

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia de 12 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 753/2019****SUMARIO:****IRPF. Base imponible. Ganancias patrimoniales no justificadas. Prueba en contrario.**

Suficiente. La cuestión objeto de la litis se ciñe en determinar la existencia de una ganancia de patrimonio no justificada imputable al recurrente, como consecuencia de la existencia de cuatro ingresos en efectivo realizados por el mismo actor y su hijo, por un total de 359.000 euros, en una cuenta bancaria de su titularidad, efectuados los días 23 y 24 de marzo de 2010, sin que, a juicio de la Inspección se hubiera probado el origen regular de los fondos que han ocasionado dichos abonos bancarios. El motivo principal es que no se pudo contrastar que procediera de otra cuenta, y por ello, estaría aflorando en el patrimonio del contribuyente una importante cantidad de dinero, sin que se correspondiera con la renta del periodo. A tal efecto, incumbe al actor la carga de probar que no ha tenido lugar la variación en el valor de su patrimonio regularizada por la Inspección, a través de la consideración de la existencia de una ganancia de patrimonio no justificada. Es decir, debe justificar no únicamente la procedencia de los fondos recibidos, sino la causa a que obedecen, y en este caso, el recurrente ha logrado acreditar que con los ingresos de su actividad económica declarados en el período 2003 a 2007, más sus rendimientos del trabajo de 2008 a 2010, resulte justificada la tenencia de fondos suficientes para la realización de los ingresos regularizados. Concluye la AN que no resulta desproporcionada la cantidad de 359.000 euros, en relación con la fuente y alcance de su renta; más al contrario, resulta plenamente acorde con la capacidad de ahorro del recurrente durante dichos años, manifestada a través de las declaraciones tributarias presentadas, en las que figuran los rendimientos obtenidos los ejercicios de referencia.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN CUARTA****Núm. de Recurso: 0000753/2019****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 11888/2019****Demandante: Luis Pablo****Procurador: FEDERICO PINILLA ROMEO****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilma. Sra.: D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER****S E N T E N C I A N^o:****Ilma. Sra. Presidente:****D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA****Ilmos. Sres. Magistrados:****D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU****D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER****D^a. ANA MARTÍN VALERO****D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGU**

Madrid, a doce de marzo de dos mil veinticinco.

La Sala constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen ha visto el recurso contencioso administrativo número **753/2019**, interpuesto por el Sr. Pinilla Romeo, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de D. Luis Pablo, contra la resolución del TEAC de fecha 11 de junio de 2019, que desestima el recurso de alzada formulado frente a la resolución

Síguenos en...



del TEAR de Madrid de fecha 24 de noviembre de 2015, por la que se desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación girado por el concepto de IRPF, ejercicio 2010, así como contra la sanción derivada.

Habiendo sido parte en las presentes actuaciones la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Por la representación de la parte actora en escrito presentado en fecha 4 de septiembre de 2019 interpuso el presente recurso contencioso administrativo, que fue admitido a trámite mediante decreto de fecha 6 de septiembre de 2019, con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO. -En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 25 de febrero de 2020, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando:

«(...) dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida, así como los acuerdos de liquidación y sanción de los que la misma trae causa, por ser contrarios a Derecho, con imposición de costas a la Administración demandada».

TERCERO.- La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 20 de julio de 2020, oponiéndose a la demanda y solicitando la desestimación del recurso y la confirmación de la resolución administrativa impugnada.

CUARTO.- Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicada la propuesta y admitida, se presentó por las partes escrito de conclusiones, tras lo cual quedaron las actuaciones concluidas y pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que fue fijado para el día 5 de marzo de 2025, fecha en que tuvo lugar.

QUINTO. -La cuantía del recurso se ha fijado en n 267.602,81 euros.

Siendo ponente la Ilma. Sra. Dña. CARMEN ÁLVAREZ THEURER, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-La parte actora interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2019 que desestima el recurso de alzada deducido frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 24 de noviembre de 2015, por la que se desestima la reclamación económico administrativa NUM000, interpuesta contra:

-Acuerdo de liquidación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, con clave de liquidación A23 NUM001, por un importe de 171.035,37 euros (152.915,89 euros de cuota, y 18.119,48 euros por intereses de demora).

Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, de fecha 28 de enero de 2014, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, con clave de liquidación NUM002, por importe total de 324.710,35 euros.

SEGUNDO. -En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos, que recoge el acuerdo de liquidación:

Revisados los movimientos de la cuenta corriente NUM003, cuya titularidad corresponde al obligado tributario, constan 4 ingresos en efectivo los días 23 y 24/03/2010, por un importe total de 359.000 euros, realizados por el obligado tributario y su hijo, D. Heraclio.

A requerimiento de la Inspección, el obligado tributario manifestó "que era dinero que tenía en su casa y que procedía de las facturaciones realizadas a clientes en los años 2003 a 2007. Y que ingresó dicho dinero en la cuenta para poder hacer las donaciones a sus hijos como se puede ver en las salidas de dicha cuenta por importe de 90.000 euros a cada uno de ellos realizadas dicho día 24/3/2010".

D. Luis Pablo estuvo dado de alta en el epígrafe "Albañilería y Pequeños trabajos de construcción" hasta el 30 de junio de 2007, declarando (o siendo regularizados por el correspondiente órgano gestor) los siguientes rendimientos netos en sus declaraciones del IRPF: Ejercicio 2003: 136.722,97 euros.

Ejercicio 2004: 361.614,53 euros.

Síguenos en...

Ejercicio 2005: 316.211,19 euros.

Ejercicio 2006: 27.375,15 euros.

Ejercicio 2007: 13.145,25 euros.

Ejercicio 2008: 42.375,56 euros.

Ejercicio 2009: 43.046,02 euros.

Don Luis Pablo no presentó declaración del impuesto sobre el Patrimonio en los años 2003 a 2007.

En cuanto al destino dado a los fondos ingresados en la cuenta bancaria, aparecen registradas en la misma en fecha 24/03/2010 cuatro salidas de efectivo por importe cada una de 90.000 euros, constando como "Ordenante o librador" el obligado tributario y como "Referencia o librado" cada uno de sus cuatro hijos, Da Asunción, D. Aureliano, D. Cornelio. y D. Baldomero. En el concepto de cada operación consta "Donación".

Como justificante de dichas salidas de fondos, el obligado tributario aportó escritura de donación de dinero otorgada el 07/04/2010, en la que se formalizaba la donación de D. Luis Pablo de 90.000 euros a favor de cada uno de sus cuatro hijos, así como autoliquidaciones modelo 651 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por dichas donaciones presentadas el 15/4/2010.

En atención a los hechos expuestos, el acuerdo de liquidación concluye:

"En este caso el sujeto pasivo y su hijo ingresan la cantidad de 359.000€ en la cuenta del sujeto pasivo, sin que se haya podido contrastar que procediera de otra cuenta es decir que en el patrimonio del contribuyente aflora una determinada cantidad de dinero, sin que se corresponda con la renta del periodo".

La Inspección considera que el obligado tributario no ha justificado de forma suficiente el origen de los 359.000 euros ingresados en efectivo en su cuenta bancaria en fechas 23 y 24/03/2010.

Por ello, la Inspección considera que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), el obligado tributario obtuvo unas ganancias patrimoniales no justificadas de 359.000 euros en el ejercicio 2010.

TERCERO.-El recurrente sostiene la inexistencia de la ganancia patrimonial no justificada, al haber quedado acreditado que la cantidad ingresada en efectivo en su cuenta bancaria se corresponde con los ingresos obtenidos de su actividad económica en los ejercicios 2003 a 2005, tal y como consta en las declaraciones de renta presentadas (así como en las regularizaciones practicadas sobre las mismas por los órganos de gestión) en dichos ejercicios.

Así mismo, mantiene la improcedencia de la sanción impuesta por no haber motivado suficientemente la Inspección la concurrencia de culpabilidad en la actuación del obligado tributario.

CUARTO. -La cuestión objeto de la presente litis se ciñe en determinar la existencia de una ganancia de patrimonio no justificada imputable al recurrente, como consecuencia de la existencia de cuatro ingresos en efectivo, por un total de 359.000 euros, en una cuenta bancaria de su titularidad, efectuados en marzo de 2010, sin que, a juicio de la Inspección actuaria, se haya probado el origen regular de los fondos que han ocasionado dichos abonos bancarios.

En primer lugar, hemos de recordar que las ganancias de patrimonio no justificadas se hallan reguladas en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, normativa vigente en los ejercicios que nos ocupan. Dicho precepto establece:

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

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

En tal sentido, tiene declarado el Tribunal Supremo en STS de 23 de febrero de 2011, que *"En materia de presunciones respecto del incremento patrimonial, esta Sala ha señalado que: "la institución jurídica de los incrementos de patrimonio no justificados se establece en nuestro sistema impositivo como un elemento especial de cierre que trata de evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, a cuyo efecto se gravan cuando se manifiesten o afloren; y así, el art. 20.13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (redacción según la Ley*

48/1985, de 27 de Diciembre) aquí aplicable, contemplaba dos supuestos de tales incrementos no justificados: Primero, las adquisiciones que se produzcan a título oneroso y cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados por el sujeto pasivo: Segundo, los elementos patrimoniales o rendimientos ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio o de la Renta de las Personas Físicas.

En relación con estos incrementos no justificados, y como tenemos declarado, entre otras, en las sentencias de 19 de Julio de 1986 y 29 de Marzo de 1996 , el legislador aplica el mecanismo de la presunción "iuris tantum" para acreditar su existencia por parte de la Administración Tributaria, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo del impuesto, no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las presunciones no son ciertas, sino que, por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la Administración tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que es precisamente la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas"".

Así pues, el precepto contempla dos supuestos de incrementos no justificados: de un lado, los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente; y de otro, la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de junio de 2009 (rec. 7807/2003), «(...) la institución jurídica de los incrementos de patrimonio no justificados» -- «se establece en nuestro sistema impositivo como un elemento especial de cierre que trata de evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, a cuyo efecto se gravan cuando se manifiesten o afloren » [Sentencia de 20 de junio de 2008 (rec. cas. núm. 4580/2002 4580/2002), FD Tercero]. En relación con tales incrementos no justificados -hemos dicho- « el legislador aplica el mecanismo de la presunción "iuris tantum" para acreditar su existencia por parte de la Administración Tributaria, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo del impuesto, no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las presunciones no son ciertas, sino que, por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la Administración tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que es precisamente la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas » [Sentencia de 20 de junio de 2008 , cit., FD Tercero; en parecidos términos, Sentencia de 5 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 4606/2002 4606/2002), FD Tercero]; « una vez acreditado tal hecho base, el hecho consecuencia presunto es que el valor del incremento patrimonial no justificado es renta gravable ocultada y no rendimientos, sino incremento de patrimonio» [Sentencias de 25 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 2649/1998), FD Tercero ; de 12 de febrero de 2004 (rec. cas. núm. 8714/1998), FD Cuarto); y de 5 de marzo de 2008 , cit., FD Tercero]. En fin, « dichas presunciones legales de incrementos injustificados de patrimonio, en virtud de lo dispuesto en el art. 118 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 , en consonancia con lo dispuesto en el art. 1251 del Código Civil , pueden destruirse por la prueba en contrario, por lo que si el contribuyente demuestra que las adquisiciones efectuadas o los elementos patrimoniales o los rendimientos ocultos proceden de rentas en su día declaradas, de rentas no sujetas al impuesto o de la transformación de algún elemento patrimonial preexistente en su patrimonio, las consecuencias fiscales, en su caso, serán las que procedan por los hechos imponible ocultados o no pero nunca la integración de las mismas en la renta del sujeto pasivo»(Sentencia de 5 de marzo de 2008 , cit., FD Tercero).

En esta misma línea, en nuestras SSAN, 4ª de 18 de julio de 2018 (rec. 496/2016) y 3 de octubre de 2018 (rec. 914/2016), hemos destacado los dos aspectos que se desprenden de la regulación de las ganancias no justificadas. El primero, en que se constata que el sujeto pasivo en un determinado ejercicio tiene o hace uso de una disponibilidad de renta que no se corresponde con la declarada en ejercicios anteriores ni puede acreditar su origen. El segundo, se refiere a la imputación temporal que el Legislador prevé para estos casos, y que tiene lugar en el ejercicio en que aflora o se descubre el incremento, integrándolo en la base imponible general. La imputación no tendrá lugar cuando acredite el contribuyente de manera suficiente, que el patrimonio o renta que es descubierta se corresponde con la titularidad de bienes o derechos anteriores al plazo de prescripción. Con esta última exigencia se lleva a cabo una inversión de la carga de la prueba, descansando sobre el contribuyente la obligación de acreditar que las rentas,

Síguenos en...

bienes o patrimonio aflorado tiene su origen en bienes o derechos de su titularidad o que efectivamente se corresponde con renta o patrimonio que sí fue declarado o puesto de manifiesto en anteriores ejercicios por el sujeto pasivo.

QUINTO.-En el presente caso, la Inspección actuaria ha considerado que determinados ingresos en efectivo en una cuenta bancaria titularidad del obligado tributario constituyen el hecho imponible del impuesto, concretamente la obtención de ganancias patrimoniales, entendiendo que esta conclusión no resulta enervada por las pruebas aportadas por el interesado.

Por tanto, habiendo constatado la Inspección la existencia de una serie de ingresos en efectivo en una cuenta bancaria titularidad del hoy recurrente, es a éste al que incumbe la carga de probar que no ha tenido lugar la variación en el valor de su patrimonio regularizada por la Inspección, a través de la consideración de la existencia de una ganancia de patrimonio no justificada.

Es la parte recurrente quien ha de justificar no únicamente la procedencia de los fondos recibidos, sino la causa a que obedecen.

Pues bien, a la vista de la documentación aportada por el recurrente y la obrante en el expediente administrativo, cumple indicar que el actor ha proporcionado justificación suficiente de la causa de la atribución patrimonial que suponen los ingresos en su cuenta corriente.

En efecto, el hecho base consistente en la aparición de una ganancia patrimonial (efectivo transferido desde el exterior) se corresponde con los ingresos y con el patrimonio del actor.

Ciertamente, el recurrente ha logrado acreditar que con los ingresos de su actividad económica declarados en el período 2003 a 2007, más sus rendimientos del trabajo de 2008 a 2010, resulte justificada la tenencia de fondos suficientes para la realización de los ingresos regularizados.

Así resulta del contenido del acta de disconformidad:

"- Revisados las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de los años 2003 a 2007, el sujeto pasivo declaró las siguientes cantidades:

- En el periodo impositivo 2003, según la liquidación provisional (de fecha 13 de julio de 2007) realizada por la administración de Pozuelo, obtuvo unos rendimientos netos de 136.714,21 €.
- En el periodo impositivo 2004, el sujeto pasivo presentó declaración el 24/6/2005 declarando unos rendimientos netos de 10.717,74 €. Con fecha 18 de enero de 2007, presenta declaración complementaria declarando un rendimiento neto de 361.614,53 €.
- En el periodo impositivo 2005, con fecha 18 de enero de 2.007, presenta declaración complementaria declarando un rendimiento neto de 316.211,19 €.
- En el periodo impositivo 2006, con fecha 11 de junio de 2.007, el obligado tributario presenta declaración, declarando unos rendimientos netos de 27.375,15 €.
- En el periodo impositivo 2007, presentó declaración, declarando unos rendimientos netos de actividad de 13.145,25 € y unos rendimientos de trabajo personal de 23.632,19 €.
- En el periodo impositivo 2008, presentó declaración, declarando unos rendimientos netos de trabajo personal de 42.375,56 €.
- En el periodo impositivo 2009, presentó declaración, declarando unos rendimientos netos de trabajo persona de 43.046,02 €."

Pues bien, la valoración de la prueba indicada conforme a las reglas de la sana crítica permite deducir que concurren indicios razonables y suficientes de que las rentas declaradas por el recurrente entre 2003 a 2007 podrían constituir el origen de las rentas regularizadas.

El TEAC en su resolución considera que de los rendimientos netos obtenidos por el hoy actor, provenientes de su actividad económica durante los años 2003 a 2005 (814.548,69 euros), debe descontarse las cantidades abonadas por IRPF en dichos ejercicios (cuotas, pagos a cuenta, intereses y recargos por presentaciones extemporáneas), por lo que dicha cantidad quedaría reducida a 426.498,18 euros, lo que le lleva a concluir que "el reclamante tendría en dichos ejercicios que hacer frente a otros tributos y gastos corrientes de su vida cotidiana, resulta una llamativa capacidad de ahorro en efectivo en dichos años (359.000 euros), y mantenida toda ella fuera de los cauces ordinarios, como pueden ser los diversos productos bancarios y otro tipo de inversiones".

Razones de lógica impiden mostrarnos de acuerdo con la argumentación indicada, toda vez que, si tenemos en cuenta "los gastos corrientes de su vida cotidiana" a los que alude el TEAC, no podemos prescindir del dato relativo al nivel de vida correspondiente a esos años, de que el lugar de residencia del recurrente se halla en un pueblo de Toledo, y de que su cónyuge percibía rendimientos de trabajo, lo cual se halla en consonancia con las manifestaciones del recurrente, quién cifra los gastos de mantenimiento en un importe de 270.000 €, a razón de 30.000 € anuales, en los nueve ejercicios transcurridos entre el 2002 a 2010.

Lo expuesto lleva a esta Sala a entender que no resulta pues desproporcionada la cantidad de 359.000 euros, en relación con la fuente y alcance de su renta; más al contrario, resulta plenamente acorde con la capacidad de ahorro del recurrente durante dichos años, manifestada a través de las declaraciones tributarias presentadas, en las que figuran los rendimientos obtenidos los ejercicios de referencia, sin que la Administración hubiere manifestado oposición o duda a través de actividad de comprobación alguna.

En consecuencia, debe anularse la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada, así como la previa del Tribunal Económico Recurso Administrativo Regional de Madrid, y los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que traen causa.

SEXTO.-Procede, pues, estimar el recurso, con imposición de costas a la parte demandada, de conformidad con lo establecido en el art. 139 LJCA.

FALLAMOS

Que DEBEMOS ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 753/2019, interpuesto por el Sr. Pinilla Romeo, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de D. Luis Pablo, contra la resolución del TEAC de fecha 11 de junio de 2019, que desestima el recurso de alzada formulado frente a la resolución del TEAR de Madrid de fecha 24 de noviembre de 2015, por la que se desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación girado por el concepto de IRPF, ejercicio 2010, así como contra la sanción derivada, que ANULAMOS por no hallarse ajustada a Derecho.

Con imposición de costas a la Administración demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

