

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092452

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

Sentencia 852/2023, de 21 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 693/2022

SUMARIO:

ISD. Normas especiales. Acumulación de donaciones. Cancelación del préstamo por medio de otorgamiento de carta de pago o liberatoria de deuda. La cuestión que se suscita no afecta a la existencia del contrato de préstamo ni a la realidad del burofax liberatorio remitido por el causante a su hija, sino en la eficacia probatoria de dicho documento en orden a acreditar la real devolución de la cantidad prestada, a efectos de considerar extinguido el derecho de crédito que la Administración incorpora, al 50%, en el caudal hereditario efectos de determinación de la base imponible del ISD. **Medios de prueba. Prueba documental. Burofax.** El burofax no se encuentra dentro de los supuestos del art. 317 LEC, por lo que no cabe otorgarle la naturaleza de documento público, a pesar de que goza de un valor probatorio privilegiado, en cuanto permite dejar constancia fehaciente de su remisión, y de las circunstancias de esta, y además, el art. 326 LEC señala que "Los documentos privados harán prueba plena en el proceso, en los términos del art.319 LEC, cuando su autenticidad no sea impugnada por la parte a quien perjudiquen". No podemos obviar un elemento trascendente, cual es la importante cuantía del préstamo, 140.000 €, lo que lleva a considerar que la devolución de tan importante cantidad, necesariamente, y conforme a máximas de experiencia, tenía que estar documentada de alguna forma, aun cuando se tratase de pagos parciales y periódicos, dejando rastro de la trazabilidad del dinero con el que se afrontaba el pago de la deuda. No puede considerarse, por el mero contenido del burofax que, efectivamente, se hubiera producido la extinción de la obligación derivada del derecho de préstamo, y el correspondiente derecho de crédito, a través de la devolución de las cantidades adeudadas.

Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. La recurrente sostiene la concurrencia de una causa de exclusión de la responsabilidad consistente en que su actuación estaba amparada por una interpretación razonable de la norma, criterio este que es acogido por la Sala. La actora ha defendido en el presente recurso, de forma jurídicamente argumentada, que ha actuado en base a una interpretación lógica de la norma al existir un documento que acreditaría la inexistencia de la deuda a incluir en la declaración, siendo el objeto del debate si dicho documento tiene efectos ante la Administración. La Sala entiende que no puede considerarse, por el mero contenido del burofax, que se hubiera producido la extinción de la obligación derivada del derecho de préstamo, a través de la devolución de las cantidades adeudadas, pero ello no es óbice para reconocer el esfuerzo argumentativo y probatorio de la recurrente en orden a ofrecer una interpretación razonable, no artificiosa o arbitraria, de la norma tributaria dirigida a justificar la cancelación de la deuda litigiosa, lo que nos lleva, en el caso de autos, a entender que concurre la causa de exclusión de la responsabilidad consistente en que su actuación estaba amparada por una interpretación razonable de la norma, por lo que no debe dar lugar a la sanción, al entender que su conducta, por las razones expuestas, no es acreedora del reproche punitivo contenido en la resolución sancionadora recurrida.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 29.

RD 1629/1991 (Rgto ISD), art. 7.

Ley 1/2000 (LEC), arts. 217, 319 y 326.

Código Civil, arts. 618, 623, 624, 629, 630, 1.218 y 1.227.

PONENTE:

Don Jorge German Rubiera Alvarez.

Magistrados:

Don MARIA JOSE MARGARETO GARCIA
Don JORGE GERMAN RUBIERA ALVAREZ
Don LUIS ALBERTO GOMEZ GARCIA
Don JOSE RAMON CHAVES GARCIA

Don DANIEL PRIETO FRANCOS

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS

Sala de lo Contencioso-administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA: 00852/2023

N.I.G: 33044 33 3 2022 0000630

RECURSO P.O. nº 693/2022

RECURRENTE Doña Petra

PROCURADOR Don Armando Mora Argüelles-Landeta

LETRADO Don Faustino González-Cueva Fernández

RECURRIDO Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias

ABOGACÍA DEL ESTADO Don Joaquín Francisco Viaño Díez

CODEMANDADO Servicios Tributarios del Principado de Asturias

REPRESENTANTE

SERVICIO JURÍDICO DEL

PRINCIPADO DE ASTURIAS Don Francisco Eloy García Suárez

SENTENCIA

Ilmos. Sres. Magistrados:

Doña María José Margareto García, presidente

Don Jorge Germán Rubiera Álvarez

Don Luis Alberto Gómez García

Don José Ramón Chaves García

Don Daniel Prieto Francos

En Oviedo, a veintiuno de julio de dos mil veintitrés.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número 693/2022, interpuesto por doña Petra, representada por el procurador don Armando Mora Argüelles-Landeta y asistido por el letrado don Faustino González-Cueva Fernández, contra el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias, representado y asistido por Joaquín Francisco Viaño Díez y codemandado los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, representados y asistidos por el Letrado del Servicio Jurídico del Principado de Asturias don Francisco Eloy García Suárez, en materia tributaria.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Jorge Germán Rubiera Álvarez

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongán, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

Tercero.

Conferido traslado a la parte codemandada para que contestase a la demanda lo hizo en tiempo y forma, solicitando se dicte sentencia con desestimación del recurso, confirmando la resolución recurrida, con imposición de costas al actor.

Cuarto.

Por Auto de 12 de enero de 2023, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

Quinto.

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularan sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

Sexto.

Se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 12 de julio pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

La parte actora interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEARA de 17 de junio de 2022, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001 interpuestas contra el acuerdo del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, por el que se le notifican liquidaciones por el concepto Impuesto sobre Sucesiones, ejercicio 2016, número NUM002, por un importe a ingresar de 13.689,10 euros y por el concepto sanción, número NUM003, en relación a este Impuesto y ejercicio, en cuantía de 6.123,66 euros.

Se señala en la demanda que las cuestiones controvertidas objeto de recurso son:

- Determinación de la Base Imponible del Impuesto sobre sucesiones 2016, acuerdo liquidación NUM002, por importe de 13.689,10 euros de cuota.
- Acuerdo de expediente sancionador impuesto sucesiones 2016, acuerdo NUM003 por importe de 6.123,66 euros.

Funda la recurrente la impugnación de la resolución recurrida en el hecho de que con fecha de 10 de abril de 2008 se produce un préstamo por valor de 140.000 euros otorgado por Don Nazario a su hija, ahora demandante Petra.

Posteriormente, con fecha de 25 de abril de 2014, tiene lugar la cancelación del préstamo por medio de otorgamiento de carta de pago o liberatoria de deuda de Don Nazario al cobro, mediante la emisión de un burofax en el que se decía:

"Querida hija;

Simplemente comunicarte, a fin de dejar constancia fehaciente de ello, que en relación al préstamo de CIENTO CUARENTA MIL EUROS (140.000.- €) que tanto tu madre como yo te habíamos concedido en el año 2008, con la recepción de las últimas cantidades entregadas por tu parte, lo damos por cancelado en su totalidad y en consecuencia extinguido; de modo que de ahora en adelante no hay cantidad alguna que nos adeudes por el referido concepto.

Un fuerte abrazo..."

Se afirma que no se da lugar, por tanto, a la incorporación al caudal relicto de un derecho de crédito en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones del año 2016.

La demanda, a continuación, hace el siguiente relato de hechos:

El 11 de julio de 2016 fallece Don Nazario, legando a su esposa el usufructo vitalicio y universal de los bienes de la herencia e instituyendo herederos a sus dos hijos Rodolfo y Petra.

El 10 de enero de 2017 tiene lugar la presentación de los modelos 660 (declaración sucesiones) y 650 (autoliquidación sucesiones), no dando lugar a la incorporación al caudal relicto de un presunto derecho de crédito en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el cual había sido cancelado mediante burofax anteriormente en el año 2.014.

Con fecha de 23 de abril de 2.019, habiendo transcurrido más de 4 años desde la cancelación de la deuda, se iniciaron las actuaciones de comprobación en relación con el Impuesto sobre Sucesiones, determinando, entre otras cosas, que el contrato de préstamo de 10 de abril de 2.008 por valor de 140.000 euros debía añadirse a la Base Imponible, 70.000 euros por tener carácter ganancial.

El 6 de noviembre de 2.019 se extiende Acta de disconformidad (Acta -02; número NUM004). En ella, el área de Inspección del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias y la ahora demandante, difieren en la determinación de la Base Imponible del Impuesto sobre Sucesiones 2016, formalizando, la Administración Tributaria, propuesta de liquidación NUM002, generando un importe total a pagar de 13.689,10 euros de cuota. Todo ello argumentado sobre la base de que, conforme al artículo 105 de la Ley General Tributaria, la carga de la prueba reside en el contribuyente y, en este caso, a pesar de reconocer la existencia del burofax de cancelación de deuda del año 2.014, carece, por un lado, de valor probatorio suficiente y, por el otro, de validez frente a la Administración Tributaria, puesto que opera como tercera de buena fe.

El 3 de abril de 2.020 se interpone la Reclamación Económico-Administrativa NUM000, que tiene entrada en el Tribunal Económico Administrativo de Asturias con fecha de 23 de junio de 2.020. El 3 de marzo de 2021 el Tribunal Económico Administrativo acuerda la acumulación, por un lado, de la controversia respecto a la determinación de la Base Imponible, y por el otro, respecto al expediente sancionador bajo el número NUM000 y, con fecha 15 de marzo de 2021 se formulan alegaciones por parte de la ahora demandante.

El 17 de junio de 2022, notificada el 24 de junio, el Tribunal Económico- Administrativo, emite resolución desestimando las alegaciones, considerando que la emisión de un burofax de cancelación de deuda de un préstamo carece de valor probatorio suficiente.

Sigue la demanda que paralelamente, mediante acuerdo del 24 de junio de 2020, notificado el 26 de junio de 2.020, se iniciaron las actuaciones encaminadas a la tramitación del Expediente Sancionador. Dichas actuaciones, calificaron los hechos como infracción grave haciendo referencia a los artículos 191.3; 183.1; 184.2 y 187 de la Ley General Tributaria, resultando una cantidad a ingresar de 6.123,66 euros. Ante la falta de alegaciones, el 26 de agosto de 2.020 se emite acuerdo de imposición de sanción número NUM003, notificado el 3 de septiembre de 2020. Contra dicho expediente sancionador se interpone Reclamación Económico Administrativa NUM001 con fecha de 2 de octubre de 2.020 y entrada en el Tribunal Económico Administrativo el 27 del mismo mes. El 3 de marzo de 2021 el Tribunal Económico Administrativo acuerda la acumulación de la reclamación NUM001 junto a la anteriormente referida NUM000, ambas bajo el número NUM000 y, con fecha 15 de marzo de 2021 se formulan alegaciones por parte de la ahora demandante. En su resolución, el Tribunal Económico Administrativo determina que la sanción se ajusta a derecho.

Como fundamentos de derecho se alega que del burofax enviado el 25 de abril de 2014 se deriva o bien la cancelación plena de la deuda mediante el último pago, o bien la condonación parcial o total del préstamo pendiente de devolución, existiendo una liberación plena de deuda en un contrato privado inter partes con fehaciencia del otorgamiento de carta de pago o extinción de deuda, por lo que no existe ningún derecho de cobro que adicionar a la Base Imponible del Impuesto sobre Sucesiones del año 2016.

Se afirma que la Administración no niega ni la existencia del burofax ni de su contenido, sino que se limita a argumentar, mediante una inspección iniciada con fecha de 23 de abril de 2019, que no resulta prueba suficiente, solicitando para la confirmación de la cancelación de la deuda "transferencia bancaria, talón, ingreso en alguna cuenta del causante", lo que considera desproporcionado en cuanto se exige una prueba diabólica.

Tras dejar constancia la actora de que el burofax es un medio de prueba plenamente válido, señala que sus efectos de liberación de deuda se producen en el año 2014 y la cancelación del préstamo podría haber generado

dos nuevas situaciones jurídicas: 1.- La devolución íntegra del contrato de préstamo y 2.- La liberación de deuda por parte del prestamista, en cuyo caso se calificaría a efectos fiscales como un negocio jurídico gratuito "inter vivos" tributando como una donación. En este segundo supuesto, estaríamos ante una condonación, regulada en el art. 1156 del Código civil como una de las causas de extinción de las obligaciones contractuales. La donación se produciría en 2014 con la emisión del burofax, resultando prescrita la obligación de la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Donaciones, al haber transcurrido más de 4 años desde el devengo del impuesto.

Se reprocha a la Administración una indebida aplicación e interpretación del art. 1227 del Código Civil, en tanto que debe acudir, en este caso, al art. 67.1 de la LGT.

En relación al acuerdo sancionador se aduce que la recurrente ha actuado diligentemente, en todo momento, incluso reconociendo la participación del causante del 16,66% en conformidad de cuatro inmuebles sitos en Vitoria-Gasteiz, invocando la aplicación del art. 179 apartado d) de la LGT, en tanto que existía un burofax liberatorio de deuda con valor fehaciente en el que constaba fecha de emisión, emisor, destinatario y contenido, que es motivo suficiente para acreditar la no existencia de un derecho de crédito en la base imponible del Impuesto sobre sucesiones del año 2016. Se alega que no existe ni dolo, ni culpa, ni falta de diligencia debida. Tampoco existe ocultación al ser notoria la existencia de un documento fehaciente de liberación de deuda, resultando cuando menos lógico su no inclusión en la declaración del Impuesto sobre sucesiones. Se afirma que la Administración actuante no ha presentado argumentos que resulten válidos para determinar que existe el elemento objetivo de la infracción tributaria ni para acreditar la concurrencia del elemento subjetivo, por lo que la sanción impuesta resulta injustificada e impropia.

Segundo.

Por la Administración demandada se solicitó la desestimación del recurso interpuesto, remitiéndose a los fundamentos contenidos en la resolución del TEARA recurrida.

Por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias se solicitó la desestimación del recurso interpuesto, remitiéndose al contenido de la resolución del TEARA impugnada.

Se señala por el Letrado del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, en relación al valor probatorio del burofax de fecha 25 de abril de 2014, que la Administración se ha limitado a aplicar los arts. 105 y 106 de la LGT. No se está cuestionando la autenticidad del burofax por lo que no resulta necesario traer a colación el art. 326 de la LEC. Lo que la Administración mantiene es que no se considera prueba suficiente de la devolución del préstamo, por tratarse de una mera declaración del acreedor no corroborada por otros medios de prueba, no por el hecho de que tal declaración se encuentre plasmada en un burofax. No se considera que pueda calificarse de prueba imposible o diabólica, a la vista de la entidad del préstamo -140.000 euros- la aportación, para confirmar la referida declaración del acreedor, de justificantes de la existencia de transferencia bancaria, talón, o ingreso en alguna cuenta del acreedor-causante, aun cuando hayan transcurrido más de 5 años.

En cuanto a la alternativa que plantea la demandante de considerar la existencia de una donación -producida en el año 2014- se señala que ninguna acreditación se ofrece, de que tal donación haya sido aceptada por el donatario, de modo que se incumplirían las prescripciones que el Código Civil contiene respecto a las donaciones.

Tercero.

Las cuestiones litigiosas que plantea la liquidación en el fondo impugnada han sido examinadas y resueltas en la sentencia de esta Sala de nueve de junio de 2023, dictada en el PO 695/2022, seguido a instancia de don Rodolfo, hermano de la recurrente y coheredero con la misma en la herencia de su padre. Por ello nos remitimos, por razones de seguridad jurídica y unidad de doctrina, a la fundamentación jurídica contenida en dicha sentencia que se asume en la presente resolución.

Así, se razona en dicha sentencia:

"TERCERO.- SOBRE LA EXISTENCIA DEL CRÉDITO Y SU CANCELACIÓN POR DEVOLUCIÓN.

Centrados los términos del debate, la cuestión que se suscita en primer término, no afecta a la existencia del contrato de préstamo suscrito en el 10 de abril de 2008, ni a la realidad del burofax remitido el 25 de abril de 2014 por el causante a su hija Petra, sino en la eficacia probatoria de dicho documento en orden a acreditar la real devolución de la cantidad prestada, a efectos de considerar extinguido el derecho de crédito que la Administración incorpora, al 50%, en el caudal hereditario efectos de determinación de la base imponible del impuesto de sucesiones. Así lo señala el TEARA cuando en el Fundamento Cuarto de la Resolución, tras citar el art. 3 de la Ley 29/1987 (LISYD), y el art. 7 del R.D. 1629/1991, afirma "No existe discrepancia sobre la constitución del préstamo en abril de 2008, y al no haberse incluido cantidad alguna en concepto de saldo pendiente de devolución en el caudal hereditario declarado, se requirió al reclamante para que justificara la extinción del mismo, siendo la única prueba aportada un burofax, de fecha 25/04/2014". Añade el TEARA que "documento privado solo hace prueba plena del hecho, acto o estado de cosas que documenten, de la fecha de producción del mismo y de la identidad de

las personas que intervienen en ella, pero no del acierto y veracidad de su contenido, produciendo efectos entre las partes, pero no frente a un tercero, como lo es el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias".

Cierto es que la exclusión de la cantidad objeto del contrato de préstamo, en concepto de derecho de crédito, del caudal hereditario, beneficia al actor como sujeto pasivo del Impuesto de sucesiones, al minorar aquél, y reducir así la base imponible. Por ende, en aplicación del art. 105 de la LGT es a él a quien corresponde la carga probatoria. Así, este precepto establece: "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria". Además, el art. 106 regula: "1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.

3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones".

La LEC, en su art. 217 establece, cuando regula las normas sobre la carga probatoria: "... 2. Corresponde al actor y al demandado reconviniendo la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvención.

3. Incumbe al demandado y al actor reconvenido la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior...

6. Las normas contenidas en los apartados precedentes se aplicarán siempre que una disposición legal expresa no distribuya con criterios especiales la carga de probar los hechos relevantes

7. Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

En cuanto a la carga probatoria que deriva del art. 105, la STS de 22 de mayo de 2015, recurso: 202/2013, afirma: "en virtud del régimen de la carga de la prueba del citado artículo 105 de la Ley General Tributaria, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos pues según el indicado precepto "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el actual artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil --antiguo artículo 1214 del Código Civil--, que determina a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos...". La reciente STS de 29 de enero de 2020, señala que "Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Así pues, en principio es la parte actora a quien incumbe la carga de probar que concurre la extinción de la deuda, y del correlativo derecho de crédito. Ahora bien, esa exigencia debe ser matizada por el principio de facilidad probatoria, que refiere el art. 217 de la LEC, de forma tal que no puede recaer sobre el obligado las consecuencias de la falta de aportación de elementos probatorios de los que no está en posesión, y ve limitada su posibilidad y capacidad de acceso.

No obstante, en el presente supuesto, el actor aporta un burofax remitido por el causante a su hija, de fecha 25 de abril de 2014, en el cual se manifiesta la extinción de la deuda por haber recibido las últimas cantidades entregadas por parte de la deudora, es decir, de doña Petra.

Pues bien, deben realizarse una serie de consideraciones:

1º En cuanto a la invocación e interpretación del art. 1227 del C.C. procede afirmar que este precepto no se refiere a la prueba del contenido del documento, sino a la prueba de la fecha en que ha sido suscrito, y tiene por finalidad evitar que la anticipación intencionada de esa fecha perjudique a quienes no han intervenido en su redacción.

Efectivamente, el art. 1227 del C.C. establece que: "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". No obstante es doctrina jurisprudencial consolidada la que establece que la fecha de un documento privado surte efectos frente a terceros no sólo en los supuestos previstos en el artículo 1.227 del Código Civil, sino siempre que pueda acreditarse su veracidad por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho. Así, la STS 21 de marzo de 2017 (recurso 700/2016) afirma: "la jurisprudencia civil mantiene que ese art. 1227 del Código Civil es una presunción "iuris tantum" de que la fecha del documento privado es la que resulta de los hechos indicados, pero que admite prueba en contrario, que si es suficiente, plena y convincente, puede demostrar que la fecha fue la que figura en el documento u otra distinta".

EL burofax no se encuentra dentro de los supuestos del art. 317 de la LEC, por lo que no cabe otorgarle la naturaleza de documento público, a pesar de que goza de un valor probatorio privilegiado, en cuanto permite dejar constancia fehaciente de su remisión, y de las circunstancias de esta, y además, el art. 326 de la LEC señala que "1. Los documentos privados harán prueba plena en el proceso, en los términos del artículo 319, cuando su autenticidad no sea impugnada por la parte a quien perjudiquen".

Por otro lado, por aplicación del art. 1257 CC, los Servicios Tributarios del Principado tienen la condición de tercero, pues no pertenece al ámbito de los otorgantes o de sus sucesores. Esta cualidad de tercero es reiteradísima por la jurisprudencia (sentencias del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014, rec. 2023/2013, 30 de abril de 2015, rec. 428/2013, 26 de mayo de 2015, rec. 2017/2013, y sentencia núm. 1496/2016, de 22 de junio, rec. 3176/2014), por lo que no consideramos necesario insistir en ello.

2º En el presente supuesto, no se discute la remisión del Burofax, que por otro lado, aparece acreditado por su remisión a través de una Oficina de Correos que deja fehaciente de su remisión, de la fecha, del remitente, del destinatario y de su contenido.

3º Ahora bien, cuestión distinta es que surta efecto en cuanto a la realidad de su contenido, frente a la Administración Tributaria, ajena a los intervinientes en el negocio jurídico, correspondiente a quien afirma la extinción del derecho de crédito, beneficiario de tal situación, acreditar aquella realidad manifestada en el burofax. Es más aun cuando se tratase de un documento público, ello tampoco determina la absoluta veracidad del su contenido, en tanto que el artículo 1218 del Código Civil dispone que "Los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste. También harán prueba contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros" y según el artículo 319 de la LEC los documentos públicos "harán prueba plena del hecho, acto o estado de cosas que documenten, de la fecha en que se produce esa documentación y de la identidad de los fedatarios y demás personas que, en su caso, intervengan en ella", siendo doctrina jurisprudencial reiterada que, incluso la fe pública notarial no garantiza la veracidad intrínseca de las manifestaciones hechas por los intervinientes ante el notario, sino solo el hecho de que efectivamente se realizaron dichas manifestaciones ante el mismo y la fecha en que se realizaron.

4º En este sentido, no se aportan ningún documento que refleje las cantidades devueltas del préstamo, el instrumento utilizado, las fechas, etc. Y desde luego, no puede pretenderse que nos encontremos ante una prueba diabólica, como afirma el recurrente, dado que la acreditación de un pago es una cuestión sumamente sencilla y al alcance de cualquiera sin necesidad, incluso, de acudir a la fe pública notarial, mediante transferencia bancaria, talón, ingreso en alguna cuenta del causante, etc., sin que pueda, por ello, otorgarse relevancia probatoria alguna a la mera declaración del causante a través del burofax, cuando no va acompañada de ningún otro elemento probatorio, de fácil acceso, que prueba los ingresos correspondiente en el patrimonio del causante.

No podemos obviar un elemento trascendente, cual es la importante cuantía del préstamo, 140.000 €, lo que lleva a considerar que la devolución de tan importante cantidad, necesariamente, y conforme a máximas de experiencia, tenía que estar documentada de alguna forma, aun cuando se tratase de pagos parciales y periódicos, dejando rastro de la trazabilidad del dinero con el que se afrontaba el pago de la deuda.

En definitiva, no puede considerarse, por el mero contenido del burofax que, efectivamente, se hubiera producido la extinción de la obligación derivada del derecho de préstamo, y el correspondiente derecho de crédito, a través de la devolución de las cantidades adeudadas por doña Petra.

Cuarto.

SOBRE LA POSIBLE DONACIÓN.

Lo anteriormente razonado nos lleva a plantearnos si en realidad lo que concurre es un negocio simulado, de forma que en realidad nos encontramos ante una donación del causante a favor de su hija. En tal sentido, sabido es que el art. 13 de la LGT establece que "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez", y el art. 16: "1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes".

Como razonábamos en la Sentencia de esta misma Sala y sección de 20 de septiembre de 2022 (recurso 617/2020): "A este respecto, el art. 623 del Código Civil establece literal e inequívocamente: "La donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario". El art. 629 CC precisa "La donación no obliga al donante, ni produce efecto, sino desde la aceptación", y el art. 630 CC va más allá y afirma que "El donatario debe, so pena de nulidad, aceptar la donación por sí o por medio de persona autorizada con poder especial para el caso, o con poder general y bastante".

Ello implica, según la jurisprudencia civil, que la donación es un negocio o acto jurídico que se rige por las reglas especiales contenidas en los arts. 618 y siguientes del Código Civil cuyos requisitos esenciales son: La intención del acto de liberalidad, y la simultaneidad, pues como señala la STS de 25 de febrero de 1999 para que exista real y efectivo acto de donación, lo que juega es la voluntad no solo manifestada, sino bien decidida de desprenderse de lo que es de uno para entregarlo a otro. Afirma el artículo 618 del Código Civil , que "la donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta". La jurisprudencia, de forma reiterada, señala que la causa de la donación está constituida por la mera liberalidad, en términos tales que el enriquecimiento del donatario constituye el fin esencial del contrato (SSTS 10 de diciembre de 1904 , 7 de enero de 1975 , 15 de junio de 1995). De ello se infiere que el "animus donandi" no se presume (SSTS 12 de noviembre de 1997 , 12 de julio de 2000 y 21 de junio de 2007), por lo que es necesaria su cumplida acreditación quien alega la donación.

También se exige la aceptación por el donatario viniendo a declarar el Tribunal Supremo entre otras en STS 22 de junio de 1982 , que la donación es esencialmente traditoria, siempre.

Por último, ha de constar la toma de conocimiento del donante de la aceptación por el donatario ya que el artículo 623 del Código Civil señala que la donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario. La Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Abril de 1998 (R.J. 1998983), siguiendo la doctrina científica mayoritaria, considera que el artículo 623 ha de entenderse en el sentido que desde el momento en que el donante conoce la aceptación de la donación esta se hace irrevocable, ya que la donación existe y tiene consistencia jurídica eficaz, encontrando la revocabilidad justificación hasta que el donatario expresa y le transmite su voluntad de aceptar lo que se le donó. Dicha posibilidad de revocación subsiste durante la vida de los donantes, pero acaba con su fallecimiento.

En consecuencia, con arreglo al artículo 624 desde el momento que la donación es aceptada por el donatario, existe jurídicamente y produce efectos, y desde el momento en que dicha aceptación es conocida por el donatario es irrevocable".

Y, como acontecía en aquél supuesto, aquí no se acredita ninguna manifestación del donatario aceptando la liberalidad con recepción del donante, ni tampoco se acredita, que, si de una donación se trataba, el beneficiario cumpliera con sus obligaciones tributarias consecuencia de esa donación, de que no sabemos, por otro lado, a que cuantía hacía referencia, puesto que no se acreditan abonos previos y la cuantía de los mismos.

Por ende, tampoco cabe acoger las conjeturas de voluntades que se manifiestan por el actor, comprensibles en términos de defensa, pero escasamente convincentes".

Las anteriores consideraciones resultan plenamente aplicables a la aquí recurrente y han de conducir a la desestimación de esta vertiente impugnatoria referida a la determinación de la base imponible que da lugar a la liquidación objeto de recurso.

Cuarto.

Se invoca por la recurrente el principio de proporcionalidad en la potestad sancionadora, indicando que el contribuyente ha actuado en base a una interpretación lógica de la norma, al existir un documento que acredita la inexistencia de deuda a incluir en la declaración. Se añade que no existe ánimo de defraudar, ni dolo ni culpa ni falta de la diligencia debida.

Se imputa a la recurrente la comisión de una infracción tipificada en el art. 191.1 de la LGT, según el cual: "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del art. 161, ambos de esta ley.

Por su parte, el art. 183.1 de la LGT dispone que: "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

La jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador, aparece resumida en la sentencia de dicho Tribunal de 15-3-2017, rec. 1080/2016:

"A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio .

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente".

Asimismo, la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2012, recurso 4320/2011, señala que: "Ni los tribunales económico-administrativos ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, en este caso la Inspección de los Tributos, a quien corresponde motivar la imposición de la sanción (confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05, FJ 4º)".

En el acuerdo sancionador se señala que concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad. Se razona que se solicitó justificación documental de la devolución del préstamo de fecha 10 de abril de 2008, por el que don Nazario entrega a doña Petra la cantidad de 140.000 euros a devolver en un plazo de 10 años, si bien dicha cantidad

podrá ser reembolsada en cantidades de libre disposición y antes del vencimiento del término contractual, y sin interés alguno. Se integra en la herencia la cantidad de 70.000 euros al tener aquel carácter ganancial. Aportó un burofax como medio de prueba, no pudiéndose considerar que haya ido devuelto el préstamo. No existe una justificación documental efectiva de que haya sido devuelto el préstamo, lo cual sería una cuestión sencilla mediante justificante de transferencia bancaria, talón o ingreso y más aun con el importe de que se trata de 140.000 euros. Se indica que el hecho de que el documento privado fuera enviado por burofax no tiene mayor relevancia que la de probar su fecha pero no su contenido, no por manifestar algún hecho en un burofax supone que ese hecho sea cierto y no puede oponerse desde entonces a terceros de buena fe como la Administración que ni tuvo ni podía tener la posibilidad de conocerlo. No habiendo prueba fehaciente de la devolución se considera que el sujeto pasivo es culpable de no haber declarado el derecho de cobro y como consecuencia de ello dejó de ingresar parte de la deuda tributaria. No se aprecia ninguna causa que le exima de responsabilidad, de acuerdo a lo dispuesto en los arts. 179 y ss. de la LGT y tampoco cabe hablar de interpretación errónea pero razonable de la norma.

Tal y como se señala en la sentencia de esta Sala de 9 de junio de 2023, ya mencionada, si se analiza el anterior razonamiento, en realidad se están empleando los mismos argumentos que llevaron a determinar la liquidación tributaria por adición del derecho de crédito, en atención a la falta de acreditación de la devolución del préstamo, y el principio de facilidad probatoria, unida a la importancia de la cuantía.

En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo 6 de junio de 2008, recurso 146/2004, afirma que: "Como es fácilmente apreciable, la resolución sancionadora, del mismo modo que el acta de inspección, se limita a explicitar la regularización practicada por la Administración tributaria, sin hacer referencia alguna a las razones por las cuales se considera que las irregularidades detectadas constituyen una infracción tributaria grave conforme al art. 79 a) LGT ni especificar los hechos o circunstancias de los que se infiere que la obligada tributaria inspeccionada ha actuado culpablemente, por dolo o negligencia, esto es, al menos por la "simple negligencia" o negligencia leve a la que aludía el art. 77.1 LGT".

Por ello, no puede considerarse suficientemente justificado el elemento subjetivo del tipo infractor al no haber realizado la Administración tributaria un juicio valorativo, desde el punto de vista de la culpabilidad de la recurrente, de los hechos que han fundamentado la regularización practicada en la liquidación impugnada.

Sin perjuicio de lo anterior, la recurrente sostiene la concurrencia de una causa de exclusión de la responsabilidad (art. 179.2 de la LGT), consistente en que su actuación estaba amparada por una interpretación razonable de la norma, criterio este que es acogido por la Sala.

En este sentido, la actora ha defendido en el presente recurso, de forma jurídicamente argumentada, que ha actuado en base a una interpretación lógica de la norma al existir un documento que acreditaría la inexistencia de la deuda a incluir en la declaración, siendo el objeto del debate si dicho documento tiene efectos ante la Administración.

Ciertamente la Sala, en la presente sentencia, ha desestimado tal planteamiento, al entender que no puede considerarse, por el mero contenido del burofax, que se hubiera producido la extinción de la obligación derivada del derecho de préstamo, a través de la devolución de las cantidades adeudadas por doña Petra, pero ello no es óbice para reconocer el esfuerzo argumentativo y probatorio de la recurrente en orden a ofrecer una interpretación razonable, no artificiosa o arbitraria, de la norma tributaria dirigida a justificar la cancelación de la deuda litigiosa, lo que nos lleva, en el caso de autos, a entender que concurre la causa de exclusión de la responsabilidad (art. 179.2 de la LGT), consistente en que su actuación estaba amparada por una interpretación razonable de la norma.

Este Tribunal entiende, en definitiva, que la actuación de la recurrente en su tributación, objeto de litigio, debe ser corregida a través de la correspondiente regularización en la liquidación del impuesto, pero no debe dar lugar a la sanción, al entender que su conducta, por las razones expuestas, no es acreedora del reproche punitivo contenido en la resolución sancionadora recurrida.

Quinto.

Siendo parcial la estimación de la demanda, no procede imposición de costas (art. 139.1 de la LJCA).

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido: Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador don Armando Mora Argüelles-Landeta en nombre y representación de doña Petra contra la resolución del TEARA a que el mismo se contrae, que se anula en el único sentido de dejar sin efecto la sanción impuesta; sin costas.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala recurso de casación en el término de treinta días, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la 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.