

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 977/2025 de 15 de julio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 6622/2023

SUMARIO:

IRPF. Individualización de rentas. Ganancias y pérdidas patrimoniales. *Imputación de ganancias patrimoniales no justificadas. Presunción de ganancialidad.* Las normas reguladoras de los regímenes económico-matrimoniales pueden determinar la existencia de un patrimonio común de ambos cónyuges, siendo necesario definir en tales casos el criterio de atribución de la renta entre ellos, con objeto de establecer su carga tributaria individual. El legislador fiscal opta por establecer criterios propios de individualización no necesariamente coincidentes con los establecidos en las normas civiles reguladoras de los regímenes económico-matrimoniales. Estableciendo el legislador fiscal criterios propios, los criterios de individualización de rentas deben buscarse en las normas fiscales. En el caso de autos, no es objeto de debate que el obligado tributario reside en Madrid y que esté casado, resultándole de aplicación el régimen económico matrimonial de gananciales. Dado el juego de la presunción establecida en el art. 1361 CC, quien afirme el carácter privativo del dinero, en nuestro caso la Administración, tiene la carga de probar tal carácter, pues, de no hacerlo, el dinero se presume ganancial. Lo que implica, a efectos fiscales que, a falta de prueba sobre el carácter privativo del bien, debe presumirse ganancial y, por lo tanto, el dinero en el que se manifiesta la ganancia no justificada debe presumirse ganancial, atribuyéndose por mitad a cada uno de los esposos. Sólo podrá atribuirse a uno de ellos cuando, oídos ambos, quede acreditado su carácter privativo [Vid., STS (Civil) de 21 de septiembre de 2022, recurso n.º 250/2020]. El art. 11.5 Ley IRPF establece que las ganancias patrimoniales no justificadas "se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten" y para determinar la titularidad de los bienes en un matrimonio en los que se manifiesta la ganancia no justificada, debe estarse a lo establecido en "las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio". De aplicarse el régimen económico de la sociedad de gananciales, como consecuencia del juego de la presunción de ganancial, siempre con audiencia de los conyugues y a falta de prueba del carácter privativo del bien o derecho, debe presumirse el carácter ganancial, en nuestro caso del dinero, y atribuirlo por mitad a cada uno de los esposos - art 1361 CC-. El Tribunal establece como doctrina que para establecer la individualización fiscal de las ganancias patrimoniales no justificadas del art. 11.5 Ley IRPF y con el fin de determinar la titularidad de los bienes o derechos en los que se manifiesta la ganancia no justificada, deben tenerse en cuenta, en los casos de matrimonio, las disposiciones reguladoras del régimen económico matrimonial aplicable, lo que implicará, en su caso, el juego de la presunción a la que se refiere el art 1361 CC. En aplicación de la doctrina fijada debe casarse y anularse la sentencia impugnada, ya que ciñéndonos a la liquidación -la sanción fue anulada y el pronunciamiento referido a la sanción es firme- lo que cabe reprochar al acuerdo de liquidación es que, aplicando acertadamente el párrafo segundo del art. 11.5 Ley IPRF, no tiene en cuenta, para determinar la titularidad del dinero, el régimen económico matrimonial aplicable, atribuyendo la totalidad de la ganancia no justificada a uno de los conyugues, sin analizar si, dado que el régimen aplicable era el de la sociedad de gananciales, el dinero tenía carácter privativo o ganancial.

Síguenos en...

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 977/2025**

Fecha de sentencia: 15/07/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6622/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/07/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: AFJ

Nota:

R. CASACION núm.: 6622/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 977/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 15 de julio de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 6622/2023, interpuesto por D. Daniel contra la sentencia dictada el 10 de julio de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso núm. 1288/2020). Ha actuado bajo la representación procesal de la procuradora de los Tribunales Dña. Sara Carrasco Machado y la dirección letrada de D. Jesús Salvador Rodríguez Márquez. Ha comparecido, como parte demandada, la Administración General del Estado representada por el abogado del Estado. Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El 28 de septiembre de 2020, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid desestimó las reclamaciones (números NUM000 y NUM001) interpuestas por D. Daniel (en adelante, el recurrente) contra los Acuerdos de la AEAT, respectivamente, de liquidación de su IRPF del ejercicio 2012 (de cuantía 40.556,06 euros) y de la sanción derivada del anterior (27.054,66 euros).

SEGUNDO. -El recurrente interpuso recurso contencioso administrativo contra dicha resolución ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, que fue turnado a su sección 5ª como procedimiento ordinario 1288/2020. Fue desestimado mediante sentencia nº 641, de 10 de julio de 2023.

Síguenos en...



TERCERO. -Y presentó escrito de preparación de recurso de casación contra dicha sentencia. En él, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad, señaló que la misma infringe el derecho estatal, en concreto El art. 11 de la LIRPF y, en particular, el párrafo segundo de su apartado quinto, en conexión con el art. 1361 CC.

Indica, también, que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que impugna, dado que no ha aplicado en sus razonamientos *"la presunción de ganancialidad que formula el art. 1361 del Código civil , para concluir, de un lado, que el efectivo descubierto era común a ambos cónyuges y, de otro, que dicha titularidad conjunta determina la imputación fiscal de la ganancia por mitades a cada uno de ellos"*.

Asimismo, señala que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en los artículos, de la LJCA, 88.2a), *"la Sentencia de instancia afecta potencialmente a un gran número de situaciones, ya que trasciende del caso concreto"*, y 88.3a), *"por cuanto se han aplicado normas sobre las que no existe jurisprudencia"*.

CUARTO. -Por Auto de 6 de septiembre de 2023, el Tribunal sentenciador tuvo por preparado el recurso de casación emplazando a las partes ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS. Se han personado ante esta Sala el recurrente, a través de escrito presentado el 28 de septiembre de 2023 por la procuradora Dña. Sara Carrasco Machado, bajo la dirección letrada de D. Jesús Rodríguez Márquez; y la Abogacía del Estado como parte recurrida, mediante escrito presentado el 11 de octubre de 2023.

QUINTO. -Por Auto de 26 de junio de 2024, esta Sala admitió el recurso de casación. En su acuerdo, se señaló:

"2º)La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Precisar si, para determinar la imputación fiscal de ganancias patrimoniales no justificadas que describe el apartado segundo del artículo 11.5 LIS [hay un error, pues el Auto debería decir art. 11.5 LIRPF], deben tenerse en cuenta también, en los casos de matrimonio, las disposiciones reguladoras de su régimen económico, ponderando, por tanto, la presunción de ganancialidad de todos los bienes y derechos del matrimonio que contempla el artículo 1361 del Código Civil .

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 11, párrafo segundo de su apartado quinto LIRPF , y 1361 del Código Civil , sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA "

SEXTO. -El 19 de julio de 2024, el recurrente interpuso el correspondiente recurso de casación alegando, en resumen, sobre el hecho fundamento de este procedimiento, esto es, la intervención que se le efectuó de 93.645 euros en efectivo, que *"Estamos ante un efectivo ganancial, de ambos cónyuges, (...) por lo que el hecho imponible ha sido realizado por los dos, que son los titulares de los bienes en que se manifiesta la ganancia"*. Fundamenta su petición en *"que para determinar la imputación fiscal de ganancias patrimoniales no justificadas que describe el apartado segundo del art. 11.5 de la LIRPF , deben tenerse en cuenta también, en los casos de matrimonio, las disposiciones reguladoras de su régimen económico, ponderando, por tanto, la presunción de ganancialidad de todos los bienes y derechos del matrimonio que contempla el artículo 1361 del Código Civil "*.

SÉPTIMO. - El 27 de septiembre de 2024, la Abogacía del Estado presentó escrito de oposición. Básicamente, alega que, en cuanto el dinero le fue intervenido al recurrente por la policía francesa en un control de aduanas en la localidad de Le Perthurs, a él se le debe imputar la ganancia patrimonial por ser quien la obtuvo directamente. Fundamenta su oposición en que *"Para determinar la imputación fiscal de ganancias patrimoniales no justificadas que describe el apartado segundo del artículo 11.5 LIRPF/2006 deben tenerse en cuenta, en caso de descubrimiento y ocupación de metálico en una aduana, por encima de los límites permitidos para su exportación, exclusivamente, las previsiones contenidas en el último párrafo de ese artículo 11.5, entendiéndose, por tanto, que debe imputarse la ganancia patrimonial no justificada a la persona que la obtuvo directamente, sin que, por tanto, entren en juego las disposiciones reguladoras del régimen económico matrimonial y, por ende, la presunción de ganancialidad de todos los bienes y derechos del matrimonio que contempla el artículo 1361 del Código Civil "*.

OCTAVO. -Por providencia de 23 de mayo de 2025, se señaló el día 1 de julio de 2025 para deliberación, votación y fallo de este recurso, siendo designado ponente el Excmo. Sr. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA. En la fecha indicada comenzó la deliberación de la sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Síguenos en...



PRIMERO.-Se recurre en casación la STSJ de Madrid de 10 de julio de 2023 -rec. 1288/2020- que *"estimó en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Daniel frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, Sección Primera, de 28 de septiembre de 2020 que desestimó las reclamaciones formuladas...contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulad contra el acuerdo de liquidaciónen relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2012,,y frente al acuerdo de imposición de sanción,, y, en su virtud, declaramos su nulidad en cuanto a la reclamación correspondiente al acuerdo sancionador, que se anula, y se confirma en cuanto a la reclamación frente a la liquidación, que se confirma igualmente"*.

SEGUNDO. - Hechos relevantes.

1.- Según información del Centro Conjunto Policial y Aduanero (CCPA) de *Le Perthus*, el 15 de marzo de 2012, controlaron a dos personas, padre e hijo, que declararon venir de Bruselas y dirigirse a Suiza, no llevando más de 10.000 €. Sin embargo, las autoridades francesas *"encontraron en un espacio oculto dentro del maletero una bolsa con 92.295 €, principalmente en billetes de 50 €, y en el equipaje de mano, otros 27 billetes de 50€, haciendo un total de 93.205 € no declarados"*.

2.- El 28 de enero de 2015, la AEAT comunicó al obligado tributario, residente en Madrid, el inicio de actuaciones inspectoras con el *"alcance de comprobación parcial relativa a la comprobación del posible incremento de patrimonio derivado de movimientos efectivos en el año 2012"*. Dichas actuaciones concluyeron con acta de disconformidad, de fecha 3 de marzo de 2016, en la que se afirma que *"la cantidad de 93.645 € tiene la consideración de incremento patrimonial no gastado"*. Añadiendo que *"el obligado tributario no ha justificado en ningún momento de forma suficiente el origen de los fondos, ...generándose, por tanto, un incremento no justificado de patrimonio por el importe antes referenciado"*.

3.- El 22 de abril de 2016 se dictó Acuerdo de liquidación que declaró la existencia de una ganancia patrimonial no justificada y confirmando la propuesta contenida en el acta. Nos interesa destacar que, en el acta, p. 17, se transcribe parte del art. 11.5 de la LIRPF, en concreto: *"Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten"*. Además, se razona en el acuerdo de liquidación que *"resulta difícil probar directa y fehacientemente el concreto origen que supone el descubrimiento de un patrimonio oculto, así como el momento preciso en que se produjo la renta...las reglas del conocimiento humano, con apoyo en el carácter dialéctico del procedimiento inspector, indican la existencia de un enlace preciso y directo con el hecho imponible que se deduce, es decir, la titularidad de un activo en forma de dinero efectivo"*. Es decir, como no se probó por el obligado tributario la fuente u origen de procedencia del dinero se entendió que el mismo pertenecía en su totalidad al obligado tributario.

Se procedió a la apertura del correspondiente expediente sancionador que concluyó con la imposición de sanción.

4.- Interpuesto recurso económico-administrativo, el TEAR dictó resolución, el 28 de septiembre de 2020, desestimando el recurso y confirmando la liquidación y la sanción. Nos interesa destacar que en la p. 8, se transcribe el art. 11.5 de la LIRPF y se añade *"tal y como ha quedado acreditado en los hechos, era el interesado quien fue detenido por la policía francesa portando 93.645,00 € y tal como establece el artículo transcrito, la ganancia patrimonial ha de imputarse a la persona que la obtuvo directamente. En consecuencia, procede la desestimación de lo alegado"*.

Por lo tanto, el TEAR se basó, no en el segundo párrafo del art 11.5 como hizo la liquidación, sino en el párrafo tercero que atribuye la ganancia a *"la persona...que las haya ganado directamente"*.

5.- La STSJ de Madrid de 10 de julio de 2023 -rec. 1288/2020- anuló la sanción por estimar que la Administración no había *"motivado la actuación culpable del interesado abusando de expresiones o consideraciones generales"*. Este pronunciamiento no ha sido recurrido y ha devenido firme.

En cuanto a la liquidación y centrándonos en la parte que nos interesa, la STSJ de Madrid basa su decisión mediante remisión a lo razonado en la STSJ de Madrid de 20 de junio de 2018 -rec. 795/2016-. Esta sentencia analizó un supuesto en el que se afirmó que, a falta de mayor prueba, la renta no justificada debía atribuirse al *"titular de la cuenta bancaria en la que se efectúa el ingreso, que es donde se manifiesta la ganancia patrimonial, por lo que al ser la cuenta bancaria de titularidad exclusiva de la recurrente es a ella a la que corresponde imputar la ganancia patrimonial"*.

TERCERO. - La decisión de la Sala.

Síguenos en...

1.- El art. 11 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) tiene por objeto determinar quién obtiene la renta a efectos fiscales - *"individualización de rentas"*-. La razón de dicha norma es que nuestro IRPF es un impuesto de naturaleza esencialmente individual, en el que los contribuyentes son, básicamente, *"las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español"*- art 8 LIRPF-.

Centrándonos en el caso enjuiciado, las normas reguladoras de los regímenes económico-matrimoniales pueden determinar la existencia de un patrimonio común de ambos cónyuges, siendo necesario definir en tales casos el criterio de atribución de la renta entre ellos, con objeto de establecer su carga tributaria individual.

El legislador fiscal opta por establecer criterios propios de individualización no necesariamente coincidentes con los establecidos en las normas civiles reguladoras de los regímenes económico-matrimoniales. Estableciendo el legislador fiscal criterios propios, los criterios de individualización de rentas deben buscarse en las normas fiscales.

El art. 11.1 LIRPF establece como regla o principio general que *"la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio"*. El criterio fiscal es el del *"origen o fuente"* de la renta.

2.- Establecido el principio general al que obedece la regulación en el art. 11.1 LIRPF, los apartados 11.2 a 11.5 del IRPF aplican dicho principio a los diferentes componentes de la renta: rendimientos de trabajo -art. 11.2-; rendimientos de capital -art. 11.3-; rendimientos de actividades económicas -art. 11.4-; y ganancias y pérdidas patrimoniales -art. 11.5-.

En particular, en la redacción aplicable al caso de autos -el art 11.5 ha sido modificado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre- establecía:

"Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan."

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente".

Es conveniente que nos detengamos en la interpretación de este artículo, pues resulta básico para la solución del caso enjuiciado. El artículo diferencia entre rentas justificadas y rentas no justificadas. A las rentas justificadas se refieren los apartados 1 y 3, mientras que a las no justificadas se refiere el apartado 2.

Más específicamente:

a.- Cuando las ganancias o pérdidas patrimoniales son justificadas y proceden de las transmisiones de bienes o derechos, las rentas se individualizarán según la *"titularidad"* del bien o derecho del que *"provengan"*. Lo que exigirá determinar si la titularidad del bien es privativa o ganancial.

b.- Se establece una regla especial para el caso de adquisiciones de bienes y derechos justificadas que no se derivan de una *"transmisión previa"*, como puede ser el caso de las *"ganancias en el juego"* o de las subvenciones obtenidas exclusivamente por uno de los cónyuges. A este último supuesto se refiere la resolución del TEAC de 1 de junio de 2020 -rec.670/2019-, conforme a la cual *"las ganancias patrimoniales originadas por una subvención se imputarán únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente del uso que se le dé a la misma"*. Pues, en efecto, en estos casos de ausencia de transmisión previa la renta se considera ganancia de *"la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente"*.

c.- Por último, se establece una regla para el caso de ganancias no justificadas, las cuales *"se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten"*.

3.- De conformidad con lo establecido en el art. 39.1 de la LIRPF *"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". En nuestro caso, si bien fue objeto de debate en su momento, no se discute la calificación de la ganancia como "no justificada"*.

En estos casos, ante la dificultad que supone determinar la fuente o procedencia de la ganancia, el legislador opta por atribuirla en "función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten".

A la determinación de la titularidad se refiere, con carácter general, el párrafo primero del art 11.5 LIRPF que remite a los criterios establecidos en el art. 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

El art. 7 de la LIP regula *"la titularidad de los elementos patrimoniales"*. Esta norma reza:

"Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquellos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

Las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones se atribuirán a los sujetos pasivos según las reglas y criterios de los párrafos anteriores".

Basta la lectura de la norma para concluir que, para determinar la titularidad, resultan de aplicación *"las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio"*.

4.- En el caso de autos, no es objeto de debate que el obligado tributario reside en Madrid y que esté casado, resultándole de aplicación el régimen económico matrimonial de gananciales.

El art. 1344 del CC establece que *"mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquella"*. Es lógico por ello que, al margen de que los arts. 1346 y ss. establezcan los criterios para determinar cuándo un bien es privativo y cuando ganancial, el art. 1361 del CC establezca como regla general que se presumirán *"gananciales los bienes existentes en el matrimonio mientras no se pruebe que pertenecen privativamente a uno de los dos cónyuges"*.

El art 1361 del CC establece lo que la jurisprudencia denomina una *"presunción fuerte"*. En este sentido, y sin ánimo exhaustivo, la STS (Civil) de 7 de abril de 1997 -rec.298/1993- establece *"una presunción a favor de conceptualizar los bienes existentes en el matrimonio, como gananciales. Ahora bien, es esta una presunción de naturaleza "iuris tantum", es decir que admite prueba en contrario, y así se desprende del contexto del referido precepto"*. Razonando la STS (Civil) de 17 de octubre de 2017 -rec.3519/2000- que: *"La doctrina de esta Sala, que ha mantenido el carácter iuris tantum de la presunción, ha exigido para que pueda ser destruida, que la prueba sea "satisfactoria y concluyente" (sentencias de 9 junio 1994 , 20 junio 1995 , 29 septiembre 1997). La sentencia de 24 febrero 2000 dice que no basta con una prueba indiciaria para destruir la presunción, sino que se precisa una prueba expresa y cumplida"*.

Resulta de especial interés la STS (Civil) de 21 de septiembre de 2022 -rec.250/2020- que, vista la presunción de ganancialidad del art 1361 del CC, afirma que la *"prueba del carácter privativo del dinero incumbe al que lo alegue cuando se trata de una cuestión controvertida"*.

Por lo tanto, dado el juego de la presunción establecida en el art. 1361 del CC, quien afirme el carácter privativo del dinero, en nuestro caso la Administración, tiene la carga de probar tal carácter, pues, de no hacerlo, el dinero se presume ganancial.

Lo que implica, a efectos fiscales que, a falta de prueba sobre el carácter privativo del bien, debe presumirse ganancial y, por lo tanto, el dinero en el que se manifiesta la ganancia no justificada debe presumirse ganancial, atribuyéndose por mitad a cada uno de los esposos. Sólo podrá atribuirse a uno de ellos cuando, oídos ambos, quede acreditado su carácter privativo.

5.- En resumen:

a.- El art. 11 de la LIRPF establece cuales deben ser los criterios fiscales en orden a la individualización de las rentas en el IRPF.

b.- Conforme al art. 11.5 LIRPF, las ganancias patrimoniales no justificadas *"se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten"*.

c.- Para determinar la titularidad de los bienes en un matrimonio en los que se manifiesta la ganancia no justificada, debe estarse a lo establecido en *"las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio"*.

d- De aplicarse el régimen económico de la sociedad de gananciales, como consecuencia del juego de la presunción de ganancial, siempre con audiencia de los conyugues y a falta de prueba del carácter privativo del bien o derecho, debe presumirse el carácter ganancial, en nuestro caso del dinero, y atribuirlo por mitad a cada uno de los esposos - art 1361 CC-.

CUARTO. - Doctrina que se establece.

Para establecer la individualización fiscal de las ganancias patrimoniales no justificadas a las que se refiere el párrafo segundo del art. 11.5 de la LIRPF y con el fin de determinar la titularidad de los bienes o derechos en los que se manifiesta la ganancia no justificada, deben tenerse en cuenta, en los casos de matrimonio, las disposiciones reguladoras del régimen económico matrimonial aplicable, lo que implicará, en su caso, el juego de la presunción a la que se refiere el artículo 1361 del Código Civil.

QUINTO. - Aplicación de la precedente doctrina al caso enjuiciado.

La sentencia objeto del recurso de casación debe ser casada, en aplicación de la doctrina fijada. En efecto, ciñéndonos a la liquidación -la sanción fue anulada y el pronunciamiento referido a la sanción es firme- lo que cabe reprochar al acuerdo de liquidación es que, aplicando acertadamente el párrafo segundo del art. 11.5 LIRPF, no tiene en cuenta, para determinar la titularidad del dinero, el régimen económico matrimonial aplicable, atribuyendo la totalidad de la ganancia no justificada a uno de los conyugues, sin analizar si, dado que el régimen aplicable era el de la sociedad de gananciales, el dinero tenía carácter privativo o ganancial.

Repárese en que la Sala no afirma que el dinero sea privativo o ganancial. Tal carácter sólo puede fijarse tras la correspondiente investigación y audiencia de ambos esposos y, sólo de no ser posible dilucidar el carácter privativo o ganancial del bien o derecho, será de aplicación la presunción del art 1361 de CC. Lo que afirmamos es que hay una ausencia de prueba, pues, si la Inspección quiere atribuir la totalidad de la ganancia a uno de los esposos, debe acreditar el carácter privativo del bien o derecho dado que, de no conseguir acreditar tal carácter y siendo el régimen económico matrimonial de gananciales el aplicable, debe presumirse el carácter ganancial del bien.

Por otra parte, el TEAC y el Abogado del Estado, al pretender la aplicación al caso del párrafo tercero del art 11.5 LIRPF, no obran con corrección, pues dicho párrafo, por las razones que hemos explicado, no se refiere a las ganancias patrimoniales no justificadas.

Añade el Abogado del Estado un argumento adicional al que no debemos dejar de responder. Sostiene que, en aplicación del art 34.1 la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención de blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, las *"personas físicas"* *"deberán presentar declaración previa"* de la *"salida o entrada en territorio nacional de medios de pago por importe igual o superior a 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera"*. Añade que, en estos casos, la sanción se impone al *"sujeto obligado"*- art. 54 de la Ley 10/2010- y concluye que no tiene sentido que el responsable de la infracción administrativa sea el esposo y que *"cuando llegue el momento de determinar la deuda tributaria al considerar, al mismo tiempo ese metálico, una ganancia no justificada de patrimonio en el IRPF, se puede dividir el importe de la misma entre los dos conyugues"*.

Pero la Sala no puede acoger el argumento de la Abogacía del Estado. En efecto, una cosa es la responsabilidad de quien no declara la salida del dinero y que, para fijar la cuantía de la sanción, se tenga en cuenta la totalidad del dinero no declarado; y otra muy distinta la individualización de rentas a efectos del IRPF. El argumento no puede acogerse, sencillamente, por no existir identidad de razón en la regulación de ambas figuras jurídicas, que tienen una distinta finalidad.

SIXTO. - Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

1.-Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2.-Ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador D^a Sara Carrasco Machado, en nombre y representación de D. Daniel, contra la STSJ de Madrid de 10 de julio de 2023 - rec.1288/2020-, la cual se casa y anula.

3.-Estimar el recurso contencioso-administrativo y, en consecuencia, anular la resolución la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 20 de septiembre de 2020, por ser contraria al ordenamiento jurídico, en los términos contenidos en el fundamento de derecho quinto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

4.-En relación con las costas procesales, estese a lo acordado en el fundamento de derecho sexto de esta resolución.

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

Así se acuerda y firma.

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

Síguenos en...

