

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

Referencia: NFJ072944

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 364/2019, de 18 de marzo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6296/2017

**SUMARIO:**

**IRPF. Ganancias patrimoniales no justificadas. Imputación temporal.** Conforme al art. 37.2 Ley 40/1998 (Ley IRPF), con carácter general, 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. Pues bien, este último inciso no puede ser interpretado como plantean el abogado del Estado y la sentencia de instancia, en la medida en que exige probar suficientemente la titularidad de los bienes o derechos controvertidos, nada más, al igual que hace el actual art. 39 Ley 35/2006 (Ley IRPF), pero a diferencia del anterior art. 49 Ley 18/1991 (Ley IRPF), que al tratar los incrementos no justificados exigía, para evitar que los mismos se integraran en la base liquidable regular, la prueba de que los bienes o derechos «descubiertos» procedieran de otros rendimientos distintos o incluso de la reinversión de otros activos patrimoniales del obligado tributario.

Y es que, si se acredita por el obligado tributario la fuente, ya no estaríamos ante una ganancia patrimonial no justificada: en este tipo de rentas, la Administración tributaria tiene conocimiento de que una persona posee bienes o derechos que no se corresponden con lo declarado; le consta su tenencia, pero no la fuente de la que proceden. Si conociera esa fuente, es decir, de dónde provienen los bienes o derechos ocultados, ya no estaríamos hablando de una ganancia patrimonial no justificada, sino de un rendimiento del trabajo personal, del capital o de actividades económicas, que puede estar prescrito o no; e incluso de una donación, prescrita o no. Solo cuando la Administración tiene constancia de la titularidad del bien o derecho, pero no de su fuente u origen, aparece la ganancia patrimonial no justificada y se imputará a ese momento en que se descubre, a menos que el obligado tributario logre justificar que el bien o derecho era de su titularidad en un período prescrito.

[Vid., ATS, de 9 de abril de 2018, recurso n.º 6296/2017 (NFJ070198), que resuelve el recurso de casación admitido en este auto y, STSJ Cataluña, de 7 de septiembre de 2017, recurso n.º 43/2014 (NFJ070212), que se recurre].

**PRECEPTOS:**

Ley 230/1963 (LGT), art. 82.1 d).

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 37.

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

**PONENTE:***Don Ángel Aguillo Avilés.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JESUS CUDERO BLAS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 364/2019

Fecha de sentencia: 18/03/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6296/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6296/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 364/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 18 de marzo de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6296/2017, interpuesto por don Manuel , Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de don Carlos Francisco , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 7 de septiembre de 2017 , que desestima el recurso ordinario número 43/2014 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya ["TEARC"] de 29 de octubre de 2009, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 presentada contra el acuerdo del Inspector Regional Adjunto, de 11 de julio de 2005, por el que se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra los acuerdos de 15 de abril de 2005 por los que se practicó liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] de los ejercicios 1999 y 2000 y se impusieron sanciones correspondientes a las infracciones tipificadas en los apartados a ) y c) del artículo 79 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre) ["LGT/1963"]. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 7 de septiembre de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña , desestimatoria del recurso de ordinario núm. 43/2014.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) 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 a don Abilio el 22 de enero de 2004.

Como consecuencia de la regularización, se dictó acuerdo del Inspector Regional Adjunto, de fecha 15 de abril de 2005, del que resultó un incremento de la base imponible por los siguientes conceptos:

(i) 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 que dicha sociedad era de mera tenencia de bienes sujeta al régimen de transparencia fiscal.

(ii) Imputación como ganancias patrimoniales no justificadas del importe correspondiente al contrato, identificado con el número 98, suscrito entre la entidad HSBC Bank Sucursal en España y la entidad suiza de su grupo, el HSBC Republic Bank Suisse, S.A., 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 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"], había de considerarse que constituía el componente de renta de ganancia de patrimonio no justificada.

Concretamente, la Inspección, partiendo del hecho de que el contrato 98 era de titularidad real del obligado tributario, imputó las aportaciones realizadas en 1999 y 2000 al citado contrato, 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, pero tal documentación fue rechazada por la Administración argumentando que su aportación ya no era posible.

b) 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.

c) 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.

d) Contra la citada resolución desestimatoria se instó reclamación económica-administrativa, que fue desestimada por resolución del TEARC de 29 de octubre de 2009, notificada el 12 de noviembre de 2009, en la que se hacía constar que la misma se dictaba en primera instancia y debía ser objeto de recurso de alzada ante el TEAC.

En lo que se refiere a las ganancias patrimoniales no justificadas, el TEARC, partiendo del criterio sentado por el TEAC en resolución de 15 de mayo de 2007, declara:

El "obligado tributario no aportó la documentación con la que pretendía rebatir el criterio de la inspección respecto de las ganancias patrimoniales no justificadas, cuya justificación, por otra parte, el obligado tributario ni siquiera intentó a lo largo del procedimiento inspector, pues negó en todo momento que él fuera el titular de los fondos.

Tampoco queda acreditado que la documentación en cuestión no pudiera ser aportada en aquél procedimiento. Por el contrario, la fecha que figura en el documento presentado con el recurso de reposición es el 18 de enero de 2005, anterior al acuerdo de liquidación dictado por el inspector Regional Adjunto.

En consecuencia, no cabe sino confirmar el criterio de la Inspección en relación con los incrementos de patrimonio no justificados imputados al obligado tributario" (FD 11).

Y por lo que respecta a la aplicación de la agravante de ocultación, señala el TEARC:

"19. En el presente caso, resulta claro que las declaraciones presentadas por el obligado tributario eran inexactas, ocultando con ello los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria realmente exigible, la cual tuvo que ser obtenida por la Inspección mediante las actuaciones de comprobación e investigación. Por tanto, es correcto el criterio de la Inspección de aplicar la circunstancia agravante de ocultación".

e) 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, en ninguno de los cuales la cuantía de la regularización excedía de 150.000 euros.

f) Con fecha 9 de diciembre de 2013 se notificó al interesado el acuerdo de la Secretaria del TEARC de modificación de la resolución, y el 15 de mayo de 2014 la resolución modificada en cuanto a la instancia que se dictaba y el pie de recursos, expresando que cabía el contencioso administrativo.

## **Segundo.** *La sentencia de instancia.*

1. Frente a la citada resolución desestimatoria del TEARC, don Carlos Francisco instó recurso ordinario ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida, en la que confirmó la liquidación girada y las sanciones impuestas al recurrente.

Razona así la sentencia ahora recurrida en relación con los asuntos controvertidos de este recurso:

"TERCERO: *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.*

El demandante expone 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 rechazadas por la Administración argumentando que su aportación en el recurso de reposición

ya no era posible, lo que es contrario a Derecho. Posteriormente se trató acreditar ante el TEAR que no se trataba de incrementos injustificados, y la prueba tampoco fue admitida.

Sobre esta cuestión, esta Sala y Sección se ha pronunciado en el siguiente sentido a la vista de lo dispuesto en el art. 56.3 y 60.3 del RGIT :

1º) Debe compartirse que, como regla general, que el tiempo adecuado para presentar pruebas o sugerir exámenes de documentos, contabilidades o registros, es el procedimiento inspector, porque más tarde no ha lugar a la dialéctica necesaria que permita su exacta valoración.

2º) Tal criterio, sin embargo, es de difícil aplicación en procedimientos de gestión, en que se aportan los documentos requeridos y no existe la apuntada dialéctica. El meollo del problema surge cuando el requerimiento de documentación es genérico, sin concretar cuales documentos se interesan o, cuando como aquí se invoca en la demanda, se interesan unos documentos y luego se gira la liquidación o se desestima la reposición por la no aportación de documentos no concretamente requeridos.

3º) Entendemos que esto último es contrario a los principios de contradicción y congruencia, de obligada observancia también en los procedimientos de gestión, de manera que únicamente cabrá un acto de gravamen para el interesado por la concreta falta de presentación de un documento cuando su presentación haya sido requerida de forma igualmente concreta y específica.

4º) Por fin, la aportación de documentos y cualesquiera pruebas en vía de recurso administrativo de reposición, vía económico-administrativa y proceso jurisdiccional habrá de enjuiciarse en atención a las circunstancias concurrentes en cada caso. Ha de rechazarse, desde luego, que el interesado no aporte ante la Administración, dolosamente o con grave negligencia, los documentos requeridos o aquellos que, naturalmente, correspondan a cada supuesto, para reservar su aportación a las vías de revisión, económico-administrativa o jurisdiccional. Pero en cualquier otro caso, rige en tales vías de revisión el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa de los derechos e intereses legítimos ( art. 24 de la Constitución ). Por tanto, a juicio de la Sala, la conclusión ha de ser la opuesta a la plasmada en la resolución aquí impugnada del TEARC: sólo en casos de circunstancias excepcionales, como las citadas de dolo o negligencia grave, podrá limitarse la aportación de documentos en las vías de revisión".

En el presente caso el demandante alega que la primera documentación pudo obtenerse con carácter fehaciente a finales de febrero de 2005, ocurriendo que el acuerdo de liquidación fue dictado el 15 de abril de 2005, sin que se diga nada sobre su falta de aportación en el procedimiento inspector, que hubiera podido hacerse o por lo menos anunciarse tras la propuesta de liquidación notificada el 18 de noviembre de 2004, y por el contrario no presentó alegaciones, lo que, a la vista de las circunstancias del caso, es decir unos incrementos opacos constituye cuanto menos negligencia grave.

La Sala no obstante sí ha valorado tales documentos, que se vuelven a incorporar con la demanda, 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.

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 tributarán por el componente residual de incrementos no justificados.

En realidad lo que sostiene el recurrente es que como el origen de los fondos proceden en su mayor parte del ejercicio 1998 y anteriores, como que estaban entonces en las cuentas de origen, tales ejercicios se hayan prescritos y por tanto no se trata de incrementos no justificados en años regularizados -debemos entender que no es posible su regularización por prescripción-.

El motivo no puede prosperar.

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.

En el presente caso, 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, por lo que la imputación es correcta y la acción de liquidación de tales ejercicios no ha prescrito, como se ha dicho al principio.

CUARTO: Las anteriores consideraciones son trasladables al acuerdo sancionador: no se presentaron alegaciones y pruebas, aún emplazado el inspeccionado al efecto, y las que invoca son inoperantes.

En relación a las demás alegaciones que el demandante presenta contra la imposición de sanciones se han de hacer las siguientes consideraciones:

1. Que huelgan cuantos argumentos se sustentan en la indebida imputación temporal del incremento y la prescripción de la acción de liquidación, por lo dicho antes.

2. Que el acuerdo sancionador motiva el presupuesto de la culpabilidad en la circunstancia de ocultar la titularidad de los fondos descubiertos, lo que unido a un pormenorizado relato de los hechos según resultaron del procedimiento inspector contenido en el mismo acuerdo de liquidación es suficiente para acreditar y motivar tal presupuesto.

3. Que la falta de ingreso de la deuda tributaria fue resultado, simplemente, de que el aquí recurrente omitiera en su declaración las ganancias patrimoniales descubiertas.

4. Que como ya se ha pronunciado esta Sala y Sección no son inimaginables supuestos en los que se produzca una falta de ingreso habiéndose presentado una declaración completa y exacta, por lo que la infracción prevista en el art. 79 a) de la LGT/1963 es compatible, es decir no implica o absorbe la ocultación, y otro tanto se ha de decir respecto al empleo de persona interpuesta. (...)"

2. En resumen, según la sentencia, aunque el recurrente alega 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": (i) no aportó dicha documentación en el procedimiento inspector, lo que "hubiera podido hacerse o por lo menos anunciarse tras la propuesta de liquidación notificada el 18 de noviembre de 2004", y "no presentó alegaciones, lo que, a la vista de las circunstancias del caso, es decir unos incrementos opacos constituye cuanto menos negligencia grave" que permitiría no tener en consideración la referida documentación; (ii) en cualquier caso, los documentos a que alude el demandante "no son aptos para los fines que se pretenden" porque "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"; (iii) y es que no "se trata de acreditar de qué cuenta proceden los fondos sino" de probar "cómo 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"; (iv) en fin, la Inspección, partiendo de que el contrato 98 era de titularidad real del obligado tributario, imputó las aportaciones realizadas a dicho contrato en los ejercicios 1999 y 2000, es decir, "a los ejercicios en que se pusieron de manifiesto tales aportaciones y se descubrieron, por lo que la imputación es correcta y la acción de liquidación de tales ejercicios no ha prescrito".

3. Por lo que se refiere a la ocultación como criterio de graduación de la sanción, considera la Sala de instancia que "no son inimaginables supuestos en los que se produzca una falta de ingreso habiéndose presentado una declaración completa y exacta, por lo que la infracción prevista en el art. 79 a) de la LGT/1963 es compatible, es decir no implica o absorbe la ocultación".

### **Tercero. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La representación procesal de don Carlos Francisco preparó recurso de casación mediante escrito de 17 de noviembre de 2017.

2. En dicho escrito, la representación procesal de la citada entidad identificó como normas o jurisprudencia que se consideran infringidas: (i) el 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 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) el artículo 37.2 de la 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) y 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) de la misma Ley , la Disposición Transitoria 4ª LGT/2003 y el artículo 9.3 de la Constitución Española ["CE"] sobre aplicación retroactiva de la norma sancionadora más favorable, así como la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2011 (casación 159/2008, ES:TS:2011:7230 ).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 23 de noviembre de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 9 de abril de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia previstas en el artículo 88.2, letras a ) y b), LJCA , precisando que las cuestiones que presentan ese interés son las siguientes:

"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 ".

El citado auto identifica como normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación 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 .

#### **Cuarto. Interposición del recurso de casación.**

1. La representación procesal de don Carlos Francisco interpuso el recurso de casación mediante escrito de 31 de mayo de 2018, que observa los requisitos legales.

2. Comienza argumentando sobre la infracción de la sentencia impugnada del artículo 37.2 LIRPF/1998 , concretamente, del párrafo que señala que "[l]as ganancias patrimoniales no justificadas 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".

A juicio del recurrente, la sentencia cuestionada en esta sede vulnera el inciso del precepto transcrito "al confirmar que la imputación temporal de este tipo de rentas ha de realizarse en la base liquidable del período en el que se descubrieron las aportaciones (1999 y 2000), al considerar irrelevante que el contribuyente fuese titular de los fondos c importes controvertidos desde años anteriores y prescritos". Y ello porque entiende la Sala de instancia que "no se trata de acreditar de qué cuenta proceden los fondos", sino de acreditar cómo "se generaron los fondos ingresados en cuenta, por trabajo personal, rendimientos de capital o ganancias patrimoniales, que son los componentes de renta [del] IRPF, de manera que si no se acredita tributaran por el componente residual de incrementos no justificados" (pág. 2).

Para el actor, el artículo 37.2 LIRPF/1998 "determina con claridad que la imputación temporal de las ganancias patrimoniales no justificadas ha de hacerse en base a la prueba sobre la "titularidad de los bienes" y no

a los componentes de rentas al IRPF que menciona la sentencia impugnada. La literalidad del precepto es clara en este sentido, pues prohíbe, de forma expresa, que la imputación se practique en el período respecto del que se descubran las ganancias si el contribuyente prueba que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción". La "titularidad" -se dice- se corresponde con el concepto de "propiedad o tenencia de un bien, y no con los "componentes de rentas al IRPF" según la fuente como se hayan originado (rendimientos del trabajo, del capital, ganancias o pérdidas patrimoniales, etc.), como erróneamente entiende la Sala de instancia". La interpretación que realiza la sentencia impugnada "sería válida para desvirtuar la existencia de las ganancias patrimoniales no justificadas, esto es, el hecho base, su existencia", pero no es apta para desvirtuar "la imputación temporal a la que hace referencia" el artículo 37.2 LIRPF/1998 (pág 3). Así lo habría interpretado la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) de la Audiencia Nacional, de 5 de febrero de 2014 (recurso 2814/2012 ).

De conformidad con la Audiencia Nacional, pues, "la adecuada imputación temporal ha de hacerse atendiendo a si el contribuyente era titular de los bienes desde años anteriores y prescritos, siendo esta la cuestión relevante que regula el precepto, en contra de lo que sostiene la sentencia discutida, para la cual dicha titularidad es irrelevante". Y esa es la interpretación "que se considera acertada, no sólo por ser acorde con la literalidad del artículo 37.2 Ley 40/1998 , sino también con la finalidad que persigue, consistente en gravar la renta actual conforme a la capacidad contributiva del contribuyente". Una interpretación contraria, en fin, "infringe la capacidad contributiva puesto que supone gravar una renta ficticia o pretérita, mientras que el principio de capacidad exige gravar una renta actual", además de que "se olvidaría el periodo real de generación de la renta, en contra de todos los principios que rigen la imposición del tributo (IRPF)" (pág. 6).

Para fundamentar su tesis, el recurrente trae a colación las sentencias de esta Sala y Sección de 10 de mayo de 2004 (RCA núm. 2149/1999 ), y de 25 de octubre de 2011 (RCA núm. 3544/2007 ).

En el caso concreto que nos ocupa -se concluye en este punto-, "la documentación bancaria prueba que las cantidades e importes imputados en los ejercicios 1999 y 2000 proceden de la inversión y desinversión de fondos financieros desde los años 1998 y anteriores, que la Sala de instancia constata, sin otorgarle relevancia, al entender que no se están justificando los componentes de renta al IRPF, tantas veces citados, en infracción del artículo 37.2 Ley 40/1998 " (pág. 9).

**3.** La resolución judicial impugnada también infringiría 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) de la misma Ley, la Disposición Transitoria 4ª LGT/2003 , y el artículo 9.3 C.E , así como la sentencia de esta Sala de 8 de noviembre de 2011 (RCA núm. 159/2008 ), de la que se desprendería que resulta "improcedente el incremento del 25% aplicado por ocultación, ya que si la ausencia de la declaración correcta determinó la comisión de la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria, dicho hecho no puede servir de base, asimismo, para aplicar la agravante de ocultación" (pág. 12).

La sentencia impugnada infringiría "claramente esta doctrina al interpretar que la circunstancia de ocultar la titularidad de los fondos descubiertos integra el tipo infractor de la infracción prevista en el artículo 79 a) y es compatible con la agravante de ocultación del artículo 82.1.d), dado que el primero no implica o absorbe la ocultación" (pág. 12).

Según el artículo 82.1.d) LGT/1963 -se argumenta-, para la aplicación de la agravante que contempla se requería la concurrencia de dos factores: en primer lugar, "la "ocultación" por parte del sujeto pasivo de datos a la Administración "necesarios para la determinación de la deuda tributaria", es decir, la sustracción al conocimiento de la Administración Tributaria de todos o parte de los elementos del hecho imponible, o el hecho imponible mismo"; y, en segundo lugar, que dicha "ocultación" se realice "mediante la falta de presentación de la declaración o su presentación con inexactitudes" derivándose además de ello una disminución de la deuda tributaria; es decir que la conducta de la ocultación produzca un perjuicio a la Administración Tributaria al no percibir el importe exacto de la deuda tributaria, en consonancia con la realidad de la situación del sujeto pasivo" (pág. 12).

Destaca el recurrente que un amplio sector de la doctrina y jurisprudencia consideraban que la agravante por ocultación así determinada ya "formaba parte de! tipo infractor del artículo 79 a) LGT/1963 (en su redacción dada por Ley 25/1995), de dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, parte de la deuda tributaria, vulnerando el principio " non bis in idem "" , porque la "simple circunstancia de la falta de presentación en plazo de la autoliquidación, o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, 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, ya que ello conllevaría una reduplicación del tipo descrito, convirtiendo cualquier infracción tributaria de omisión de ingreso por falta de declaración o por declaración incompleta o inexacta en una conducta agravada" (pág. 13). Esta propia Sala habría mantenido "que un mismo criterio (la ocultación) no puede servir de fundamento de la infracción y, a su vez de la agravante" en las sentencias de 15 julio 2011 (RCA 203/2008 ), 2 de abril de 2012 (RCA 411/2009 ), 17 de junio de 2013 (RCA 3755/2011 ), y 12 de febrero de 2013 (RCA 2784/2010 ), según determinarían las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 17 de marzo de 2005 (recurso 596/2002 ) y de 10 de febrero de 2005 (recurso 640/2002 ).

La ocultación -se razona- exige un especial ánimo defraudatorio o un grado de culpabilidad que va más allá de "la simple negligencia", lo que se haría más evidente desde la entrada en vigor de la LGT/2003, en la que, "a diferencia de la LGT/1963, la ocultación no puede estimarse como criterio de graduación de las sanciones, sino que se configura como elemento del propio tipo de la infracción prevista en el artículo 191 ". En fin, la "circunstancia de que la presentación de la declaración con inexactitudes encierra una conducta de ocultación, y por tanto formaba parte de la tipificación de la infracción, explica que en la LGT/2003 se eliminase la agravante, pero se mantenga la ocultación al incidir en la calificación de la infracción y, en consecuencia, en la sanción a imponer" (pág. 13).

A juicio del recurrente, "al desaparecer la agravante por ocultación del artículo 82.1.d) LGT/1963 en la LGT/2003 , se impone la aplicación retroactiva de esta última al caso, por ser más favorable para el contribuyente, en virtud de la Disposición Transitoria 4ª de la LGT/2003 ", lo cual vendría también exigido por el artículo 9.3 CE (pág. 14). Este sería el criterio manifestado por la Audiencia Nacional en sus sentencias de 17 de marzo de 2005 (recurso 596/2002, JUR 2005/208543 ), y de 10 de febrero de 2005 (recurso 640/2002 , JUR 2005/1274).

#### 4. Finalmente, se describen las pretensiones deducidas y pronunciamientos que se solicitan en el recurso.

Así, respecto de la infracción del artículo 37.2 LIRPF/1998 , (i) la pretensión deducida "consiste en que se reconozca que la cuestión relevante a los efectos de determinar la imputación temporal de la ganancia patrimonial injustificada consiste en examinar o revisar si la titularidad de los bienes procede de años anteriores y prescritos - no la de acreditar los componentes de renta al IRPF-, pues, si la procedencia se remonta a años prescritos, no cabe realizar la imputación temporal en la base liquidable general del periodo en el que se descubren"; (ii) y se solicita que se declare que ha lugar al recurso de casación, se estime el recurso contencioso-administrativo y se anulen los actos administrativos confirmados por la sentencia impugnada (págs. 15-16).

Y respecto de la infracción del artículo 82.1.d) LGT/1963 , (i) la pretensión deducida "consiste en que se reconozca la improcedencia de aplicar el incremento del 25% por ocultación, dado que la presentación de una declaración incompleta o inexacta no puede servir de fundamento del tipo infractor del artículo 79 a) LGT/1963 y, a la vez, de la agravante de ocultación de datos regulada en el artículo 82.1.d) Ley 230/1963 (en su versión dada por Ley 25/1995)"; (ii) y se solicita que se declare que ha lugar al recurso de casación, se estime el recurso contencioso-administrativo y se anule la sanción impuesta (pág. 16).

#### Quinto. Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.

1. El abogado del Estado se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 31 de julio de 2018, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, tras recordar cuál son las cuestiones casacionales objetivas planteadas en el auto de admisión del recurso, así como las infracciones que se imputan a la sentencia recurrida y la respuesta que esta ofrece, examina en primer lugar la alegada vulneración del artículo 37.2 LIRPF/1998 .

A este respecto, señala que (i) como para el "recurrente el precepto determina con claridad que la imputación temporal ha de hacerse con base en la prueba sobre la "titularidad de los bienes" y no a los componentes de rentas del IRPF que menciona la sentencia impugnada", (ii) y "se prohíbe que la imputación se haga al periodo en que se descubren las rentas si el contribuyente prueba que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción", (iii) "critica la sentencia de instancia afirmando que en el caso que nos ocupa, "la documentación bancaria prueba que las cantidades e importes imputados en los ejercicios 1999 y 2000 proceden de la inversión y desinversión de fondos financieros desde los años 1998 y anteriores, que la Sala de instancia constata, sin otorgarle relevancia, al entender que no se están justificando los componentes de renta al IRPF, tantas veces citados, en infracción del artículo 37.2 Ley 40/1998 ."" (pág. 5).

A su juicio, sin embargo, las "alegaciones del recurrente no desvirtúan la conclusión que alcanza la sentencia de instancia y resulta plausible sostener, como hace la Sala a quo, que la exigencia de una prueba sobre la titularidad de los bienes en fecha anterior al periodo de prescripción, se extiende también a la prueba de la procedencia de esa

renta y del concepto en que se ha percibido", por lo que "la falta de acreditación del origen de los fondos, es decir de la "fuente de las cantidades que se certifican cargadas en la cuenta" es suficiente para apreciar que existe un aumento injustificado de patrimonio y, desde el punto de vista temporal, para imputar ese aumento de patrimonio al ejercicio en que dichas cantidades se aportan" (pág. 6).

En cualquier caso, considera que si resolviéramos "la cuestión doctrinal acogiendo la tesis del recurrente, esto es, que si resulta acreditado que el origen de los fondos aportados es anterior al ejercicio 1999 no es posible imputar a éste el aumento de patrimonio, no por ello habría de estimarse el recurso en este punto", por dos razones. En primer lugar, porque "la documentación que supuestamente acredita el origen de los fondos no fue aportada en el seno del procedimiento inspector, sino una vez concluido este, acompañando al recurso de reposición interpuesto contra la liquidación" (pág. 6), y la "sentencia recurrida declara que la falta de aportación o alegaciones por parte del obligado tributario en el procedimiento inspector "constituye cuanto menos negligencia grave" (pág. 7). Y, en segundo lugar, porque "aún cuando se admitiera la documentación aportada por el interesado junto al recurso de reposición formulado contra la liquidación, ni la Administración, ni la Sala de instancia se han pronunciado en el sentido de tener por acreditado que el origen de los fondos aportados al "contrato 98" es anterior al ejercicio 1998"; en particular, "la Sala a quo solamente parece admitir que los fondos estaban en las cuentas de origen "en su mayor parte", sin una valoración expresa y detallada que resultaba innecesaria en el discurrir del motivo" (pág. 7).

2. A continuación, el abogado del Estado argumenta la inexistencia de infracción del artículo 82.1.d) LGT/1963, en relación con el art. 79 a) de la misma ley, la Disposición transitoria 4ª de la vigente LGT/2003 y el art. 9.3 CE, así como de la nuestra sentencia de 8 de noviembre de 2011 (RCA 159/2008).

En este punto, empieza por aseverar que "es posible cometer una infracción por dejar de ingresar sin que se produzca ocultación (posibilidad que subsiste en el art. 191 LGT 2003), como es el caso de una incorrecta aplicación de la normativa tributaria constando en la autoliquidación todos los datos"; y que, como señala el TEARC, "los incrementos de patrimonio no justificados implican la ocultación de rentas sujetas a gravamen no declaradas por el obligado tributario, ocultación de la que éste es responsable (criterio confirmado por STS de 13 y 19 de octubre de 1992), apreciándose por tanto la concurrencia de culpabilidad" (pág. 8).

Seguidamente, el abogado del Estado reproduce el artículo 20 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que desarrolla la agravante de ocultación, y destaca que dicho precepto "aclara cuándo no se aprecia esta circunstancia, sobre qué infracciones procede su aplicación y, lo que nos parece que tiene una mayor trascendencia, en que supuesto se incrementa el porcentaje de sanción (solamente si la deuda dejada de ingresar excede del 10 %)". De donde infiere que "no puede afirmarse sin más que la ausencia de declaración correcta determinó la infracción por dejar de ingresar, de manera que ese hecho (la declaración incompleta o incorrecta) no puede servir de base para aplicar la agravante. En realidad -dice-, la agravante requiere que concurra, como es el caso, la presentación de una autoliquidación incorrecta pero esa circunstancia no es suficiente ya que también es preciso que la cuantía dejada de ingresar supere un determinado porcentaje, lo que convierte esta circunstancia en una agravante específica plenamente compatible con la de dejar de ingresar derivado de aquella declaración incorrecta" (pág. 9).

Además, se subraya que el "recurrente parece pedir que se aplique retroactivamente el régimen sancionador de la LGT 2003 pero solo parcialmente, eliminando la agravante por ocultación, lo que no está contemplado en la Disposición transitoria cuarta LGT 2003"; y que no ha desvirtuado la afirmación del TEARC, según el cual, "la Inspección no ha aplicado la nueva Ley General Tributaria, al no ser más favorable para el obligado tributario que la normativa anterior, sin que el reclamante haya efectuado alegación alguna en contra de este criterio y sin que es[e] Tribunal haya encontrado ninguna incorrección en el mismo" (pág. 10).

3. En virtud de lo anterior, se solicita de esta Sala que dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el escrito de oposición y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho (pág. 11).

**Sexto.** Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 10 de diciembre de 2018, de conformidad de lo previsto en el artículo 92.6 LJCA , la Sala acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 8 de enero de 2019, la Sala designó como ponente al Excmo. Sr. don Angel Aguallo Aviles, señalando para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 5 de marzo de 2019, actos que efectivamente tuvieron lugar en la fecha señalada, con el resultado que a continuación se expresa.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.*

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, impugnada en casación por don Carlos Francisco , (i) al no aceptar que las aportaciones realizadas al contrato 98, clasificadas como ganancias patrimoniales no justificadas e imputadas por la Administración tributaria en los ejercicios 1998 y 1999, tenían su origen en ejercicios prescritos, y (ii) confirmar la aplicación del criterio de graduación de la ocultación del artículo 82.1.d) LGT/1963 a la sanción impuesta por la comisión de una infracción tipificada en el artículo 79.a) LGT/1963 , es o no conforme a Derecho.

Las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 9 de abril de 2018 , son las siguiente:

"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 periodo 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 ".

Sin más preámbulos, pasamos a responder a la primera de las cuestiones.

**Segundo.** *Respuesta a la primera cuestión casacional objetiva.*

1. Es importante comenzar subrayando que no es objeto de controversia en este proceso si el Sr. Abilio obtuvo o no ganancias patrimoniales no justificadas que afloraron o se descubrieron en los ejercicios 1998 y 1999. La Inspección consideró que la titularidad real del contrato innominado núm. 98 suscrito entre la entidad HSBC Bank Sucursal en España y el HSBC Republic Bank Suisse, S.A., era de don Abilio y no de la entidad suiza, razón por la cual imputó las aportaciones realizadas al citado contrato a los ejercicios en que se pusieron de manifiesto y se descubrieron. Y a estos hechos nos hemos de atener.

2. Lo que aquí hemos de dilucidar es, de un lado, como reclama el auto de admisión del recurso, si lo determinante para imputar al recurrente unas aportaciones a una cuenta corriente es el momento en que se realizaron dichas aportaciones o el momento de exteriorización, y, de otro lado, porque constituye el centro de la controversia entre las partes y el meollo de la fundamentación de la sentencia impugnada, cuáles son los requisitos que deben concurrir para que las ganancias patrimoniales no justificadas no tributen en el IRPF del ejercicio en el que se descubren por estimarse prescritas como consecuencia de la aplicación del artículo 37.2 LIRPF/1998 , que dispone lo que sigue:

"Artículo 37. *Ganancias patrimoniales no justificadas.*

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

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

**3.** El auto de admisión del recurso nos pregunta si para imputar las aportaciones a una cuenta corriente a un concreto periodo impositivo lo determinante es (a) el momento en el que el obligado tributario acredite que se realizaron las aportaciones, o (b) el momento de su exteriorización, esto es, el momento en el que la Administración descubre la ganancia patrimonial no justificada, debiéndose en este último caso imputar en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran.

Y la respuesta a dicha interrogante se obtiene sin mayor esfuerzo de la simple lectura del precepto que acabamos de reproducir: en principio, dice inequívocamente el artículo 37.2, párrafo segundo, LIRPF/1998, "[l]as ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran".

**4.** Pero ofreciendo esta respuesta -por lo demás, evidente- a la cuestión planteada en el auto de admisión no resolvemos el debate que se suscita en el recurso que ha dado lugar a la sentencia impugnada y, en definitiva, en este proceso.

Porque la cuestión objeto de polémica en el recurso contencioso-administrativo núm. 43/2014 reside en la interpretación del inciso del párrafo segundo que aclara que las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo en 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".

Y es que, mientras que el recurrente interpreta que para conseguir que las ganancias patrimoniales no justificadas no tributen en el IRPF del ejercicio en el que afloran basta con probar que se es titular o propietario del bien o derecho -en este caso, del dinero aportado en las cuentas- desde una fecha anterior a la del período de prescripción, la Sala de instancia exige además acreditar "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", es decir, "cómo se generaron los fondos ingresados en cuenta, por trabajo personal, rendimientos de capital o ganancias patrimoniales, que son los componentes de renta al IRPF". O, dicho en palabras del abogado del Estado, que la "exigencia de una prueba sobre la titularidad de los bienes en fecha anterior al periodo de prescripción, se extiende también a la prueba de la procedencia de esa renta y del concepto en que se ha percibido".

**5.** Este Tribunal no puede compartir el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y el abogado del Estado.

El artículo 37 LIRPF/1998 exige probar suficientemente la titularidad de los bienes o derechos controvertidos. Nada más. Por cierto, al igual que hace el actual artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre). Y a diferencia del anterior artículo 49 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 17 de junio), que al tratar los incrementos no justificados exigía, para evitar que los mismos se integraran en la base liquidable regular, la prueba de que los bienes o derechos "descubiertos" procedieran de otros rendimientos distintos o incluso de la reinversión de otros activos patrimoniales del obligado tributario.

**6.** Tiene razón el actor en este proceso en que la "titularidad" se corresponde exclusivamente con el concepto de propiedad o tenencia de un bien, y no con los "componentes de rentas al IRPF" o "la fuente de las cantidades que se certifican cargadas en la cuenta de titularidad del recurrente", como dice la sentencia impugnada.

Y es que, si se acredita por el obligado tributario la fuente, ya no estaríamos ante una ganancia patrimonial no justificada. En este tipo de rentas, la Administración tributaria tiene conocimiento de que una persona posee bienes o derechos que no se corresponden con lo declarado. Le consta su tenencia, pero no la fuente de la que



proceden. Si conociera esa fuente, es decir, de dónde provienen los bienes o derechos ocultados, ya no estaríamos hablando de una ganancia patrimonial no justificada, sino de un rendimiento del trabajo personal, del capital o de actividades económicas, que puede estar prescrito o no; e incluso de una donación, prescrita o no. Solo cuando la Administración tiene constancia de la titularidad del bien o derecho, pero no de su fuente u origen, aparece la ganancia patrimonial no justificada. Y se imputará a ese momento en que se descubre, a menos que el obligado tributario logre justificar que el bien o derecho era de su titularidad en un periodo prescrito.

Este es, en cierto modo, el criterio que hemos seguido en nuestra sentencia 4415/2008, de 19 de junio (RCUD 265/2004 ), en la que declaramos:

"La recurrente sostiene que a pesar de probar, mediante el exhaustivo seguimiento de todas las inversiones, desinversiones y reinversiones de la masa dineraria perteneciente al obligado tributario y sus hermanos durante los años 1984 a 1989, la sentencia de la Audiencia Nacional que se recurre, que incluso llega a reconocer que ha "quedado únicamente constancia en el expediente administrativo por la documentación aportada en su día por la actora de la existencia global de fuentes de financiación", desestima el recurso por exigir una prueba precisa del origen concreto de los fondos invertidos". Pero "[u]na lectura sosegada del extenso pasaje de la sentencia recurrida dedicado a examinar la regularización efectuada por incrementos injustificados de patrimonio no confirma el criterio que sostiene la recurrente de que para la sentencia recurrida no es bastante la acreditación de la existencia de renta y patrimonio, de fuentes de financiación, en definitiva, suficiente para efectuar las inversiones objeto de discrepancia, si no que es necesario la concreta justificación de los fondos empleados". (...) "Por la regulación de los incrementos de patrimonio no justificados de que la sentencia recurrida deja constancia, y de la doctrina jurisprudencial que la interpreta, se deriva que la acreditación de renta y patrimonio suficiente es prueba bastante para desvirtuar la existencia de la pretendida regularización, sin que sea necesaria para la sentencia recurrida la concreta acreditación de qué fondos fueron concretamente los empleados" (FJ 5º). En el mismo sentido, nuestra sentencia 5525/2012, de 3 de julio (RCA 340/2009 ).

7. Por otra parte, tiene razón el abogado del Estado en que la Sala de instancia no se pronuncia en ningún momento acerca de si entiende por acreditado que los fondos provienen de ejercicios prescritos, sino que se limita a declarar: (i) que el actor no aportó la documentación en la que trata de amparar la prescripción en el seno del procedimiento inspector, lo que "hubiera podido hacerse o por lo menos anunciarse tras la propuesta de liquidación notificada el 18 de noviembre de 2004", y "no presentó alegaciones, lo que, a la vista de las circunstancias del caso, es decir unos incrementos opacos constituye cuanto menos negligencia grave" que permitiría no tener en consideración la referida documentación [criterio que, salvo supuestos excepcionales de mala fe o abuso del derecho, hemos censurado en las recientes sentencias de 10 de septiembre de 2018 (RCA 1246/2017 ) y de 12 de febrero de 2019 (RCA 1985/2017 )]; (ii) y que los documentos a que alude el demandante "no son aptos para los fines que se pretenden", porque "no acreditan el origen de los fondos", "la fuente de las cantidades que se certifican cargadas en la cuenta de titularidad del recurrente", dado que no "se trata de acreditar de qué cuenta proceden los fondos sino" de probar "cómo 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 tributarán por el componente residual de incrementos no justificados".

De manera que, como corolario de lo anterior, nos veremos obligados a ordenar retrotraer las actuaciones para que la Sala de instancia, valorando la prueba documental facilitada por el recurrente, decida si acredita o no la prescripción de las ganancias patrimoniales descubiertas por la Inspección y, en función de ello, resuelva sobre la pervivencia o no de la sanción y su cuantía.

8. La conclusión que acabamos de alcanzar hace que pierda objeto la resolución de la segunda de las cuestiones casacionales, relacionada con la sanción impuesta al recurrente.

El recurso de casación está estrechamente vinculado al objeto del proceso contencioso-administrativo, al debate planteado por las partes y a la resolución dictada por el Tribunal a quo. Y debiéndose retrotraer las actuaciones para que la Sala de instancia se pronuncie sobre la liquidación tributaria, la mera posibilidad de que ésta sea anulada y, por tanto, la sanción, provoca que cualquier pronunciamiento de este Tribunal sobre cualquier aspecto relacionado con las medidas de carácter punitivo que solo eventualmente podrían tener lugar, recaiga "en abstracto" y resulte improcedente.



**Tercero.** *Criterios interpretativos sobre el artículo 37.2 LIRPF/1998 .*

1) De la literalidad del artículo 37.2, párrafo segundo, LIRPF/1998 , se desprende que para imputar las aportaciones efectuadas a una cuenta corriente a un concreto periodo impositivo lo determinante es el momento en el que la Administración descubre las ganancias patrimoniales no justificadas, debiéndose imputar en la base liquidable general del período impositivo en el que afloran.

2) Para que las ganancias patrimoniales no justificadas no se integren en la base liquidable general del período impositivo en que se descubran, basta, conforme al artículo 37.2, párrafo segundo, LIRPF/1998 , con probar que se es titular o propietario de los bienes o derechos -en este caso, del dinero aportado en las cuentas- desde una fecha anterior a la del período de prescripción, sin que sea preciso además identificar la fuente u origen de la que proceden tales bienes o derechos.

**Cuarto.** *Resolución de las cuestiones que el recurso suscita.*

1. Consecuencia obligada de lo que acabamos de exponer es, en primer lugar, la estimación del recurso de casación y la revocación de la sentencia de instancia en cuanto desestimó el recurso jurisdiccional al entender: (i) que a los efectos de impedir la integración de las ganancias patrimoniales no justificadas en la base liquidable general del período impositivo en el que se descubran, no basta con probar la titularidad de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción, sino que además es preciso acreditar la fuente u origen de la que aquellos proceden; y (ii) que 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. Derivado de la anterior, y en la medida en que, como hemos expresado, la Sala de instancia no se pronuncia acerca de si entiende por acreditado con la documentación aportada por el recurrente que los fondos provienen de ejercicios prescritos, procede ordenar retrotraer las actuaciones al momento anterior a la sentencia impugnada del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, a fin de que éste, teniendo en cuenta exclusivamente, tal y como expresa el párrafo segundo del artículo 37.2 LIRPF/1998 , la titularidad de los bienes o derechos (las cantidades cargadas en la cuenta de titularidad del recurrente), se pronuncie sobre el particular.

**Quinto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativo, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

**Segundo.**

Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Manuel , en nombre y representación de don Carlos Francisco , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 7 de septiembre de 2017 , que desestima

el recurso ordinario número 43/2014 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya de 29 de octubre de 2009, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 presentada contra el acuerdo del Inspector Regional Adjunto, de 11 de julio de 2005, por el que se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra los acuerdos de 15 de abril de 2005 por los que se practicó liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 1999 y 2000 y se impusieron sanciones correspondientes a las infracciones tipificadas en los apartados a ) y c) del artículo 79 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria , sentencia que se casa y anula.

#### **Tercero.**

Ordenar retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior a aquel en que se dictó la citada sentencia para que la Sala de instancia emita otra en la que, teniendo en consideración exclusivamente la titularidad de los bienes, se pronuncie sobre si el recurrente ha acreditado que las aportaciones realizadas al contrato núm. 98, clasificadas como ganancias patrimoniales no justificadas e imputadas por la Administración tributaria en los ejercicios 1999 y 2000, tenían su origen en ejercicios prescritos, y, eventualmente, sobre la sanción.

#### **Cuarto.**

No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado  
D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez  
D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

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.