



Roj: **STS 4068/2009** - ECLI: **ES:TS:2009:4068**

Id Cendoj: **28079130022009100606**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/06/2009**

Nº de Recurso: **3550/2003**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a cuatro de junio de dos mil nueve

Visto el presente recurso de casación núm. **3550/2003** que ante la Sala Tercera, Sección Segunda, de este Tribunal Supremo pende de resolución, interpuesto por la entidad mercantil BANCO SIMEÓN S.A., representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 20 de enero de 2003, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 580/2000.

Comparecen como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La parte dispositiva de la sentencia, cuya casación se pretende, contiene el fallo que, transcrito literalmente, dice: "FALLO. En atención a lo expuesto la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido: Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de BANCO SIMEÓN S.A., contra la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL de fecha 7 de abril de 2000 a que las presentes actuaciones se contraen, y confirmar la resolución impugnada por su conformidad a Derecho.- Sin imposición de costas".

Esta sentencia fue notificada al Procurador D. Pedro Antonio González Sánchez, representante de BANCO SIMEÓN S.A., el día 3 de febrero de 2003.

**SEGUNDO.-** El Procurador de los Tribunales D. Pedro Antonio González Sánchez en nombre y representación de BANCO SIMEÓN S.A., presentó con fecha 11 de febrero de 2003 escrito de preparación del recurso de casación, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional acordó por Providencia de fecha 11 de abril de 2003 tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, compareció y se personó como parte recurrida.

**TERCERO.-** El Procurador de los Tribunales D. Pedro Antonio González Sánchez en nombre y representación de BANCO SIMEÓN S.A., parte recurrente, presentó escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional, previsto en la letra d) del apartado 1 del artículo 88 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, esto es, infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando



a la sala "dicte en su día sentencia por la que, con estimación de éste recurso case y anule la sentencia recurrida, se resuelva sobre las cuestiones de fondo que el recurso contencioso administrativo plantea, acordado la anulación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central y en último término, anule, asimismo, los actos administrativos de que la misma trae causa".

**CUARTO.-** La Sala Tercera -Sección Primera- acordó por Providencia de fecha 28 de Marzo de 2005 admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

**QUINTO.-** Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación a la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala "dicte Sentencia en que desestime el recurso, confirme la Sentencia recurrida y condene al recurrente a pagar las costas de este recurso".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 3 de junio de 2009, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpone contra la sentencia de 20 de enero de 2003 de la Audiencia Nacional, por la que se desestima recurso contencioso-administrativo deducido contra la resolución del TEAC de 7 de abril de 2000.

Los hechos recogidos en la sentencia objeto del recurso de casación no se discuten. Consta que el 4 de octubre de 1985, en escritura pública y para el pago de las deudas contraídas por HIJOS DE SIMEÓN GARCÍA, S.A., con el BANCO SIMEÓN, se adjudica al BEX, titular de la mayoría de capital del BANCO SIMEÓN, una finca valorada en 621.212.112 ptas. En dicho documento se estipulaba que "transcurrido seis meses a partir de la fecha de esta escritura, los bienes que no hubiesen sido enajenados por el BANCO EXTERIOR DE ESPAÑA a tenor de lo pactado, se transmitirán al BANCO SIMEÓN SA en pleno dominio pero en concepto de adjudicación en pago de su crédito por el mismo valor que los bienes tienen asignados al final de su respectiva descripción". El 10 de febrero de 1987 mediante escritura pública de división horizontal se crearon tres unidades registrales, la número tres de las cuales fue vendida a TRYP en 561.530.000 ptas. De forma consecutiva, mediante escritura pública de igual fecha el BEX, adjudica al BANCO SIMEON SA las otras dos fincas en pago de la deuda pendiente. Dicha deuda ascendía a 59.682.112 ptas. El 30 de diciembre de 1988 el BANCO SIMEON SA vende a TRYP las otras dos fincas por 585.000.000 ptas.

Considera la Administración Tributaria que dado que el valor de las fincas adquiridas por la interesada el 10 de febrero de 1987, fue de 265.105.200 ptas, se ha producido un incremento de patrimonio de 205.423.088 ptas.

La liquidación, junto con la regularización por el incremento injustificado de patrimonio, comprendió también sanción por infracción grave, artº 78 de la LGT por haber deducido indebidamente como gastos, atenciones a terceros en los que no se ha acreditado la condición de clientes, gastos por primas de seguros de vehículos de personas vinculadas a la empresa que eran utilizados para fines particulares y gastos de ejercicios anteriores.

**SEGUNDO.-** La parte recurrente en su demanda consideró que estamos ante un supuesto de dación en pago, que tiene como efectos la cancelación de la deuda, por el mismo valor que los bienes recibidos. Por lo que no hubo aumento de patrimonio puesto que el valor de los bienes sólo puede corresponderse con el montante de la deuda.

Además dada la fecha del negocio y el inicio de las actuaciones inspectoras, había prescrito la posibilidad de comprobación del valor de los bienes adquiridos.

En cuanto a la sanción impuesta, falta el elemento de la culpabilidad en su conducta.

**TERCERO.-** Las cuestiones objeto de controversia fueron resueltas por la sentencia recurrida, considerando que efectivamente se está ante un supuesto de dación en pago; pero aún cuando la deuda pendiente actuara como precio, nada impide que se pueda comprobar el valor de dichos bienes a efectos de determinar si hubo o no incremento de patrimonio, y ello de conformidad con lo establecido en el artº 52 de la LGT y 131.2. d) del RIS. Existe por demás un informe de arquitecto de 24 de enero de 1995, referido al valor de las fincas a 10 de febrero de 1987, informe que en modo alguno ha sido cuestionado por la recurrente.

La comprobación se realizó en plazo, en tanto que respecto del ejercicio de 1987, se presentó una complementaria en 27 de septiembre de 1989, iniciándose las actuaciones inspectoras en 4 de marzo de 1993.



En cuanto a la sanción impuesta, considera la Audiencia Nacional que la normativa es clara en cuanto a la acreditación y justificación de los gastos, al igual que la imputación temporal de ingresos y gastos, por lo que sólo existe una inconformidad del sujeto pasivo a lo establecido en la norma en cuanto a la necesidad de unos gastos y la necesidad no acreditada. Concurriendo, pues, la conducta culpable en la acción típica del sujeto pasivo.

**CUARTO.-** En su recurso de casación la parte recurrente basa su recurso en el artº 88.1.d) de la LJ , considerando que se ha infringido el artº 15 de la Ley 61/78 y 126 y 131 de su reglamento, RD 2631/1982 y sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 1993 ; e igualmente, por infracción de la STC de 26 de abril de 1990 y sentencias del TS de 21 de septiembre de 1987, 2 de noviembre de 1987, 8 de mayo de 1987, 22 de diciembre de 1989, 13 de octubre de 1989, 12 de marzo de 1992, 24 de enero de 1994 y 29 de octubre de 1999 , sobre la exigencia del elemento subjetivo en las infracciones tributarias.

En su recurso de casación la parte recurrente se limita a transcribir textual y literalmente el contenido de la demanda, sin ningún añadido, sin la menor crítica a la sentencia, omitiendo absolutamente el porqué considera que la sentencia recurrida ha infringido las normas referidas o la jurisprudencia señalada.

Dispone el artº 15.1 de la Ley 61/1978 , sobre incremento y pérdidas de patrimonio, que "Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel". En similares términos artº 126 de su Reglamento , recogiendo el artº 131.1 de este texto que "En general, el incremento o disminución patrimonial se determinará por diferencia entre el valor de enajenación y el valor neto contable del respectivo elemento patrimonial, deducidos en su caso, los gastos accesorios y tributos inherentes a la transmisión en cuanto resulten satisfechos por el enajenante", para añadir en la letra d) del apartado 1 que "En las transmisiones a título oneroso, **el importe real** por el que dicha transmisión se haya realizado, salvo que sean de aplicación algunas de las reglas contenidas en las letras anteriores".

Como se ha indicado el recurrente considera que no se ha producido una variación en el valor del patrimonio que de lugar al incremento computado; puesto que la dación en pago produce los mismos efectos que el pago, se extingue la obligación primitiva y los derechos accesorios que se acompaña, por lo que el valor de los bienes recibidos en sustitución de la deuda, no puede ser otro que el recogido en la escritura pública de adjudicación en pago, esto es en pago de la deuda pendiente de satisfacer ascendente a la suma de 59.682.112 ptas. No hay, pues, incremento patrimonial alguno.

No se cuestiona que el negocio que se llevó a cabo, adquiriendo la recurrente las expresadas fincas en pago del crédito, supuso una evidente alteración patrimonial. Tampoco se cuestiona el valor de los inmuebles, pues como pone de manifiesto la sentencia recurrida, y los antecedentes obrantes hubo una comprobación de valores, con informe de arquitecto en 24 de enero de 1995, referido al valor de los inmuebles en fecha 10 de febrero de 1987, cifrado en 265.105.200 ptas, informe del que se dio traslado a la recurrente sin impugnar ni oponerse al mismo. Valor que indirectamente viene a confirmarlo el hecho de que, así se recoge en la sentencia, en diciembre de 1988 , se vendiesen a la entidad TRYP por la suma de 585.000.000 ptas, esto es, en tan poco período de tiempo la plusvalía generada se nos muestra de todo punto desproporcionada, lo que indica lo alejado de la realidad el querer computar como valor del inmueble sólo el montante de la deuda. La conclusión se impone, resulta evidente que dichos inmuebles en modo alguno tenían un valor igual al de la deuda a la que sustituyó, en ningún caso puede aceptarse que el valor de los mismos fuera de 59.682.112 ptas.

Partiendo, por tanto del citado informe de arquitecto y del valor dado a los inmuebles, los que pasan a formar parte del patrimonio de la recurrente, no existe duda que, por un lado, hubo una variación en la composición del patrimonio, y, por otro, que un crédito de la cuantía vista, fue "sustituido" por unos inmuebles cuyo valor era de 265.105.200 ptas. Este era el valor real del bien, valor, insistimos, ni discutido ni impugnado por la parte cuando tuvo ocasión de hacerlo. Concurriendo todos los requisitos y presupuestos para la aplicación de los artículos que se dice vulnerados.

A nuestro entender el debate propuesto por la parte recurrente pretende la inaplicación de las normas que dice infringidas. En modo alguno se ha discutido que estemos ante un supuesto de dación en pago, y la sentencia, potestad que le viene conferida al Tribunal de instancia, califica el negocio como tal, como una dación en pago. Lo cual resulta conteste en el recurso, mas pretende la parte recurrente trasladar al ámbito fiscal los efectos que civilmente se producen con dicho negocio. En este ámbito la transmisión de los bienes al acreedor conlleva la extinción de la deuda, actuando el crédito con la misma función que el precio en el contrato de compraventa. Mas como pone en evidencia la sentencia de instancia, ello no impide la comprobación fiscal; el negocio consensual entre partes privadas, que tiene su campo de eficacia en la esfera privada en la que se produce, en modo alguno puede alterar las reglas reguladoras del impuesto, ni tampoco vincular a terceros ajenos a dicho convenio, en este caso la Hacienda Pública, la cual viene obligada a aplicar las normas fiscales



reguladoras del impuesto, so pena de conformarse los propios interesados a voluntad las cargas fiscales o, aún peor, dejar portillos abiertos a posibles fraudes; la Hacienda Pública ha de aplicar las normas que ya hemos visto y transcrito de concurrir los presupuestos fácticos previstos, como a nuestro entender es el caso, y en el legítimo ejercicio de las potestades que legalmente le corresponde, artº 52 de la LGT, verificar mediante la comprobación el valor real de los bienes que vienen a alterar la composición del patrimonio, y en su comparación determinar si hubo o no incremento o disminución patrimonial, tal y como actuó. Sin que dicha normas, puedan verse alterada a conveniencia de las partes, que la dación en pago produce en el ámbito civil los efectos que la parte actora preconiza, no se discute, mas lo que le está vedado es pretender trasladar dichos efectos a un ámbito que resulta ajeno a aquel, el fiscal, que posee una regulación que le es propia, por lo que ante la variación patrimonial podía y debía comprobar la Administración Tributaria, y, en su caso, proceder en consecuencia. Por tanto de verificarse, como se hizo la alteración patrimonial, y por exigencia legal, atendiendo al valor real, en este caso, de los bienes que ingresan en su patrimonio en sustitución del citado crédito, lo procedente es actuar como así se hizo, computando el incremento patrimonial y la consecuente liquidación.

Respecto de la prescripción alegada por la parte actora, en cuanto a la posibilidad de comprobar el valor de los inmuebles, ha de convenirse que la sentencia resolvió dicha cuestión poniendo de manifiesto que hubo una complementaria del ejercicio de 1987 en 27 de septiembre de 1989, y que las actuaciones inspectoras se iniciaron en 4 de marzo de 1993. Ante hechos tan claros e incontrovertibles, la parte recurrente se limita en el recurso de casación a reproducir lo dicho al respecto en su demanda, ningún comentario ni oposición le ha suscitado la respuesta dada al respecto en la sentencia recurrida. Lo cierto es que los citados hechos se nos muestran incontrovertidos y a los mismos ha de estarse. Sin perjuicio, además, que la actuación se refiere al ejercicio de 1987, y es en el ámbito de dicha actuación inspectora sobre el citado ejercicio, sobre el que debe analizarse una posible prescripción, en tanto que la comprobación se realiza en la tramitación y desarrollo de la actividad inspectora, no respecto de unos negocios que, en lo que nos interesa, adquieren transcendencia fiscal en el momento de incorporarla en su declaración del ejercicio de 1987.

**QUINTO.-** El segundo motivo de casación articulado por la parte recurrente, se centra en infracción de la jurisprudencia, con cita de las sentencias antes referidas, en relación con el principio de culpabilidad y su correcta aplicación a tenor de los hechos tenidos por acreditados, no se plantea, ni se cuestiona la falta de motivación al justificarse la concurrencia del elemento subjetivo apreciado tanto en la resolución sancionadora, como por el TEAC y por el Tribunal de instancia.

Como se ha indicado, la recurrente se limita en su recurso de casación a reproducir íntegramente los argumentos y consideraciones que hizo valer en su demanda; ninguna crítica se contiene en el recurso de casación, ningún comentario le merece la fundamentación desestimatoria de la pretensión recogida en la demanda. Lo cierto, es que la simple lectura de la sentencia, descubre, con cita de sentencias de este Tribunal sobre la cuestión controvertida, que aplicó correctamente la doctrina jurisprudencial sobre la cuestión, esto es sobre la exigencia de la concurrencia del elemento subjetivo, de culpabilidad, en la conducta infractora para que se pueda hacer contra su autor el reproche sancionador. Distinto es la convicción a la que llega el Tribunal de instancia sobre los hechos y sus consecuencias; mas como se ha dicho en numerosas ocasiones por este Tribunal, *" a la formación de la convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al órgano judicial que, con inmediación, se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios", sin que, en principio, pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación, puesto que la errónea valoración probatoria ha sido excluida del recurso de casación en la jurisdicción civil por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, y no ha sido incluida como motivo de casación en el orden contencioso-administrativo, regulado por primera vez en dicha ley";* y ello como consecuencia de la *"n aturalza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el tribunal de instancia"*.

Ahora bien, partiendo de la citada regla general, existen determinados supuestos excepcionales, declarados taxativamente por esta Sala, en los que puede plantearse válidamente la cuestión de la valoración de la prueba en casación, entre los que cabe mencionar: a) cuando se alegue por el cauce del artº. 88.1.c) LJCA *" el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio en relación con la proposición o la práctica de prueba o la defectuosa motivación de la sentencia »;* b) cuando *« se invoque oportunamente como infringida una norma que deba ser observada en la valoración de la prueba -ya se trate de las normas que afectan a la eficacia de un concreto medio probatorio, de las reglas que disciplinan la carga de la prueba y la formulación de presunciones, del principio de presunción de inocencia o de los criterios seguidos jurisprudencialmente sobre la apreciación de determinados hechos o circunstancias o los principios que deben respetarse en su valoración- »;* c) cuando *« se demuestre que se han hecho apreciaciones o se han adoptado conclusiones que resultan jurídicamente erróneas o inadecuadas sobre los presupuestos de hecho aceptados como probados »;* o, finalmente, d) cuando *« se alegue que el resultado de la valoración probatoria es arbitrario, inverosímil o falto de razonabilidad, pues en*





este caso debería estimarse infringido el principio del ordenamiento que obliga al juzgador a apreciar la prueba sujetándose a las reglas de la sana crítica ". Lo cual exige como presupuesto primero que se aporten las razones en el recurso de casación, por las que se considera que se ha producido alguno de dichos casos que permite a este Tribunal entrar a una nueva valoración de las pruebas y antecedentes existentes; ya se dijo que en este caso, la parte recurrente se limitó a reproducir los argumentos hechos valer en demanda, cuando la Audiencia Nacional ha llegado y justificado porqué considera que sí concurre el elemento de culpabilidad, confirmando el parecer de la Administración Tributaria, en el ejercicio legítimo de las atribuciones que le corresponde en la valoración de los hechos probados, combatir con éxito dicho parecer exige ineludiblemente que se nos traslade las razones y se justifique suficientemente que el órgano de instancia ha incurrido en algunas de las causas tasadas que permiten una nueva valoración del material probatorio, lo que obviamente no es el caso, al limitarse el recurrente a la mera reproducción de las razones que le sirvieron para impugnar el acuerdo del TEAC en su demanda.

Obviando, como una jurisprudencia constante de este Tribunal ha puesto de relieve, que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto fundamental, no tanto analizar las pretensiones de las partes, como comprobar el proceder de los órganos judiciales de instancia; es decir, tiene como finalidad revisar la aplicación de la ley sustantiva y de la ley procesal, en aras de la tutela judicial efectiva. Debe tenerse en cuenta que el motivo o causa de impugnación de la resolución recurrida en casación, es el requisito objetivo de mayor significación. Junto a la invocación del motivo, debe dotarse al mismo de contenido, denunciando el vicio concreto que la sentencia tiene, referido necesariamente, a la violación, interpretación o aplicación indebida de la norma o de la jurisprudencia. El recurso de casación que presenta la parte actora, no es más que una mera reproducción de la demanda, como se ha puesto de manifiesto. Dicho proceder resulta incompatible con la naturaleza y finalidad del recurso de casación, puesto que, como tantas veces ha dicho este Tribunal, la pretensión impugnatoria tiene que ir necesariamente encaminada a poner de relieve las infracciones normativas en que haya incurrido o podido incurrir la sentencia impugnada; es evidente que limitarse a reproducir la demanda, implica desconocer la necesidad de criticar la fundamentación jurídica de la sentencia, expresando y justificando los motivos por los que se considera la infracción de las normas positivas aplicadas o la jurisprudencia señalada.

Así las cosas, la propia lectura del recurso de casación pone de manifiesto la inconsistencia del motivo alegado, cuando se limita a reproducir lo dicho en demanda.

**SEXTO.-** En razón de todo lo argumentado, es procedente la desestimación del recurso de casación, con imposición de las **costas** causadas a la entidad bancaria recurrente, por imperativo de lo dispuesto en el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional, sin que los honorarios del Letrado de la parte recurrida puedan exceder de los 1.800 euros.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

## FALLAMOS

**Primero.** Desestimar el recurso de casación interpuesto por la entidad mercantil BANCO SIMEÓN S.A., contra la sentencia dictada, con fecha 20 de enero de 2003, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 580/2000.

**Segundo.** Imponer las costas causadas en este recurso de casación a la parte recurrente, con el límite previsto, en cuanto a los honorarios del Letrado de la parte recurrida, en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico