

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

Referencia: NFJ078581

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN**

Sentencia 178/2020, de 15 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 597/2019

**SUMARIO:**

**IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales no justificadas. Prueba en contrario. No Suficiente.** En el presente caso, se considera una ganancia patrimonial no justificada, el importe usado en la compra de un apartamento de playa por ser simulado el préstamo otorgado a los cónyuges, por el que una sociedad mercantil, domiciliada en Belice, destinado para la compra del mencionado inmueble. A juicio de la Sala, la operación supone la repatriación desde Andorra del dinero de los interesados no declarado a la Hacienda Española, de origen desconocido, evadiendo la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al afloramiento de dichos fondos. Los recurrentes no llegan a desvirtuar los indicios de simulación que parten de la extraordinaria singularidad de la operación, que es contraria a los más elementales usos sociales y mercantiles, pues los recurrentes se dirigen a una entidad domiciliada en Belice, que forma parte de la lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en el ámbito fiscal (en la «lista negra»), para financiar la compra de un apartamento de playa en España. La entidad transfiere el dinero desde una entidad domiciliada en Andorra, que también tiene la consideración de paraíso fiscal. Se trata de un préstamo sin garantías de ningún tipo y a un plazo de tres años, sin pacto de reintegro alguno de principal o intereses hasta su vencimiento. Pese a destinarse el supuesto préstamo a la compra de un apartamento, no se constituyó garantía hipotecaria sobre el inmueble adquirido, ni se reintegra finalmente el préstamo en metálico, sino que se dice cancelado, después de una prórroga de tres años, mediante la compraventa de las participaciones sociales de una entidad, de cuya realidad económica y patrimonial nada se informa. Los recurrentes no se ofrecen justificación alguna de las razones por las que los recurrentes buscaron un préstamo con una entidad domiciliada en Belice, ni por qué la prestamista aceptó una operación carente de garantías y con reintegros de dinero lejanos a la fecha de suscripción del contrato y su novación, más allá de unas supuestas negociaciones no justificadas respecto a la venta de un 24% de las participaciones de una sociedad.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 39.1.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 16 y 108.  
Código Civil, arts. 1.216, 1.217 y 1.218.  
Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 26 y 317.  
Ley 1/2000 (LEC), arts. 323 y 386.  
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 63.

**PONENTE:**

*Don Emilio Molins García-Atance.*

**SENTENCIA**

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE :

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

MAGISTRADOS

D.<sup>a</sup> María del Carmen Muñoz Juncosa

D. Emilio Molins García-Atance

En Zaragoza, a quince de junio de dos mil veinte.

EN NOMBRE DE S.M. EL REY.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección 2ª), el recurso contencioso-administrativo número 597 del año 2019, seguido entre partes; como demandantes DON Landelino Y DOÑA Jacinta , representados por la procuradora doña María Rosario Viñuales Royo y asistidos por el abogado don Ander Astobiza Alfaro; y como Administración demandada la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO , representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Es objeto de impugnación la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, constituido en Sala, de 30 de mayo de 2019, dictada en los expedientes acumulados nº NUM000, NUM001 y NUM002 interpuestos contra liquidación y sanción por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2009, por la que se estima en parte la reclamación deducida contra las sanciones impuestas.

Cuantía : Indeterminada.

Ponente : Ilmo. Sr. Magistrado D. Emilio Molins García-Atance.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en la Secretaría de este Tribunal en fecha 31 de julio de 2019, interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada en el encabezamiento de esta resolución.

**Segundo.**

Previa la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda, en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimaba aplicables concluía con el suplico de que se dictara sentencia por la que, con estimación del recurso, "anulando el acuerdo de liquidación emitido por la Dependencia Regional de Inspección y, en consecuencia, el acuerdo sancionador derivado de aquél, así como los actos administrativos que la preceden, en los términos indicados en los Fundamentos Jurídico-Materiales anteriores, y declarando el derecho de mis mandantes, como situación jurídica individualizada, a obtener la devolución de los ingresos indebidamente realizados".

**Tercero.**

La Administración demandada, en su escrito de contestación a la demanda, solicitó, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que, por su parte, estimó aplicables, que se dictara sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto.

#### **Cuarto.**

No habiendo pedido las partes el recibimiento del pleito a prueba, ni solicitado el trámite de conclusiones, se celebró la votación y fallo el día señalado, 10 de junio de 2020.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Se impugna en el presente proceso por la parte actora la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, constituido en Sala, de 30 de mayo de 2019, dictada en los expedientes acumulados nº NUM000, NUM001 y NUM002 interpuestos contra liquidación y sanción por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2009, por la que se estima en parte la reclamación deducida contra las sanciones impuestas.

#### **Segundo.**

La Administración tributaria concluye, con criterio ratificado por el Tribunal Económico-Administrativo, que existe una ganancia patrimonial no justificada al apreciar simulación contractual en el contrato de préstamo fechado el 8 de julio de 2009 por el que la mercantil Borsel Holding, SA, domiciliada en Belice City, otorgó a los cónyuges Landelino y Jacinta un préstamo de 240.000 euros para la compra de un apartamento en la playa de Castellón. Para ello analiza tanto el contrato expresado, como otros documentos complementarios aportados por los contribuyentes: dos novaciones del préstamo (novación y adenda a la novación), ambas de fecha 29 de junio de 2012, acta de manifestaciones fechada el 8 de mayo de 2015, compraventa de participaciones sociales de la entidad Amerigub LLC de fecha 7 de abril de 2014 y certificación bancaria fechada el 22 de julio de 2015.

El TEARA sostiene, a partir de distintas presunciones legales, conforme al art. 108.2 de la Ley General Tributaria, "que se llevó a cabo la constitución aparente de un préstamo, con reintegro de numerario a cuentas bancarias de titularidad de los interesados en España, desde un territorio con tradición de opacidad fiscal, Andorra, interponiendo ficticiamente un entramado de negocios jurídicos y de entidades domiciliadas en territorios con tradición de opacidad fiscal, con intervención supuesta de personas que siguiendo los notorios usos de las operaciones formalizadas en dichos territorios, pueden considerarse "testaferros". En realidad, se repatrió desde Andorra dinero de los interesados no declarado a la Hacienda Española, de origen desconocido, evadiendo la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al afloramiento de dichos fondos.

La falta de la justificación pretendida por los interesados del ingreso bancario de 240.000 euros procedentes de Andorra, lleva a calificarlo como ganancia patrimonial no justificada".

#### **Tercero.**

Los recurrentes sostienen la validez y realidad del contrato de préstamo, que se suscribió con un plazo de devolución de tres años y un tipo de interés del 1,5 % anual, mientras se negociaba con el prestamista, como garantía, la venta del 24% de las participaciones propiedad de Landelino en la sociedad Excavaciones GUBA, S.L. Afirman que previendo que no podría reintegrarse en plazo el préstamo, se firmó una novación el 29 de junio de 2012 ampliando la fecha de vencimiento hasta el 8 de julio de 2015 y constituyendo las partes una prenda con desplazamiento de las participaciones de la mercantil Excavaciones Guba S.L. en la sociedad estadounidense AMERIGUB, LLC, porque no se alcanzó un acuerdo respecto a la adquisición del 24% de las participaciones de Excavaciones Guba. Esta compraventa se ejecutó, alegan los actores, el 7 de abril de 2014, compensando el precio

de la compraventa de la sociedad AMERIGUB, LLC con el préstamo concedido a Landelino y Jacinta, al no poder hacer frente a dicho préstamo.

Al analizar en la demanda los indicios analizados por la Inspección y el TEARA los recurrentes alegan que ambos parten de conclusiones y presunciones equívocas. Afirman que el Sr. Landelino posee el 49% de la propiedad de Excavaciones Guba, S.L. Defienden la realidad de la materialización de la ejecución de la garantía del préstamo; exponen que la Inspección incurre en contradicción al indicar por una parte que Excavaciones Guba era parte insoluble de la operación (al aludir a un contrato de compraventa antiguo formalizado por dicha sociedad como prueba del desvío de fondos) y sostener al tiempo que el préstamo correspondía a otro sujeto pasivo. Defienden, con cita de los artículos 1216, 1217, 1218, 1227 CC, 26 CP y 317 y 323 LEC, la consideración del préstamo como documento público, y no documento privado, por estar intervenido por notario, de forma que "debe considerarse documento público, con todas sus consecuencias". Consideran que el tipo de interés pactado es conforme al Euribor del año 2009 y no se prueba que se trate de un tipo de interés bajo. Aluden a las declaraciones de Alexis acerca de la realidad de las operaciones contenidas en un documento intervenido por notario y con la apostilla de la Haya. Y niegan que la Administración haya probado que las partes intervinientes en las operaciones y contratos estuviesen en connivencia o no fuesen partes independientes.

#### Cuarto.

Conviene recordar la jurisprudencia del Tribunal Supremo, -por todas, sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2011- al razonar que "La simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia del acto o del negocio jurídico. La simulación conlleva la ocultación de la realidad, un engaño que por su propia naturaleza ha de ser intencionado y que merece el consecuente reproche, administrativo o penal, cuando se ha realizado con la finalidad de evitar o disminuir el pago del impuesto.

Se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico norma otro propósito negocial, ya sea éste contrario a la existencia misma del negocio (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)", añadiendo que no obstante lo anterior la distinción conceptual entre las distintas categorías jurídicas que delimitan externamente, en negativo, la economía de opción no es fácil pues "la propia jurisprudencia de esta Sala admite que el negocio indirecto y la simulación relativa puedan ser el medio de actuar en fraude de ley".

Y se debe añadir que es numerosa la jurisprudencia civil y contencioso-administrativa que ha interpretado y delimitado dicha institución jurídica, pudiendo reseñarse por su claridad la sentencia de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 412/2014, de 15 de mayo, que siguiendo otra anterior y la doctrina del TAEC que en la misma se contenía señala que:

-- La "causa simulandi" debe acreditarla la Administración, que es quien invoca la simulación, si bien ésta no se caracteriza por su evidencia, pues se mueve en el ámbito de la intención de las partes, por lo que generalmente habrá que acudir a los indicios y a las presunciones para llegar a la convicción de que se ha producido una simulación.

-- La presunción es una prueba por indicios en la que el criterio humano, al igual que ocurre en el campo de las presunciones legales, parte de un hecho conocido para llegar a demostrar el desconocido, exigiendo una actividad intelectual que demuestre el enlace preciso y directo existente entre ambos. Y conforme a la doctrina del Tribunal Económico- Administrativo Central, ha de aplicarse con especial cuidado y escurpulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico-tributaria. En este sentido, tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos: a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable; b) Precisión, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y c) Concordancia, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión.

-- Habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado. La propia jurisprudencia civil destaca las dificultades prácticas de la prueba directa y plena de la simulación por el

natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer los vestigios de la misma y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad. Esto hace preciso acudir a la prueba indirecta de las presunciones, que consisten en una labor intelectual a través de la cual quien debe calificar su existencia, partiendo de un hecho conocido llega a dar con otro que no lo era, en este caso, la existencia de simulación. Esto supone la existencia de uno o varios hechos básicos completamente acreditados, y que entre éstos y la simulación exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, aun cuando quepa alguna duda acerca de su absoluta exactitud, ya que la presunción no es una fuente de certeza sino de probabilidad.

2. (...) El Tribunal Supremo ha manifestado que la simulación "es una mera apariencia engañosa carente de causa y urdida con determinada finalidad ajena al negocio que se finge" ( sentencias de 10 de julio de 1984 y 6 de junio de 2000); que la misma "se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta" ( sentencias 16 de septiembre de 1991 y 27 de febrero de 1998) (...)"

Siendo pues los indicios y/o presunciones los que nos pueden permitir llegar a la conclusión de que se ha producido una efectiva y real simulación debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre los requisitos para la eficacia de la prueba indiciaria o por presunciones señalando, entre otras, la sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 18 de Marzo de 2013, rec. 392/2011, que "la válida utilización de esta clase de prueba requiere la concurrencia de los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero), al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba [véanse, por todas, las sentencias emanadas de esta misma Sección el 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09, FJ 6º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07, FJ 3º) y 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2º)]."

En el presente caso el conjunto de circunstancias apreciadas en las actuaciones inspectoras evidencian la falta de justificación pretendida por los interesados, como préstamo, del ingreso bancario de 240.000 euros procedentes de Andorra, y lo correcto de su calificación como ganancia patrimonial no justificada.

En efecto, los recurrentes no llegan a desvirtuar el razonamiento contenido en la resolución impugnada, que parte de la extraordinaria singularidad, contraria a los más elementales usos sociales y mercantiles, de un contrato de préstamo de 240.000 euros suscrito por una familia española para financiar la compra de un apartamento de playa de Castellón, operación para la que se dirigen a una entidad no española, domiciliada en Belice, que forma parte de la lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en el ámbito fiscal (en la "lista negra") y que transfiere el dinero depositado en una entidad domiciliada en Andorra, que ha tenido históricamente la consideración de paraíso fiscal (RD 1080/1991, de 5 de julio). Se trata de un préstamo que se concierta sin garantías de ningún tipo y a un plazo de tres años sin pacto de reintegro alguno de principal o intereses hasta su vencimiento.

Las circunstancias resultan ciertamente singulares, porque pese a destinarse el supuesto préstamo a la compra de un apartamento, no se constituye garantía hipotecaria sobre el inmueble adquirido, ni se reintegra finalmente el préstamo en metálico, sino que se dice cancelado, después de una prórroga de tres años, mediante la compraventa de las participaciones sociales de una entidad, Amerigub, LLC, de cuya realidad económica y patrimonial nada se informa.

En la demanda no se ofrece justificación alguna de las razones por las que los recurrentes buscaron la suscripción de un préstamo con una entidad domiciliada en Belice, ni de los motivos de la aceptación por la prestamista BORSEL HOLDING, S.A. de una operación carente de garantías y con reintegros de dinero lejanos a la fecha de suscripción del contrato, más allá de unas supuestas negociaciones no justificadas respecto a la venta de un 24% de las participaciones de la sociedad Excavaciones Guba.

Conviene subrayar, y no es cuestión menor, que BORSEL HOLDING, S.A. es una sociedad mercantil, esto es, una entidad con un ánimo de lucro no menor, por su domiciliación en Belice, que el que pueda poseer, como elemento constitutivo de la misma, cualquier otra sociedad radicada en España.

Cabe añadir que la intervención notarial del contrato de préstamo está perfectamente acotada en la diligencia notarial: "El presente testimonio Notarial se efectúa al solo efecto de autenticación de firmas. Andorra la Vella, el 8 de julio de 2009". Y respecto a las firmas puestas a presencia del notario del Principado de Andorra, se alude únicamente a las de los prestatarios, que considera auténticas.

Este y no otro es el alcance, en este caso, de la fe pública notarial, tal y como razona el TEARA en su resolución al indicar que "no consta probado por la mera existencia del documento en cuestión, ni la autenticidad de las firmas distintas de las de los interesados (se dice que de un ciudadano suizo y otro panameño), ni de su relación con la sociedad domiciliada en Belice".

Por lo demás, interesa reiterar los argumentos vertidos por el TEARA acerca de los hechos posteriores al documento de préstamo, que no han desvirtuados por los recurrentes y que esta Sala comparte, al analizar un documento privado de novación de 29 de junio de 2019, carente de intervención notarial, supuestamente suscrito en la localidad de Martín del Río (Teruel), un acta de manifestaciones de Alexis con intervención notarial del 8 de mayo de 2015 y la pertinente apostilla, y una compraventa de participaciones sociales de la entidad Amerigub, LLC de 7 de abril de 2014. Y asimismo al examinar dos documentos presentados ante el TEARA: una adenda a la novación del contrato de préstamo fechada también el 29 de junio de 2012 y una certificación bancaria de Mora Banc Grup, S.A. de 22 de julio de 2015, ambas sin intervención notarial.

Así, el TEARA razona "los interesados aportaron a la inspección un documento privado, sin intervención notarial de ningún tipo, en el que consta: la fecha de 29 de junio de 2012; titulado "novación de préstamo"; los mismos intervinientes que en el documento de 2009, como antecedente cuarto que; "Como consecuencia de no haber llegado a un acuerdo para la compra por parte de LA PRESTAMISTA del 24 % de las acciones de EXCAVACIONES GUBA SA, que hubiera conllevado la condonación, total o parcial, del préstamo y dada su situación económica-financiera que le dificulta devolver la cantidad prestada y abonar los intereses correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del préstamo hasta a su finalización, LOS PRESTATARIOS han solicitado a la PRESTAMISTA: (i) una novación del préstamo de fecha 8 de julio de 2009, en cuanto al plazo de amortización y (ii) un aplazamiento en el pago de los intereses; lo que ha sido aprobado por LA PRESTAMISTA, pero sujeto a un incremento del tipo de interés"; y en las cláusulas, la ampliación del plazo de reembolso del capital y de los intereses ya devengados en tres años, hasta el 8 de julio de 2015, y la modificación del tipo de interés al 2%, a partir del 9 de julio de 2012.

Pues bien, tratándose de un documento privado, es aplicable el artículo 1227 del Código Civil: "La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio." Y este Tribunal comparte el criterio de la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos Vo432/14, de 17/02/2014, alegada por los interesados, que llega a la siguiente conclusión:

"En virtud de la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 24 de julio de 1999 y 15 de diciembre de 2010), aun cuando en el supuesto planteado no concurren ninguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil, pudiera entenderse acreditada la fecha del documento privado por otros medios de prueba admitidos en derecho (...)

No obstante, corresponderá a la Administración tributaria gestora apreciar si la prueba anterior demuestra fehacientemente la fecha del documento privado."

Ahora bien, no se ha aportado al expediente ninguna pretendida prueba de la fecha del documento privado de "novación del préstamo", anterior a su aportación al procedimiento Inspector el 11/11/2014.

Y por otro lado, cabe apreciar en el contenido de dicho documento los mismos indicios de falta de veracidad que los expuestos en el fundamento de Derecho anterior.

Noveno.

En el periodo de alegaciones previo al acta, los intereses remitieron a la Inspección dos documentos.

El primero de ellos es un "acta de manifestaciones" de "D. Alexis, domiciliado en Savosa (Suiza) y provisto de pasaporte nº ..." que manifiesta:

"1. Ser el propietario único y beneficiario último de NESBITT FINANCE S.A., sociedad que compró a EXCAVACIONES GUBA S.L. la Sociedad AMERIGUB LLC, el 7 de abril de 2014.

2. La operación se realizó tal y como se recoge en el documento de compra-venta de fecha 7 de abril de 2014, que se adjunta a éste Acta de Manifestaciones.

3. Por tanto, ni el Sr. Landelino, ni nadie relacionado con su familia, (ni directa ni a través de sociedad alguna) estuvo ni está relacionado con las sociedades: BORSEL HOLDING S.A. ni con NESBITT FINANCE S.A."

Consta en el documento que el 8 de mayo de 2015, un Notario de Lugano (Suiza) da fe de la autenticidad de la firma que ha sido puesta en su presencia por el Señor D. Alexis, ciudadano español, nacido en Melilla el NUM003 de 1959, domiciliado en Savosa (Suiza). Y consta la apostilla, según el Convenio de la Haya de 5 de octubre de 1961, de la Cancillería de Estado del Cantón de Ticino (Suiza), sobre la calidad del Notario signatario.

El segundo documento es titulado "COMPRVENTA DE PARTICIPACIONES SOCIALES DE LA ENTIDAD AMERIGUB LLC", y en él consta:

- La fecha de 7 de abril de 2014,

- Como intervinientes, de una parte: "la mercantil EXCAVACIONES GUBA SA, (en adelante "LA VENDEDORA" o "GUBA") de nacionalidad española, domiciliada en San Martín del Río (Teruel). Carretera, nº 21 y provista de C.I.F. B44013738 en su nombre D. Landelino, mayor de edad, con de D.N.I. nº NUM004"; y de otra; "la mercantil NESBITT FINANCE S.A., (en adelante "LA COMPRADORA" o "NESBITT FINANCE S.A.", (en adelante "LA COMPRADORA" O "NESBIT") de nacionalidad panameña, domiciliada en Panamá (República de Panamá), calle 53 Este. Urbanización Marbella, Torre Swiss Bank, 2º piso registrada en el Registro Público de Panamá el 8 de septiembre de 2005, con la microficha 503361, documento 840048, en su nombre Don Gustavo, de nacionalidad panameña y con cédula de identidad personal 7-84-1234. Sucesora, a estos efectos, de la mercantil BORSEL HOLDING, S.A. (en adelante "BORSEL")."

- Como antecedente primero: "LA VENDEDORA es propietaria del cien por cien (100%) de las participaciones sociales del capital social de la entidad de nacionalidad americana, Georgia (USA), constituida con fecha 3 de junio de 2002 e inscrita bajo la jurisdicción del Estado de Georgia, con el nº de control 0229041, según se justifica con el título de propiedad de las participaciones."

- Como antecedente segundo: "Las participaciones objeto de este contrato de compraventa, pertenecen a LA VENDEDORA en plena propiedad, libres de toda carga real, personal, administrativa, tributaria o de cualquier naturaleza análoga, ostentando ésta la plena disposición sobre las mismas, sin que exista limitación de naturaleza alguna para su enajenación como libres de cargas y gravámenes, ni para el ejercicio de sus derechos sociales, según declara expresamente LA VENDEDORA, salvo la que se cita a continuación:

Pignoración de las participaciones a favor de BORSEL, hoy a favor de NESBIT, en las condiciones que se recogen en documento de fecha 29 de junio de 2012, conocido por las partes."

- Como estipulación primera: "LA VENDEDORA VENDE el cien por cien (100%) de las participaciones sociales que posee de la compañía mercantil de nacionalidad americana AMERIGUB, LLC, descritas en el exponen primero de este documento y LA COMPRADORA las COMPRA, en la situación que se recoge en el antecedente segundo.

En este acto se endosa el título de propiedad de las mismas a favor de LA COMPRADORA."

- Como estipulación segunda: "El precio total establecido para esta compraventa es de DOSCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y DOS EUROS (259.692 euros).

Dicho importe queda liquidado mediante la condonación del préstamo de fecha 8 de julio de 2009 existente entre la mercantil BORSEL y los Sres. Landelino y su esposa Dña. Jacinta. Por tanto, queda saldado y finiquitado el préstamo a que se ha hecho referencia y recibido el precio total acordado; otorgamiento NESBIT en este acto, la más eficaz y eficiente carta de pago a favor de los cónyuges D. Landelino y Doña Jacinta."

Consta en el documento que el 15 de abril de 2014, un "notario Público Quinto del Circuito de Panamá" certifica que: "quienes conozco han firmado este documento en mi presencia en la que de los testigos que suscriben, y por consiguiente esas firmas son auténticas." No consta la apostilla, según el Convenio de la Haya de 5 de octubre de 1961.

Sobre dichos documentos, el pronunciamiento de la Inspección es ciertamente lacónico: que corresponde a otro sujeto pasivo del impuesto. Pero, a juicio de este Tribunal, no invalida la liquidación impugnada, conforme al artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común 8LRJAP-PAC), aplicable supletoriamente a los tributos ( artículo 7.2 de la Ley General Tributaria), porque no ha generado la indefensión efectiva de los interesados, como lo pone de manifiesto el que en esta vía la interesada ha podido desplegar plenamente todos sus argumentos de defensa frente a la calificación de simulación, y que este Tribunal puede proceder sin restricciones a su revisión efectiva.

Pues bien, a juicio de este Tribunal, resulta indubitado por el primero de los documentos descritos fue otorgado en Suiza el 8 de mayo de 2015 por D. Alexis. Pero se trata de un mero testimonio, al que le es aplicable la Ley de Enjuiciamiento Civil, que establece en su artículo 376: "Los tribunales valorarán la fuerza probatoria de las declaraciones de los testigos conforme a las reglas de la sana crítica, tomando en consideración la razón de ciencia que hubieren dado, las circunstancias que en ellos concurren y, en su caso, las tachas formuladas y los resultados de la prueba que sobre éstas se hubiere practicado." Reglas de la sana crítica que, al no estar codificadas, "han de ser entendidas como las más elementales directrices de la lógica humana" ( sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 1998, RJ1998/7594).

Este Tribunal, de conformidad con las reglas de la sana crítica, valora que el testimonio del Sr. Alexis, es de escasa fiabilidad, y a la vista de las circunstancias concurrente, no basta por sí solo, sin ir acompañado de ninguna otra prueba o indicio, para acreditar plenamente la veracidad de su contenido, en concreto: que el firmante, ciudadano español residente en Suiza, sea el propietario único y beneficiario último de NESBITT FINANCE S.A., de nacionalidad panameña, a quien en el segundo de los documentos representaría otra persona distinta, ciudadano panameño; ni la relación entre NESBITT FINANCE S.A., panameña, y BORSEL HOLDING, SA, de Belice, que sería la prestamista original; ni la afirmación de que los interesados y sus familiares no tenían ninguna relación con ninguna de las dos citadas entidades. Se ha de considerar, además, que la República de Panamá ha tenido históricamente la consideración de paraíso fiscal (Real Decreto 1.080/1991, de 5 de julio), y ha formado parte de la lista de la Unión Europea sobre jurisdicciones no cooperativas en el ámbito fiscal (en la "lista negra", ha pasado a la "lista gris").

En cuanto al segundo de los documentos, le es aplicable el artículo 323 de la Ley de Enjuiciamiento Civil:

"1. A los efectos procesales, se considerarán documentos públicos los documentos extranjeros a los que, en virtud de tratados o convenios internacionales o de leyes especiales, haya de atribuirse la fuerza probatoria prevista en el artículo 319 de esta Ley.

2. Cuando no sea aplicable ningún tratado o convenio internacional ni ley especial, se considerarán documentos públicos los que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que en el otorgamiento o confección del documento se hayan observado los requisitos que se exijan en el país donde se hayan otorgado para que el documento haga prueba plena en juicio.

2.º Que el documento contenga la legalización o apostilla y los demás requisitos necesarios para su autenticidad en España.

El documento en cuestión no contiene la legalización o apostilla necesaria para su autenticidad en España, por lo que a efectos probatorios solo puede tener el de un documento privado. Y no se ha aportado al expediente ninguna pretendida prueba de la fecha del documento, anterior a su aportación al procedimiento inspector, el 22 de junio de 2015. Pero tampoco se ha acreditado la autenticidad de las firmas que figuran en el documento, cuando la certificación de quién afirma ser Notario de Panamá de que todos los firmantes, sin especificar su identidad, habían firmado ante él en la ciudad de Panamá, no va acompañada de ninguna otra prueba o indicio, como podría ser la justificación del viaje de los interesados desde Martín del Río (Teruel) a Panamá.

Por otro lado, cabe apreciar en el contenido de dicho documento los mismos indicios de falta de veracidad que los expuestos en el fundamento de Derecho anterior para el supuesto contrato de préstamo y su novación.

Cabe añadir que según el documento, el préstamo, por un importe acumulado de capital más intereses de 259.262 euros, se habría cancelado con la dación en pago de las participaciones en la sociedad norteamericana Amerigub LLC, de titularidad de Excavaciones Guba, S.A. nada dicen los interesados en sus alegaciones de la realidad económica y patrimonial de la sociedad norteamericana.

Pues bien, consta en este Tribunal la reclamación mº NUM005, interpuesta por Excavaciones Guba, S.L. contra liquidación por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2009 a 2012, en cuyo expediente consta la aportación de

dos documentos firmados por D. Landelino, el interesado en la presente reclamación, como apoderado de Amerigub, LLC. Afirma son Balance de situación de Amerigub, LLC, a 31-12-2011 (Activo, Inmovilizado intangible, 270.000 \$; Pasivo, Capital 300.000 \$, Resultado del ejercicio, -30.000 \$), y a 31-12- 2012 (Activo, Inmovilizado intangible, 164.550 \$, Pasivo, Capital, 300.000 \$; Resultado del ejercicio, -25.000 \$). Para este Tribunal, resulta insólito que la transmisión de dicha sociedad a un tercero independiente, pudiera llevar a este a dar por pagado un crédito a su favor de 259.692 euros.

Además, se ha de resaltar la objeción ya puesta por la Inspección. En el contrato no serían parte los interesados, sino la sociedad en la que participan, Excavaciones Guba, S.A., por lo que la operación realizada por esta, no tendría por qué afectar a la situación patrimonial de las personas físicas interesadas en la presente reclamación, que serían los deudores del supuesto préstamo. En cuanto a la alegación de los interesados de que la propia Inspección habría defendido la confusión patrimonial entre interesados y sociedad, respecto a la compra por esta de una máquina con interposición de una sociedad de Andorra varios años antes de los comprobados, resulta que dicha mención, contenida en el acta, ya no se recoge en el acto de liquidación, de modo que, tanto para el Inspector-Jefe, que dicta el acto de liquidación, como para este Tribunal, es irrelevante, y hay que tenerla por no puesta.

Décimo.

A las alegaciones a este Tribunal, los interesados adjuntan dos documentos que no habían sido previamente aportados a la inspección."

[...]

"el interesado aportó por primera vez ante este Tribunal, en primer lugar, un documento privado, sin intervención notarial de ningún tipo, titulado "ADENDA A LA NOVACIÓN DE PRESTAMO DE FECHA 29/6/2012 CONSTITUCIÓN PIGNORACIÓN DE PARTICIPANTES (PRENDA CON DESPLAZAMIENTO)", y en el consta:

-La fecha de 29 de junio de 2012.

-Los mismos intervinientes que en los documentos de 2009 y 2012, ya descritos, y además, "la mercantil EXCAVACIONES GUBA, SA, (en adelante "GUBA") de nacionalidad española domiciliada San Martín del Río (Teruel.) Carretera, nº 21 y provista de C.I.F. B44013738 en su nombre D. Landelino mayor de edad, con de D.N.I. nº NUM004";

-En los antecedentes, tras describir el préstamo que habría sido celebrado entre las partes intervinientes en los documentos de 2009 y 2012, los siguientes:

"TERCERO.- Llegado el vencimiento y no habiéndose llegado a un acuerdo para la compra por parte de la PRESTAMISTA del 24% de las acciones de GUBA, que hubiera conllevado la condonación, total o parcial, del préstamo y ante la dificultad de devolver la cantidad prestada y abonar los intereses correspondientes, las partes han firmado, en el día de hoy, una novación, en cuanto al plazo y tipo de interés, del préstamo arriba señalado. Los intereses generados a la fecha de la novación, en cuanto a plazo y tipo de interés, del préstamo arriba señalado. Los intereses generados a la fecha de la novación por un importe de 10.800 euros, se aplazaron su devengo y pago, íntegramente, hasta el nuevo vencimiento del préstamo, por lo que el principal del préstamo pasaba a ser de DOSCIENTOS CINCUENTA MIL OCHOCIENTOS EUROS (250.800 euros)

Cuarto.

GUBA es el propietaria del cien por cien (100%) de las participaciones sociales que forman el capital social de la entidad de nacionalidad americana, AMERIBUG LLC, domiciliada en 602 Hammett Orive, Decatur-Country of Delkab-30032 Georgia (USA), constituida con fecha 3 de junio de 2002 e inscrita bajo la jurisdicción del Estado de Georgia, con el nº de control 0229041."

-Cómo cláusula primera: "Para garantizar el pago de la devolución del préstamo y de sus intereses por parte del Sr. Landelino y de su esposa a la sociedad BORSEL, la mercantil GUBA pignora a favor de BORSEL las participaciones que posee la sociedad AMERIGUB LLC detalladas en el antecedente cuarto."

El segundo de los documentos aportados por primera vez ante este Tribunal es una "certificación bancaria", fechada el 22 de julio de 2015, en un impreso con el anagrama Morabanc, en el que "Mora Banc Grup, SA, entidad bancaria andorrana", "CERTIFICA:

Que, la sociedad BORSEL HOLDING, SL titular de la cuenta número NUM006, abierta en fecha 22 de septiembre del 1999 y cancelada en fecha 15 de febrero de 2013.

Que, consultadas nuestras bases de datos informáticas, salvo error u omisión involuntaria, las siguientes personas y sociedades no constan, en ningún momento, como titulares, apoderadas o autorizadas de la mencionada cuenta:

- Landelino, de nacionalidad española y con DNI número...
- Jacinta, de nacionalidad española y con DNI número...
- Lorenza, de nacionalidad española y con DNI número...
- Magdalena, de nacionalidad española y con DNI número...
- EXCAVACIONES GUBA, SL, de nacionalidad española y con CIF...
- AMERIGUB LLC, de nacionalidad americana y con control number..."

Figuran dos firmas de personas no identificadas.

DECIMO SEGUNDO.- Este Tribunal afirma que dichos documentos no acreditan de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó, acreditado, como exige la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central antes reproducida.

En primer lugar, se trata de documentos privados, respecto del que no se ha aportado al expediente ninguna pretendida prueba de su fecha, anterior a su aportación a este Tribunal, el 30 de diciembre de 2015.

En cuanto al primero de los documentos, además, cabe apreciar en su contenido los mismos indicios de falta de veracidad que los expuestos en fundamentos de Derechos anteriores para la supuesta constitución del préstamo y su novación.

En cuanto al segundo de los documentos, no se identifica a ninguna persona firmante del mismo, por lo que no se puede dar veracidad a la relación de lo afirmado en él, con el contenido de los archivos de Morabanc. Pero, además, aunque fuera cierta la afirmación de la falta de relación formal de las personas que se citan con la cuenta bancaria de Borsel Holding, SL, las peculiaridades ya destacadas de esta entidad, domiciliada en Belice, no en la disposición de fondos de dicha cuenta, respecto de la que no se afirma quienes serían los verdaderos titulares, apoderados o autorizados."

En definitiva, se ha practicado prueba suficiente acerca de la falta de justificación pretendida por los interesados, como préstamo, del ingreso bancario de 240.000 euros procedentes de Andorra, y lo correcto de su calificación como ganancia patrimonial no justificada.

#### Quinto.

Oponen también los recurrentes la caducidad del procedimiento inspector y la prescripción del impuesto. Citan los artículos 150 y 104 de la LGT, y los artículos 102 y 104 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAPGIT). Alega que la comunicación de inicio de actuaciones del procedimiento inspector fue en fecha 16 de junio de 2014, finalizando el mismo con la comunicación del acuerdo de liquidación con fecha 30 de septiembre de 2015. Y que por tanto, entre una y otra fecha han transcurrido 471 días (106 días adicionales de los 365 días que debe durar el procedimiento inspector). Critica la falta de motivación suficiente de la demora de 126 días que según la Administración deben excluirse del cómputo referido de 365 días. Cita al efecto la STS de 11 de diciembre de 2017 y reprocha que no se ha motivado, ni en el acta, ni en el acuerdo de liquidación, de qué forma las supuestas dilaciones dificultaron la actuación comprobadora.

El Abogado del Estado se opone a la caducidad y recuerda que este motivo de impugnación no fue alegado siquiera en la reclamación económica-administrativa previa, sino que ha sido planteado ex novo en el escrito de demanda.

En efecto, se trata de una alegación nueva que no se realizó ni en el trámite de alegaciones al acta de disconformidad, ni en la reclamación económico-administrativa ante el TEARA, a diferencia del supuesto examinado en la STS de 11-12-2017, nº 1928/2017, rec. 3175/2016.

Para valorar la completitud y fundamento de la motivación contenida en el acta de disconformidad e informe de disconformidad, así como en acuerdo de liquidación, debe ponerse la misma en relación con los distintos requerimientos de información y diligencias extendidas en el procedimiento, como acertadamente expone el Abogado del Estado en su contestación.

Examinadas las actuaciones se advierte que en el acta de disconformidad se razona:

" 2. La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 16/06/2014 y en el cómputo del plazo de duración debe atenderse a las siguientes circunstancias:

Motivo de dilación/interrupción	Fecha de inicio	Fecha fin	Nº de días
No aportar extracto cuentas bancarias	21/07/2014	08/10/2014	79
Aplazamiento de la visita	21/10/2014	28/10/2014	7
Aplazamiento y no aportar justificante	23/01/2015	18/02/2015	26
No aportar justificantes luz y gasóleo	03/03/2015	17/03/2015	14

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 126 días por dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración tributaria, tal y como establece el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 102 y 104 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante R.G.A.T.)

En el curso de las actuaciones se ha extendido diligencias en las siguientes fechas:

Nº1 21/07/2014, Nº2 02/09/2014, Nº3 08/10/2014, Nº4 03/11/2014, Nº5 11/11/2014, Nº6 02/12/2014, Nº7 11/12/2014, 13/11/2014 (en Utrillas, Polígono Santa Bárbara), Nº8 16/01/2015, nº9 09/02/2015, nº10 18/02/2015, nº11 17/03/2015, nº12 10/06/2015, nº 13 10/06/2015."

Asimismo, en el informe de disconformidad se detalla:

" 1.- Inicio de las actuaciones.

La fecha de inicio de las actuaciones fue el 16/06/2014 y del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no deben computarse 126 días al no haber aportado documentación y aplazado las vistas de comprobación de 21/07/2014 a 08/10/2014 cuentas bancarias, del 21/10/2014 al 18/10/2014 (7 días) aplazamiento de la visita, 23/01/2015 a 18/02/2015 (26 días) Aplazamiento de la visita hasta el 09/02/2015 y no aportar documentación de gastos de calefacción el día 18 aporta escrito y 4 fotografías 03/03/2015 a 17/03/2015 (14 días) manifiesta que no consume gasóleo."

El acta de disconformidad, en ausencia de alegaciones de la parte, reseña: "La fecha de inicio de las actuaciones fue el 16/06/2014 y en el cómputo del plazo de duración de las mismas, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003 General Tributaria, no se deben computar 126 días por las dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración tributaria que detalla el acta, y todo ello tal como establece el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 102 y 103 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT)".

En esta situación, como defiende el Abogado del Estado, al iniciarse las actuaciones mediante comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación por el IRPF del ejercicio 2009, se requirió la documentación que obra en la página 3 de dicha comunicación, entre ella los justificantes de adquisiciones y enajenaciones de cualquier clase de bienes, contratos y documentos de trascendencia tributaria, extracto de movimientos de cuentas bancarias, etc. Y el día señalado para la aportación de la misma, 21 de julio de 2014, diligencia nº 1, se puso de relieve que no se habían aportado por el contribuyente ni las adquisiciones y enajenaciones efectuadas en 2009 ni los contratos efectuados con trascendencia tributaria señalando que "desde

el día de hoy que tenía que aportarlos hasta que los aporte se considera dilación no imputable a la Administración". Pues bien, parte de esta documentación fue presentada el día 2 de septiembre de 2014, entre otras, la escritura de compraventa del inmueble de Castellón, y se extendió la Diligencia nº 2 en donde se hizo constar lo siguiente: "Por comunicación de inicio de actuaciones se le requería extracto de movimiento de cuentas bancarias en norma 43, para aportarlas a la primera visita el 21/07/2014. En dicha fecha aportó: CD-R con el movimiento de la cuenta NUM007 y en formato papel el movimiento de la cuenta NUM008. Según la información de nuestra base de datos no ha aportado el movimiento de las cuentas que se relacionan a continuación y que figura como titular del obligado tributario: -Cuenta nº NUM009 -Cuenta nº NUM010. Al no haber aportado el movimiento de todas las cuentas que se le habían requerido ha producido en el procedimiento de inspección una dilación no imputable a la Administración desde el día 21 de julio que debía aportarlas hasta que las aporte"; habiéndose aportado dicha documentación por comparecencia de 8 de octubre de 2014 se extendió Diligencia nº 3 con esa misma fecha en donde se hizo constar lo siguiente: "Al haber aportado las cuentas bancarias que faltaban se da por finalizada la dilación iniciada el 21 de julio fecha en que tenía que aportarlas."

Resulta correcta, por tanto, la alegación de la demandada de que hasta ese momento, 8 de octubre de 2014, no dispuso la Administración de los datos mínimos para tramitar el procedimiento, porque las cuentas eran elementos esenciales para valorar las enajenaciones y adquisiciones realizadas. Cabe añadir que los contribuyentes han ido presentando con posterioridad, incluso ante el TEARA, documentación adicional relevante, como ya se ha visto en el fundamento jurídico precedente, que pudieron y debieron aportar desde el inicio.

Y las dilaciones posteriores corresponden a aplazamientos de visitas: la primera de ellas de 7 días, solicitada por el interesado, correspondiente al periodo comprendido entre el 21/10/2014 y 28/10/2014, relevante por cuanto se había requerido con carácter previo en Diligencia nº 3 documentación trascendente como son los movimientos en las cuentas bancarias donde se recibieron los 240.000 euros de Andorra; la segunda, por el periodo comprendido entre el 23 de enero de 2015 y 18 de febrero de 2015 por haberse requerido información relativa a consumos de un inmueble, haber solicitado aplazamiento el contribuyente y después de habersele concedido sin suspensión haber comparecido sin los citados consumos. Así se aprecia de las Diligencias 8, 9 y 10 del procedimiento. De igual manera se produjo la última dilación, comprendida entre el 3 y el 17 de marzo de 2015 como se aprecia de las Diligencias 10 y 11 de las actuaciones.

Cabe concluir, en fin, como se razona de contrario, que las suspensiones se encontraban motivadas y que la Administración no ha acudido a ellas ni de forma abusiva, ni utilizando fórmulas estereotipadas. Y que se ha respetado lo dispuesto en los artículos 150 de la Ley General Tributaria y 104.a) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Procede desestimar este motivo de impugnación.

#### **Sexto.**

Finalmente se alega la inexistencia de infracción porque entiende que la Administración ha sancionado por meras conjeturas y por haber prescrito el derecho a liquidar, y asimismo, por falta de prueba de los hechos y del dolo. Invoca la presunción de inocencia que exige que la Administración pruebe la culpabilidad y niega que se haya justificado suficientemente el juicio de culpabilidad. No es lo mismo, se afirma en la demanda, motivar una liquidación que fundamentar un acuerdo de imposición de sanción. Insiste, en fin, en que ha logrado rebatir los distintos indicios analizados por la Administración que sustentan el acuerdo sancionador.

La Abogacía del Estado se opone también a este motivo de impugnación y destaca que en la simulación se advierte la divergencia consciente entre voluntad interna y externa con la finalidad de engañar a terceros, en este caso la Administración Tributaria.

En efecto, como bien alega la defensa de la Administración del Estado, debemos reiterar aquí toda la argumentación expuesta en los fundamentos precedentes y la conclusión, debidamente probada, mediante indicios no rebatidos por la parte recurrente, de que "se llevó a cabo la constitución aparente de un préstamo, con reintegro de numerario a cuentas bancarias de titularidad de los interesados en España, desde un territorio con tradición de opacidad fiscal, Andorra, interponiendo ficticiamente un entramado de negocios jurídicos y de entidades domiciliadas en territorios con tradición de opacidad fiscal, con intervención supuesta de personas que siguiendo los notorios usos de las operaciones formalizadas en dichos territorios, pueden considerarse "testaferros". En realidad, se repatrió desde Andorra dinero de los interesados no declarado a la Hacienda Española, de origen desconocido, evadiendo la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al afloramiento de dichos fondos".

Esta compleja operativa, voluntaria y consciente, debe reputarse dolosa y no meramente culposa o descuidada, tal y como se razona por la Administración tributaria y el TEARA al indicar:

"Al respecto de ello debe tenerse en cuenta que en el tema debatido, los aspectos regularizados derivan de que el obligado tributario, más allá de poder calificarse su conducta como descuidada, era plenamente consciente del carácter infractor de la misma, y ello por cuanto el obligado tributario trató de eludir la tributación que le correspondía ocultando rentas a través de la simulación de un contrato de préstamo.

La simulación se concibe como una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio y realmente no querido que encubre un resultado obtenido en violación de la Ley.

Esta simulación fue, por definición, consciente y querida, pues en la simulación ocurre una divergencia querida y deliberada ente la voluntad y su manifestación y un fin de engaño a los terceros (en este caso a la Administración Tributaria) extraños al acto. Se trata, por tanto, de una conducta infractora buscada, que no cabe considerar amparada en una simple negligencia, ni mucho menos una interpretación razonable de la norma y que ha quedado acreditada indiciariamente en el expediente, conforme a la argumentación contenida en el acuerdo de este órgano de misma fecha que la presente resolución."

[...]

" Por todo lo expuesto, se estima que la conducta del obligado tributario y de su cónyuge fue consciente, querida y voluntaria, dándose elemento subjetivo de la infracción, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT. Los responsables de la infracción son ambos cónyuges en tanto que declararon en régimen de tributación conjunta siendo la causa de la infracción a ocultación de unas rentas comunes a ambos. A efectos de la tramitación del expediente sancionador deben separarse en dos infracciones con dos sujetos infractores constituyendo la base de sanción la mitad de la cuota regularizada.

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, se estima que procede la imposición de sanción."

Por lo expuesto, procede desestimar este motivo de impugnación y con él, el recurso interpuesto.

#### **Séptimo.**

Procede imponer a la parte recurrente las costas de esta instancia por vencimiento, conforme al art. 139 LJCA en la redacción vigente al tiempo de la litispendencia.

### **FALLO**

#### **Primero.**

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo referido interpuesto por DON Landelino Y DOÑA Jacinta contra la resolución citada en el encabezamiento de la presente sentencia.

#### **Segundo.**

Condenamos a la parte actora al pago de las costas.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Supremo por infracción de norma estatal o de la Unión Europea o recurso de casación ante este Tribunal por infracción de derecho autonómico, según lo previsto en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio. Recurso que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la resolución, por escrito que deberá cumplir los requisitos del artículo 89 del citado texto legal.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.



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.