir, actuaciones dirigidas al «reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria» como tampoco cabe interpretar la aplicación al caso de la regla del artículo 68.1.b) LGT/2003 , sobre la interrupción «por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase».

Añade que la sentencia impugnada no ha tenido en cuenta la doctrina sentada en una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo según la cual, una vez iniciada la reclamación económico administrativa, e interrumpido el plazo de prescripción que empieza a correr de nuevo, el procedimiento adquiere sustantividad propia e independiente, de suerte que en su curso sólo cabe la interrupción de la prescripción por parte del órgano actuante mediante la realización de la actividad procedimental normativamente prevista en tanto que sólo esta puede determinar la correcta y válida actividad administrativa ( sentencia de 26 de marzo de 2015 ); por el contrario, debe prescindirse de aquellas actuaciones que resulten puramente dilatorias, como las que se limitan a dejar constancia de un hecho evidente o a anunciar la práctica de actuaciones futuras ( sentencia 17 de mayo de 2012 ), por cuanto no interrumpen la prescripción. Esta es la doctrina que hubiera debido de observar la Sala de instancia en interpretación del artículo 68.1. a ) y b) LGT/2003 .

### Cuarto.

1. Respecto a la pretensión sobre la nulidad del acuerdo del TEAR y de la liquidación por vulnerar el derecho a utilizar los medios de prueba ( artículo 24 CE ), la sala de instancia afirma que sí se han valorado los documentos aportados por el interesado, resultando que no son aptos para los fines que se pretenden porque, en contra de lo manifestado no acreditan el origen de los fondos, es decir la fuente de las cantidades que se certifican cargadas en la cuenta de titularidad del recurrente, y las que de ellas derivan a otras cuentas por inversiones y desinversiones. Y ello por cuanto «no se trata de acreditar de qué cuenta proceden los fondos, sino que se trata de acreditar como se generaron los fondos ingresados en cuenta, por trabajo personal, rendimientos de capital o ganancias patrimoniales, que son los componentes de renta al IRPF, de manera que si no se acredita tributaran por el componente residual de incrementos no justificados». Añade, además, que «los incrementos no justificados de patrimonio ha sido configurados, bien al margen de una presunción partiendo de la realidad de una adquisición onerosa desproporcionada con las posibilidades del sujeto pasivo, o cuando se detecta la titularidad de un elemento patrimonial ocultado anteriormente, optando la Ley por gravar aquella manifestación de renta que no ha

tributado y que es considerada por el legislador como renta del periodo impositivo respecto al que se descubra - STS de 22 de marzo de 1993 - diferenciándolos en su génesis del primer momento, que es de ocultación a efectos fiscales de todo o parte de la renta obtenida, y un segundo que es el de su exteriorización - STS de 29 de marzo de 1996 -; bien como un instituto jurídico fundamentado en una presunción iuris tantum derivado del estado de origen y aplicación de unos fondos, basado en un juicio razonable de probabilidad y con la misma consideración de renta».

2. El recurrente señala que la sala de instancia ha infringido el artículo 37.2 LIRPF/1998 por cuanto no ha tenido en cuenta la salvedad regulada dicho precepto, a los efectos de enervar la presunción sobre imputación temporal que contempla: «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». La sala mantiene una interpretación del citado precepto que resulta contraria a las sentencias de la sección cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, de 5 de febrero de 2014 - en la que el debate se resolvía analizando si la recurrente era titular de esos mismos bienes en años anteriores, a efectos de acreditar la procedencia del bien, interpretación del artículo 37.2 LIRPF/1998 -; y de 19 de marzo de 2014 (recurso 3537/2012, ES:AN :2014:1073), que determinó que la ganancia patrimonial no justificada se imputa no al ejercicio en que se ingresa en las cuentas sino en el año en el que se era titular de ese dinero. Resulta improcedente, por tanto, la imputación de las ganancias patrimoniales no justificadas en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubren (1999 y 2000), dado que el contribuyente era titular de los bienes desde una fecha anterior a la del período de prescripción (en este caso 1998 y anteriores).

#### Quinto.

1. Por último, en relación con la improcedencia de la sanción alegada por el recurrente, la sala afirma que la infracción grave prevista en el art. 79 a) de la LGT/1963 es compatible con la ocultación, y otro tanto se ha de decir respecto al empleo de persona interpuesta.

2. El recurrente, sin embargo, considera que la sala ha infringido el artículo 82.1.d) LGT/1963 (en su redacción dada por la Ley 25/1995), sobre graduación de la sanción por ocultación, en relación con el artículo 79 a) LGT/1963, la Disposición Transitoria 4ª LGT/2003 y el artículo 9.3 CE sobre aplicación retroactiva de la norma sancionadora más favorable, así como la Sentencia de la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 8 de noviembre de 2011. Igualmente, la doctrina sentada por la sentencia recurrida resulta contradictoria con las sentencias de la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de la sección cuarta, de 5 de febrero de 2014; y de la sección segunda, de 10 de febrero de 2005 y de 17 de marzo de 2005 en las que se señala que en la LGT/2003 la ocultación de datos ha desaparecido como criterio de agravación, pasando a ser un elemento de calificación de las infracciones, todo lo cual conduce a revisar la sanción impuesta eliminando la agravante por ocultación. Igualmente, la sección cuarta de la misma sala, en sentencia de 5 de febrero de 2014 ha afirmado que la presentación de una declaración incompleta o inexacta no puede integrar a su vez y por sí sola una conducta de ocultación que mediante tales comportamientos derive en una disminución de la deuda tributaria.

#### Sexto.

1. A la vista de los términos en los que se ha desarrollado el debate jurídico y a juicio de esta Sección Primera, el presente recurso de casación plantea las siguientes cuestiones nucleares, consistentes en:

Primera. Determinar en qué periodo impositivo deben imputarse las ganancias patrimoniales no justificadas, derivadas de la imputación al obligado tributario de unas aportaciones a una cuenta corriente. En particular, clarificar si para proceder a esta imputación lo determinante es el momento en que se realizaron dichas aportaciones o el momento de exteriorización, debiéndose imputar en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran.

Segunda. Elucidar si la presentación de una declaración incompleta o inexacta puede servir de fundamento del tipo infractor del artículo 79.a) LGT/1963 y, a su vez, de la agravante de ocultación de datos regulada en el artículo 82.1 d) de la misma Ley .

2. Las dos cuestiones enunciadas están claramente vinculadas con las razones principales esgrimidas por el recurrente y presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. En relación con la primera de las cuestiones, presenta interés casacional objetivo porque las normas que sustentan la razón de decidir de la sentencia discutida no han sido nunca interpretadas por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo para resolver una situación como la contemplada en el litigio [ artículo 88.3.a) LJCA ], y porque la respuesta que se les dé tiene un evidente interés general, a la vista de su contenido, [ artículo 88.2.b) LJCA ]. En relación con la segunda cuestión, el interés casacional es igualmente evidente por cuanto la sentencia recurrida ha fijado ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido y porque sienta, igualmente, una doctrina gravemente dañosa para el interés general [ artículo 88.2.b) LJCA ]. Todo ello hace más que conveniente un pronunciamiento de este Alto Tribunal que las resuelva.

#### **Séptimo.**

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, las cuestiones precisadas en el anterior fundamento jurídico.

2. Los preceptos legales que, en principio, serán objeto de interpretación son el artículo 37.2 LIRPF/1998 ; el artículo 82.1.d) LGT/1963 en relación con el artículo 79 a) de la misma Ley, la Disposición Transitoria 4ª LGT/2003 y el artículo 9.3 CE .

#### **Octavo.**

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

#### **Noveno.**

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### **La Sección de Admisión acuerda:**

1º) Admitir el recurso de casación RCA/6296/2017, interpuesto por don Ignacio López Chocarro, en representación de don Carlos Francisco , contra la sentencia dictada el 7 de septiembre de 2017 por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 43/2014 .

2º) Las dos cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia son:

Primera. Determinar en qué periodo impositivo deben imputarse las ganancias patrimoniales no justificadas, derivadas de la imputación al obligado tributario de unas aportaciones a una cuenta corriente. En particular, clarificar si para proceder a esta imputación lo determinante es el momento en que se realizaron dichas

aportaciones o el momento de exteriorización, debiéndose imputar en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran.

Segunda. Elucidar si la presentación de una declaración incompleta o inexacta puede servir de fundamento del tipo infractor del artículo 79.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y, a su vez, de la agravante de ocultación de datos regulada en el artículo 82.1 d) de la misma Ley .

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 37.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ; el artículo 82.1.d) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en su redacción dada por la Ley 25/1995), en relación con el artículo 79 a) de la misma Ley , la Disposición Transitoria 4ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 9.3 de la Constitución Española .

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente Dª. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor Dª. Ines Huerta Garicano

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.