

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID*Sentencia n.º 262/2026 de 4 de mayo de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 905/2023***SUMARIO:****IRPF. Base imponible. Ganancias patrimoniales no justificadas. Prueba en contrario. No suficiente.**

El recurrente reclama la inexistencia de rendimientos del capital mobiliario que le atribuye la Inspección por el cobro en efectivo de cheques y pagarés nominativos y al portador emitidos por una sociedad de la que el recurrente es socio, así como tampoco una ganancia patrimonial no justificada por los cobros de tres empresas que eran clientes de aquella entidad, por servicios ficticios prestados por ambas entidades durante el ejercicio regularizados. Tampoco por el cobro en efectivo de cheques y pagarés nominativos y al portador emitidos por distintas sociedades de las que no es socio el interesado. En este caso, alega que las cantidades efectivamente retiradas de las entidades bancarias con la presentación de los cheques bancarios expedidos por determinadas entidades, que eran posteriormente restituidas a estos. En este caso, el Tribunal concluye que las rentas obtenidas suponen una ganancia patrimonial no derivada de una transmisión como consecuencia del efectivo cobrado directamente por el reclamante procedente de las mencionadas sociedades al no haber justificado el concepto por el cual cobra dichas cantidades, por lo que no estarían sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pues el hecho imponible de tal impuesto es la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio. Las rentas al no estar sujetas al ISD deben tributar por el IRPF, calificándolas como ganancia patrimonial de conformidad con el artículo 37.1.1) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). La Sala se basa en la prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario. Así, 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.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**SENTENCIA****Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009710

NIG:28.079.00.3-2023/0062236**Procedimiento Ordinario 905/2023 TRIBUTARIO****Demandante:**D./Dña. Laureano y D./Dña. Adela

PROCURADOR D./Dña. RAMON RODRIGUEZ NOGUEIRA

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N° 262/2026

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ**DOÑA MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ****D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO****D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO**

En Madrid, a cuatro de mayo de dos mil veintiséis.

Síguenos en...



Visto por la Sala el **Procedimiento Ordinario nº 905/2023**, promovido ante este Tribunal a instancia de don Ramón Rodríguez Nogueira, Procurador de los Tribunales, en representación de **DON Laureano y DOÑA Adela**, bajo la asistencia letrada de don José Antonio Fernández García, contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de fecha 26 de septiembre de 2023 por las que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas nº NUM000 y nº NUM001 interpuestas contra acuerdos de liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2016, siendo la cuantía de la reclamación de 59.939,63 euros, y se estima en parte la reclamación económico-administrativa nº NUM002 interpuesta contra acuerdo sancionador derivado de la liquidación, siendo la cuantía de la reclamación de 37.535,11 euros.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica que se dicte sentencia « *en la que en atención lo expuesto en el cuerpo de este escrito anule la Resoluciones del TEAR de Madrid de fecha 26 de septiembre de 2023 por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas números NUM000, NUM002 y NUM001 y, los Acuerdos que en las mismas se confirman, y se imponga costas a la parte demandada* ».

SEGUNDO. - La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se dicte sentencia desestimando el recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO. -En Decreto de 22 de mayo de 2024 se ha fijado la cuantía del recurso en 97.474,74 euros y tras la presentación de conclusiones escritas, quedó concluso para sentencia señalándose para el acto de votación y fallo el día 28 de abril de 2026, en cuya fecha ha tenido lugar.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña María Asunción Merino Jiménez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Antecedentes del caso, resolución impugnada y argumentos de las partes.

Son objeto del presente recurso contencioso-administrativo las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de septiembre de 2023 por las que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas nº NUM000 y nº NUM001 interpuestas contra acuerdos de liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2016, y se estima en parte la reclamación económico-administrativa nº NUM002 interpuesta contra acuerdo sancionador derivado de la liquidación.

Proceden a confirmar la liquidación practicada del mencionado ejercicio en relación con el que los reclamantes habían presentado autoliquidación en la modalidad de tributación conjunta, y se confirma en parte el acuerdo sancionador dictado frente a don Laureano señalando: «*la Inspección considera como "cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación", a efectos del cálculo del perjuicio económico para la graduación de la sanción, la cuota diferencial, si bien, de acuerdo con la STS transcrita, lo procedente hubiera sido considerar como tal cuantía la cuota líquida. Por tanto, se estima en parte la reclamación con número NUM002 a efectos de que la Inspección proceda a rectificar el cálculo del perjuicio económico*».

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 8 de junio de 2021.

La Inspección incrementa la base imponible en concepto de rendimientos de capital mobiliario y de ganancia patrimonial no derivada de transmisiones por:

- El cobro en efectivo de cheques y pagarés nominativos y al portador emitidos por SONDA S.L. (sociedad de la que el recurrente es socio en 2016) y por tres empresas clientes de las sociedades SONDA S.L. y DIMOFERCO, S.L. (entidades ambas de las que es socio en 2016) por servicios ficticios prestados por ambas entidades en 2016. A la regularización de esta cuestión los obligados tributarios prestaron su conformidad.

- El cobro en efectivo de cheques y pagarés nominativos y al portador emitidos por distintas sociedades de las que no es socio el interesado.

Derivada de la liquidación se tramitó procedimiento sancionador, concluyendo con la notificación de acuerdo de imposición de sanción en el que se considera cometida la infracción tributaria grave tipificada en el [artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria \(LGT\)](#).

Síguenos en...



Interpuestas reclamaciones económico-administrativas contra la liquidación y contra la sanción, es desestimada la reclamación contra la liquidación por la resolución del TEARM impugnada, de la que se extraen las siguientes consideraciones:

El reclamante alega que las cantidades efectivamente retiradas de las entidades bancarias con la presentación de los cheques bancarios expedidos por MADERAS ORFE S.L., MADERAS Y TABLEROS ORFE, S.L. y SON TRES MOBILIARIO, S.L. (en adelante, los clientes) eran posteriormente restituidas a estos.

Es un hecho acreditado en el expediente que el reclamante ha cobrado en efectivo diversos cheques y pagarés nominativos y al portador por importe de 121.780,65 euros como así se acredita en el modelo 199 ("Declaración anual en euros de identificación de las operaciones con cheques de las entidades de crédito") como consecuencia de la prestación de servicios falsos por parte de las entidades SONDA, S.L. y DIMOFERCO, S.L. A lo que se añade la falta de acreditación de que esos ingresos fuesen reintegrados a las sociedades o incluso, con mayor facilidad probatoria para la parte reclamante, que hubiese probado que tales ingresos fueron cobrados por SONDA, S.L. y efectivamente ingresados en una cuenta de la sociedad.

Se considera que existe un auténtico nexo o relación entre estos hechos conocidos y la consecuencia extraída por la Inspección, que permite considerar ésta, en un orden lógico, como extremadamente probable.

Las rentas obtenidas suponen una ganancia patrimonial no derivada de una transmisión como consecuencia del efectivo cobrado directamente por el reclamante procedente de las mencionadas sociedades al no haber justificado el concepto por el cual cobra dichas cantidades, por lo que no estarían sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pues el hecho imponible de tal impuesto es la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio. Las rentas al no estar sujetas al ISD deberán tributar por el IRPF, calificándolas como ganancia patrimonial de conformidad con el artículo 37.1.1) de la LIRPF.

En relación al acuerdo de imposición de sanción se considera que concurren los elementos objetivo y subjetivo de la infracción, apreciando negligencia en la conducta sancionada. Sin embargo, a efectos del cálculo del perjuicio económico para la graduación de la sanción, debe ser considerada la cuota líquida, no la cuota diferencial, debiéndose rectificar el cálculo del perjuicio económico.

Se extraen las siguientes consideraciones de la **demanda** relativas a la actuación impugnada, en que los recurrentes fundan su pretensión:

Sobre la inexistencia de ganancia patrimonial

- Se encuentran casados en régimen de separación de bienes, habiendo optado en el ejercicio 2016 por presentar la declaración-liquidación del IRPF en su modalidad conjunta.
- El acuerdo de imposición de sanción eximía a la recurrente Doña Adela de cualquier responsabilidad.
- Don Laureano era titular en el ejercicio 2016 del 45 y 30 por ciento de las participaciones representativas del capital social de las mercantiles Sonda, S.L. (en adelante Sonda) y Dimofer Co, S.L. (Dimofer), respectivamente, sociedades instrumentales carentes de medios personales y materiales y que no han subcontratado con terceros la adquisición de bienes y servicios necesarios.
- Sonda y Dimofer durante el 2016 expidieron facturas por servicios inexistentes a diferentes sociedades operativas (MADERAS ORFE, S.L., MADERAS Y TABLEROS ORFE, S.L. y SONTRES MOBILIARIO, S.L.) con las que no tenían ningún grado de vinculación, con la finalidad de que éstas consiguiesen un ahorro fiscal, y que en pago de las mismas emitieron cheques bancarios cobrados en efectivo por Don Laureano.
- Las sociedades clientes fueron objeto de actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido habiéndose apreciado la inexistencia de los servicios facturados por Dimofer y Sonda.
- El TEAR de Madrid reconoce que Don Laureano había cobrado en efectivo diversos cheques y pagarés nominativos y al portador por importe de 121.780,65 € por la prestación de servicios falsos por las entidades Dimofer y Sonda.
- Don Laureano restituía a los clientes las cantidades que retiraba en efectivo de las entidades financieras por el cobro de los cheques bancarios que estos últimos emitían en pago de las facturas expedidas por las mercantiles Sonda y Dimofer.
- Lo anterior se desprende de las manifestaciones realizadas por alguno de los clientes en las respuestas a los requerimientos realizados por la Inspección y a las propias manifestaciones de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha en el Informe de Delito en el que se documenta la actuación desarrollada contra Dimofer.

- En la medida que los pagos realizados por los clientes eran a cambio de unos servicios inexistentes, con la sola intención de obtener un ahorro fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, solo cabe concluir en atención a las reglas de la sana crítica que el dinero les fue reintegrado, razonamiento expuesto a la Inspección de Hacienda y al TEAR de Madrid sobre el que han guardado silencio.

- En un esquema de facturas falsas el dinero retirado no podía ir a las cuentas de Sonda o Dimofer porque debía ser restituido en mano a los clientes.

Subsidiario. Existencia de un negocio gratuito gravable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- En la medida en que, tal como expresa el TEAR de Madrid, el importe cobrado fue por servicios inexistentes, solo cabría atender a la existencia de un negocio gratuito gravable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones teniendo en cuenta que el hecho imponible de este impuesto lo constituye no sólo la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio, sino también la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito *inter vivos*.

Sobre la sanción

- La resolución no hace ninguna consideración acerca de la explicación del obligado tributario para justificar que el dinero fue reintegrado en mano a los clientes, señalando que le correspondía la carga de probar la no concurrencia de los elementos del tipo, es decir, la devolución del dinero.

La Abogacía del Estado, en la representación de la Administración General del Estado, interesa la confirmación de la Resolución del TEAR, por sus propios fundamentos.

SEGUNDO. - Sobre la liquidación efectuada como ganancia patrimonial no derivada de una transmisión. Respuesta de la Sala.

1. El acuerdo de liquidación derivado del Acta nº A02- NUM003, dictado por la AEAT por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2016, dispone sobre la cuestión sometida a nuestro examen:

[...] Del examen del expediente se desprende que las cuestiones planteadas que deben ser resueltas consisten en determinar la individualización y calificación de las rentas obtenidas por D. Laureano, en el ejercicio 2016, que no fueron declaradas, procedentes de:

- El cobro en efectivo de cheques y pagarés nominativos y al portador emitidos por SONDA SL (sociedad de la que es socio en 2016) y por tres empresas clientes de las sociedades SONDA SL y DIMOFERCO SL (entidades ambas de las que es socio en 2016) por servicios ficticios prestados por ambas entidades en 2016.

En definitiva, la regularización integra en su renta los importes resultantes del cobro en efectivo de cheques y pagarés nominativos y al portador emitidos por distintas sociedades en 2016.

Los obligados tributarios manifiestan su conformidad con la regularización efectuada en relación con el cobro de cheques y pagarés nominativos y al portador emitidos directamente por la sociedad SONDA SL, entidad de la que es socio D. Laureano; y manifiestan su disconformidad con la regularización efectuada en relación con el resto de cobro de cheques y pagarés de otras sociedades de las que el Sr. Laureano no es socio.

[...]

... debe analizarse si, a la vista del conjunto de las pruebas obrantes en el expediente, puede concluirse la existencia de indicios razonables y suficientes que acrediten los hechos expuestos por la Inspección. Teniendo en cuenta, además, que, como ya hemos señalado, la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario, que no solo con meras alegaciones debe rebatir los fundamentos de la Inspección en el Acta, sino que debería haber probado positivamente la realidad de las entregas del efectivo cobrado a un tercero y su causa, o la pretensión de haber devuelto inmediatamente los fondos tras cada cobro, etc.

En relación con ello, el obligado tributario se ha limitado con simples manifestaciones a tratar de contradecir las afirmaciones inspectoras que se exponen en el Acta, pero en ningún momento ha desvirtuado los numerosos indicios que hacen dudar razonablemente de la devolución de dichos importes cobrados en efectivo en cheques y pagarés nominativos y al portador.

Así la Inspección no sólo puede albergar dudas sobre la devolución de dichos importes que ha cobrado en efectivo D. Laureano, sino que las vagas manifestaciones realizadas por el mismo para acreditar el destino de dicho efectivo han sido rebatidas por la Inspección en el cuerpo del Acta.

Por ello, puede concluirse que, salvo prueba que no aporta el obligado tributario, a la vista de los indicios expuestos, D. Laureano ha percibido en 2016 una serie de importes en efectivo (tanto de empresas de las que es socio, como de empresas en las que no consta como socio) sin que los mismos tengan origen en la

Síguenos en...



transmisión de elemento patrimonial alguno, y sin que el efectivo en cuestión haya sido entregado a un tercero.

[...]

En relación a los cobros percibidos de la entidad SONDA SL de la que D. Laureano es socio, a los mismos se les ha aplicado el [artículo 25 de la LIRPF](#), que les da la consideración de Rendimientos del capital Mobiliario.

[...]

El obligado tributario muestra su Disconformidad a la inclusión en su renta de los cobros en 2016 de cheques y pagarés de otras entidades, de las que no es socio en 2016:

- Cobro en efectivo en 2016 por parte de D. Laureano de cheques y pagarés nominativos y al portador emitidos por distintas sociedades de las que no es socio.

... D. Laureano, no ha aportado documentación probatoria alguna: ni copia de los cheques, ni la acreditación del origen y la calificación jurídica del dinero por él percibido.

-Sobre la justificación documental del posible retorno del dinero a las sociedades SONDA SL y DIMOFERCO SL que alega, le fue solicitada por la Inspección la "Acreditación documental del destino dado al dinero percibido", debiendo señalarse que D. Laureano no ha aportado tampoco documentación probatoria alguna al respecto.

-Debe señalarse que los intentos de explicación y las alegaciones presentadas por los obligados tributarios, se han centrado principalmente en una cuestión: la alegada inexistencia de renta en relación con los cheques y pagarés cobrados en efectivo por Don Laureano de las sociedades mencionadas.

En cuanto a esta alegación, los obligados tributarios exponen que no existe obtención de rentas, por cuanto el dinero cobrado en efectivo era reintegrado a los clientes de SONDA SL y DIMOFERCO SL lo que no prueba, quedando lo expuesto en una simple afirmación del interesado; indicándose en el acta que por la Inspección se ha concluido la ausencia de actividad empresarial por parte de los emisores de facturas SONDA SL y DIMOFERCO SL.

... Los obligados tributarios manifiestan que ellos consideran que sí ha quedado acreditado que el importe cobrado en efectivo por D. Laureano de las sociedades indicadas, clientes de SONDA SL y DIMOFERCO SL, era reintegrado a estas sociedades (si bien no consta aportada prueba que lo acredite, pese a que los interesados afirmen que sí), y que por tanto no procede imputar esos ingresos a D. Laureano.

Sin embargo, no se puede considerar probada dicha circunstancia; y por el contrario, lo que sí ha quedado acreditado es el cobro de cheques y pagarés tanto al portador como nominativos por parte de D. Laureano, puesto que así se desprende de la información suministrada por las entidades bancarias requeridas en las que se habían presentado los cheques al cobro, habiéndose aportado documentación suficiente que acredita ese cobro.

Y esos cobros han sido además reconocidos o confesados por el interesado.

[...]

Pues bien, teniendo en cuenta que el origen de los fondos, cobrados en efectivo en el ejercicio 2016 por D. Laureano, proviene de las sociedades mencionadas (SONTRES MOBILIARIO SL, MADERAS ORFE SL, y MADERAS Y TABLEROS ORFE SL) y que no ha sido justificado el concepto por el que D. Laureano, directamente, cobra esas cantidades, se considera de aplicación el [artículo 37.1 I\) de la LIRPF](#).

Por tanto, de acuerdo con el [artículo 37.1.I\) de la LIRPF](#), el importe total cobrado de esas tres entidades en las que no consta como socio, por importe de 121.780,65 euros, se debe considerar como ganancia de patrimonio no derivada de transmisión, a incluir en la Base Imponible General del Impuesto.

[...]

CONTESTACIÓN A SUS ALEGACIONES AL ACTA:

Debe indicarse que el que se expone en que los cheques y pagarés cobrados eran relativos a operaciones inexistentes, o se refiere a la consideración de facturas falsas de las facturas emitidas en que se basan los cheques, o que reitera la consideración de inexistentes de los servicios, etc.; no significa la no existencia de tales cheques (que está acreditada) ni significa que él no haya efectuado los cobros (lo que está asimismo acreditado). Debe desestimarse su alegación.

Una cosa es que las operaciones sean falsas, y otra que es que los cheques y su cobro lo sean. Los cheques son reales y su cobro por el interesado se ha producido. Debe desestimarse su pretensión.

Debe dejarse clara la falta de validez de su manifestación de que "en la medida en la que resulta pacífico que los pagos realizados por los Clientes lo son en el marco de unos servicios inexistentes, en atención a las reglas de la sana crítica, solo cabe concluir que el dinero les ha sido reintegrado". El que existan unas operaciones simuladas, ficticias o inexistentes, y el que se expidan unas facturas falsas, no significa que al amparo de las mismas no puedan hacerse unos pagos (como los producidos en dicho expediente); y por otro lado el pretender concluir que si las operaciones soni nexistentes ello implica que los fondos han sido reintegrados es un afirmación que no se sustenta , no siendo un axioma de obligado cumplimiento ni un dogma aceptar, y más cuando tal afirmación relativa a la presunta devolución de los fondos cobrados no ha sido probada o acreditada en ningún caso. Debe desestimarse su alegación.

De hecho el interesado reconoce en su escrito de alegaciones que "la opacidad en la devolución de las cantidades cobradas", si bien pese a ello, y sin aportación de prueba alguna expone su creencia de que ello "no impide llegar a la conclusión de que los importes eran efectivamente reintegrados a los Clientes", pretensión que debe ser desestimada por resultar no acreditada.

[...]

Respecto a que subsidiariamente se muestra disconforme con que no todas las rentas por los cobros percibidos de los 3 clientes citados (MADERAS ORFE, SL; MADERAS Y TABLEROS ORFE SL.; y SONTRES MOBILIARIO SL) se califiquen como "Rendimientos del Capital Mobiliario" debe recordársele que el interesado, D. Laureano no es socio de dichas entidades (mientras que sí lo era de SONDA SL) , por lo que no pueden calificarse como Rendimientos del capital Mobiliario" en virtud del artículo 25.1.d), de la LIRPF , al no ser utilidades percibidas por su condición de socio de la entidad, sino que deben considerarse en virtud del artículo 37.1.I). de la LIRPF , como "Ganancia de patrimonio no derivada de transmisión". Se desestima también esta alegación.

lo que sí ha quedado acreditado es el cobro de cheques y pagarés tanto al portador como nominativos por parte de Don Laureano, puesto que así se desprende de la información suministrada por las entidades bancarias requeridas en las que se habían presentado los cheques al cobro, habiéndose aportado documentación suficiente que acredita ese cobro.

Y esos cobros han sido además reconocidos o confesados por el interesado. En escrito de respuesta a la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, su representante manifiesta que "mi representado D. Laureano presentó al cobro cheques emitidos por diferentes sociedades en pago de servicios inexistentes facturados por las mercantiles SONDA SL y DIMOFERCO SL". Y aunque luego manifieste respecto a los mismos que: "los cuales una vez cobrados, eran restituidos en efectivo a aquellas", como recoge el acta, esa manifestación no ha sido acompañada de prueba alguna.

En conclusión, en el presente caso, en relación a las manifestaciones del obligado tributario, éste no aporta justificación documental que ampare sus afirmaciones; y, en cambio, constan en el expediente electrónico, documentos de las entidades bancarias en las que cobra el efectivo, donde se ratifican de lo declarado en el modelo 199 (como cuadros de cada uno de los cheques presentados al cobro en las oficinas de las entidades bancarias, documentos normalizados de las entidades bancarias con los datos de los cheques y la firma manuscrita del obligado tributario e incluso fotocopia del DNI).

Pues bien, teniendo en cuenta que el origen de los fondos, cobrados en efectivo en el ejercicio 2016 por D. Laureano, proviene de las sociedades mencionadas (SONTRES MOBILIARIO SL, MADERAS ORFE SL, y MADERAS Y TABLEROS ORFE SL) y que no ha sido justificado el concepto por el que D. Laureano, directamente, cobra esas cantidades, se considera de aplicación el artículo 37.1 I) de la LIRPF .

Por tanto, de acuerdo con el artículo 37.1.I). de la LIRPF , el importe total cobrado de esas tres entidades en las que no consta como socio, por importe de 121.780,65 euros, se debe considerar como ganancia de patrimonio no derivada de transmisión, a incluir en la Base Imponible General del Impuesto.

[...]

-CONTESTACIÓN A SUS ALEGACIONES AL ACTA:

Debe indicarse que el que se explaye en que los cheques y pagarés cobrados eran relativos a operaciones inexistentes, o se refiere a la consideración de facturas falsas de las facturas emitidas en que se basan los cheques, o que reitere la consideración de inexistentes de los servicios, etc.; no significa la no existencia de tales cheques (que está acreditada) ni significa que él no haya efectuado los cobros (lo que está asimismo acreditado). Debe desestimarse su alegación.

Una cosa es que las operaciones sean falsas, y otra que es que los cheques y su cobro lo sean. Los cheques son reales y su cobro por el interesado se ha producido. Debe desestimarse su pretensión.

[...]

Respecto a que subsidiariamente se muestra disconforme con que no todas las rentas por los cobros percibidos de los 3 clientes citados (MADERAS ORFE, SL; MADERAS Y TABLEROS ORFE SL.; y

SONTRES MOBILIARIO SL) se califiquen como "Rendimientos del Capital Mobiliario" debe recordársele que el interesado, D. Laureano no es socio de dichas entidades (mientras que sí lo era de SONDA SL) , por lo que no pueden calificarse como Rendimientos del capital Mobiliario" en virtud del [artículo 25.1.d\), de la LIRPF](#) , al no ser utilidades percibidas por su condición de socio de la entidad, sino que deben considerarse en virtud del [artículo 37.1.l\). de la LIRPF](#) , como "Ganancia de patrimonio no derivada de transmisión". Se desestima también esta alegación.

2. Reitera en esta causa el interesado las mismas alegaciones, que han sido expuestas de forma abreviada en el fundamento anterior. En esencia, que la operativa que se describe en el acta permite concluir en la razonabilidad de su tesis acerca de la restitución inmediata del importe de los cheques. Se dice: «Evidentemente la referida opacidad en la devolución de las cantidades cobradas no impide llegar a la conclusión de que los importes eran efectivamente reintegrados a los Clientes, y ello, insistimos, en atención al hecho de que nadie hace un desembolso a cambio de nada. Digámoslo con otras palabras, cuando los Clientes transfieren una cantidad lo era para generar una apariencia que les permitiese deducir en el impuesto sobre sociedades el 25 por cien de las mismas y siempre con la intención evidente de que les fuera restituida, ya que el destinatario formal de las mismas no les ha prestado ningún servicio por el que deba ser retribuido, siendo la factura un mero instrumento de cara a la consecución de un fin fraudulento».

Llegados a este punto es obligado tener en cuenta que sobre idénticas cuestiones a las que son objeto del presente recurso y en relación con los mismos recurrentes, nos hemos pronunciado en [nuestra Sentencia nº 301/2024, de 30 de abril, dictada en el recurso contencioso-administrativo nº 401/2022](#) interpuesto contra la regularización del IRPF 2017. Por lo que reproducimos aquí los fundamentos de la mencionada Sentencia, desestimatoria de las pretensiones del recurrente, a cuyas consideraciones hemos de estar por razones de unidad de criterio y seguridad, en la que se señala lo siguiente:

«En materia de ganancias y pérdidas patrimoniales, dispone la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 33.1](#) :

[...]

Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

Al presente nos hallaríamos ante un supuesto especial cual es que se produzca una ganancia patrimonial sin existencia de una transmisión, en que el [artículo 37.1 l\) LIRPF](#) estable una norma específica de valoración.

Artículo 37 Normas específicas de valoración

Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

[...]

l) En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos.

Se trata al presente de una cuestión de prueba, estableciendo la LGT:

[...]

Artículo 105 Carga de la prueba

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.

Artículo 106 Normas sobre medios y valoración de la prueba

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.

Síguenos en...

[...]

Insiste Don Laureano en la inexistencia de una ganancia patrimonial por el hecho de que restituía a los clientes las cantidades que retiraba en efectivo de las entidades financieras mediante la presentación al cobro de los cheques bancarios emitidos por estos en pago de las facturas expedidas por las mercantiles Sonda y Dimofer por servicios inexistentes, con el solo objetivo de obtener un ahorro fiscal.

Como observa la liquidación, lo único que ha quedado acreditado es el cobro de cheques y pagarés tanto al portador como nominativos por Don Laureano, y en cuanto a la devolución de sus importes en efectivo a los emisores de dichos cheques solo se cuenta con la declaración de aquel, insuficiente a todas luces que, por otra parte, ha guardado silencio en esta sede sobre la supuesta comisión que percibía por la operativa y su importe.

Las manifestaciones de los administradores de las sociedades clientes de que no se habían realizado las operaciones facturadas, o sobre la ausencia de medios materiales y/o personales de las entidades emisoras de las facturas, realizadas en el curso de los procedimientos de comprobación abiertos a aquellos, no pueden llevarnos a la convicción de que el dinero recibido por el actor les era devuelto, realizadas tales afirmaciones en interés de los propios declarantes.

No cabe admitir la existencia de prueba indiciaria en los términos propuestos por el actor a partir del reconocimiento de la falta de causa de los cheques emitidos.

La prueba de indicios se encuentra expresamente reconocida por la Ley, si bien sus requisitos y condiciones son de creación jurisprudencial. El artículo 386 de la LEC, sobre las presunciones judiciales, dispone que "a partir de un hecho admitido o probado, el Tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano."

De acuerdo con la doctrina constitucional, para que pueda ser tenida en cuenta, la prueba indiciaria debe cumplir determinados requisitos: (i) debe partir de unos hechos básicos plenamente probados (art. 385.1 párrafo 2º) a los que se denominan indicios, para cuya acreditación puede utilizarse cualquier medio de prueba siempre que sea directo; (ii) entre tales hechos básicos y aquel que se trata de acreditar ha de existir un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano (una conexión causal razonable); (iii) el razonamiento por el que se deduce la certeza del hecho presunto debe incluirse en la resolución que, en consecuencia, tiene que motivar expresamente la apreciación de la presunción para que "se pueda controlar la razonabilidad de la inferencia" (SSTC 169/1986, de 22 de diciembre, FJ 2 ; 220/1998 de 16 de noviembre, FJ 4 ; 117/2000, de 5 de mayo, FJ 3 ; 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 4 ; 300/2005, de 21 de noviembre, FJ 3 ; 111/2008, de 22 de septiembre, FJ 3 ; 109/2009, de 11 de mayo, FJ 3 ; 70/2010, de 18 de octubre, FJ 3 ; 25/2011, de 14 de marzo , FJ 8, 128/2011, de 18 de julio, FJ 4 ; y 175/2012, de 15 de octubre , FJ 4).

La Sentencia de la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014 (recurso 1511/2013) nos ha recordado que "la prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículos 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), puede ser válidamente utilizada si concurren 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, para el ámbito jurisdiccional, 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 los días 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09 , FJ 6º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07 , FJ 3º), 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2º) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11 , FJ 2º)].

En tal sentido no puede admitirse el juicio de inferencia elaborado por el actor que se enmarca en una actuación de índole delictiva, frente a la que debe prevalecer el criterio de la Administración, pues el hecho de que fuera posible la consecuencia extraída del hecho base no quiere decir que fuera necesaria.

Sobre la petición subsidiaria de los actores de que nos encontramos ante un negocio gratuito gravable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al haber afirmado el TEAR que el importe cobrado lo fue por

Síguenos en...



servicios inexistentes, cabe convenir en que el hecho imponible de este impuesto lo constituye no sólo la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio, sino también la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito intervivos, en los términos del [art. 3.1 b\) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones](#), si bien no queda constancia de la existencia de una donación o de cualquier otro negocio jurídico a título gratuito.

En razón a ello debe confirmarse la resolución del TEAR, así como la liquidación que confirma».

TERCERO. - Sobre el acuerdo sancionador.

En relación con el acuerdo de imposición de sanción en la [Sentencia 301/2024](#) antes mencionada señalábamós:

«Siguiendo en esto [Sentencia de la Sección 5ª de 6 de mayo de 2019, Rec. 232/2018](#), la Administración, por exigencias del derecho constitucional a la presunción de inocencia, debe en el ejercicio de su potestad sancionadora acreditar y probar la concurrencia de todos los elementos que constituyen la infracción tributaria, tanto el objetivo como el subjetivo - la culpabilidad del infractor -.

Como ha dicho el Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia tiene plena aplicación en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador (por todas, [SSTC 120/1994, de 25 de abril](#), y [45/1997, de 11 de marzo](#)), lo que garantiza "el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad" ([STC 212/1990, de 20 de diciembre](#)), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, [SSTC 76/1990, de 26 de abril](#), [14/1997, de 28 de enero](#), [209/1999, de 29 de noviembre](#), y [33/2000, de 14 de febrero](#)].

La culpabilidad no puede basarse en generalidades, tampoco puede realizarse por exclusión, es decir, por la afirmación de que su conducta es culpable porque no existe una interpretación razonable o porque no se aprecia una causa de exclusión de la culpabilidad; en definitiva, la culpabilidad ha de justificarse en relación al caso concreto.

Admitir otra postura equivaldría a aceptar la responsabilidad por el mero resultado, una responsabilidad objetiva proscrita por nuestro ordenamiento jurídico pues, constatada la comisión de una conducta que pudiera incardinarse en un tipo infractor, la consecuencia automática sería la imposición de la sanción, olvidando que la infracción exige la concurrencia de un elemento subjetivo y que sobre ello recae la obligación de la Administración de exponer las razones que le llevan a considerar punible esta conducta.

No es el sancionado a quien corresponde acreditar su inocencia sino al órgano sancionador probar la culpabilidad de aquél, la cual no puede deducirse por una simple relación de hechos sin una individualización al caso concreto.

El Tribunal Supremo es categórico en esta exigencia y en las consecuencias de la falta de motivación. Así, en la [sentencia de 15 de enero de 2009](#) expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la [Sentencia de 6 de junio de 2008 \(rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004\)](#), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, 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 corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [[SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B](#)]; [14/1997, de 28 de enero, FJ 5](#); [169/1998, de 21 de julio, FJ 2](#); [237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3](#); y [129/2003, de 30 de junio](#), FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [[Sentencia de 5 de noviembre de 1998 \(rec. cas. núm. 4971/1992\)](#), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la [Sentencia de 10 de julio de 2007 \(rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002\)](#) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es 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".

Especialmente ilustrativa resulta la [Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2013, recurso 2661/2012](#), en la que se resume la doctrina del Tribunal Supremo sobre esta cuestión: "En estas sentencias se recoge en síntesis la siguiente doctrina: a) que la carga de la prueba y de la motivación corresponde a la Administración, b) que el acuerdo sancionador debe justificar específicamente los motivos

Síguenos en...



de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario, c) que la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, d) que el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión, e) que no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, f) que en aquellos casos en que la Administración no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque éste no ha explicado en que interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando de ese modo las exigencias del principio de presunción de inocencia, g) 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 responsabilidad, h) que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los Tribunales Económicos Administrativos, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria".

El artículo 178 de la LGT, relativa los principios de la potestad sancionadora dispone que serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

Según el artículo 183.1 de la misma, 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 Administración motiva la culpabilidad del actor al decir que concurre en DON Laureano el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia en su conducta) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que incumplió de forma absolutamente consciente y voluntaria la normativa reguladora del IRPF en el ejercicio 2017, por cuanto no incluyó en su declaración-liquidación del impuesto determinadas rentas procedentes del cobro en efectivo de cheques y pagarés nominativos y al portador emitidos por las sociedades SONDA SL y DIMOFERCO SL, entidades de las que era socio en 2017, por importe total de 38.100, euros, y el cobro en efectivo de cheques y pagarés nominativos y al portador emitidos por distintas sociedades (Sontres Mobiliario SL, Mubotar SL, F&C, Maderas Orfe SL y Sangar Soluciones SL), de las que no es socio, por importe total de 228.784,28 euros.

Observa la Inspección que solicitada justificación al respecto, en lo que al primer supuesto se refiere, el obligado tributario expuso que se correspondía con el cobro de distintos cheques de facturas emitidas por las entidades SONDA S.L y CALATRAVA RED S.L y que eran emitidos a su nombre por una relación de confianza, pero que dichos importes eran ingresados físicamente en la caja de las oficinas de las mencionadas sociedades, sin que se disponga de justificación documental de dichas entregas.

En cuanto al segundo supuesto, la justificación dada por el interesado, hacía referencia a que el dinero cobrado en efectivo era reintegrado a los clientes de SONDA SL y DIMOFER SL, menos una pequeña comisión.

Se consigna la falta de justificación de semejantes manifestaciones, al no haberse justificado el retorno del efectivo cobrado, ni haberse especificado el importe de la comisión que decía cobrar, ni que fuera recibido el dinero por las sociedades clientes.

Recaía sobre el mismo la carga de probar que el dinero fue reintegrado en mano a los clientes, lo que no ha hecho, ni ha intentado medio de prueba alguno en esta sede.

Procede en consecuencia la confirmación de la sanción impuesta».

De la misma manera en la resolución sancionadora recurrida en el presente la Inspección de los Tributos califica la conducta del obligado tributario como culpable al apreciar menoscabo o desprecio de la norma, lo que equipara a una laxitud en el cumplimiento de sus deberes tributarios, al tratarse de un obligado tributario que cobró cheques y pagarés al portador o bien a nombre del mismo, sin que se haya aportado prueba alguna de que tales cantidades fueron ingresadas o reintegradas a las sociedades en las cuales es socio o a los clientes de dichas sociedades y sin haber probado el importe de la comisión que dice cobrar. Por tanto, al no declarar los rendimientos de capital mobiliario derivados del cobro de los cheques emitidos por SONDA, S.L. y DIMOFERCO, S.L. ni las ganancias patrimoniales por el cobro de los cheques y pagarés emitidos por otras sociedades, cabe concluir que en la actuación del reclamante ha existido negligencia (entendida esta en el sentido apuntado, descuido o laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma tributaria).

Observamos que también en este caso la resolución sancionadora motiva adecuadamente la culpabilidad, con lo que llegamos a la misma conclusión que en el recurso resuelto con anterioridad.

CUARTO. -Sobre las costas.

Síguenos en...



Las costas del recurso se imponen a la parte demandante, dada la desestimación del mismo, con base en el [art. 139 de la LJCA](#).

En atención a la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, en uso de la facultad reconocida en el apartado 4 de este artículo, se fija como cantidad máxima a reclamar a la parte condenada en costas por los conceptos de honorarios de Abogado y derechos de Procurador la de 2.000 euros, más el IVA correspondiente.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por DON Laureano y DOÑA Adela, frente a las resoluciones del TEARM de fecha 26 de septiembre de 2023 por las que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas nº NUM000 y nº NUM001 interpuestas contra acuerdos de liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2016, y se estima en parte la reclamación económico-administrativa nº NUM002 interpuesta contra acuerdo sancionador derivado de la liquidación.

Con imposición de las costas del recurso en los términos señalados.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa](#), con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Así por esta nuestra Sentencia, 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).

Síguenos en...

