



Roj: **STS 3764/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:3764**

Id Cendoj: **28079130022015100378**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **10/09/2015**

Nº de Recurso: **1211/2015**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 9066/2014,**  
**STS 3764/2015**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a diez de Septiembre de dos mil quince.

Visto por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1211/2015, interpuesto por don **Martin**, representado por la Procuradora de los Tribunales doña Rosalía Rosique Samper, contra la Sentencia de 12 de noviembre de 2014, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, recaída en el recurso núm. 15598/2013, promovido frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de fecha 10 de julio de 2013, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra los Acuerdos de la Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Tributaria en Vigo de la Agencia Tributaria, de liquidación provisional practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 y de imposición de sanción dimanante del anterior.

Ha sido parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por el Abogado del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Mediante escrito presentado el 28 de abril de 2014, don **Martin** interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 15598/2013, solicitando la declaración de nulidad del expediente administrativo que le fue incoado, y con carácter subsidiario interesa i) se declaren ajustadas a derecho las declaraciones de IRPF presentadas correspondientes a los ejercicios 2007 a 2009; ii) el derecho de la parte a ejercer la opción de mostrar, en su caso, conformidad parcial con las actas levantadas, obteniendo los beneficios fiscales que ello conlleva; iii) se declare, en cualquier caso, la improcedencia de la tramitación y terminación del expediente sancionador. Mediante otrosí pide a la Sala el recibimiento del pleito a prueba, proponiendo documental y testifical, prueba ésta que fue inadmitida por Auto de 20 de junio de 2014.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia dictó Sentencia el 12 de noviembre de 2014, estimando parcialmente el recurso interpuesto al anular en parte el acuerdo sancionador de la Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación en Vigo de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria así como aquellos de que trae causa, a fin de que se aplique la reducción prevista en la Disposición Adicional 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Sexto de sentencia y se proceda a recalcular la sanción, desestimando el recurso en todo lo restante.



**SEGUNDO.-** Notificada la sentencia, la representación procesal del Sr. Martín, por escrito registrado el 2 de enero de 2015, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, con fundamento en que la Sentencia impugnada infringe el «derecho constitucional de [su] representada a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa ( art. 24.2 CE ), habida cuenta de que se ha denegado por la Sala de instancia la prueba testifical propuesta cuando la misma precisamente tendía a demostrar las alegaciones y argumentaciones de es[a] parte que son desestimadas por el Tribunal Superior sin preocuparse de escuchar a quien podía haber dado luz precisamente sobre si el servicio que se presta en el establecimiento dedicado a turismo rural permite calificar el mismo como tal o simplemente de un régimen de alquiler de habitaciones» (pág. 3); y a la vez vulnera la doctrina contenida en las Sentencia dictadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 549/2009 ); y de 6 de marzo de 2014 (rec. cas. núm. 2171/2012 ); del Tribunal Constitucional de 30 de junio de 2003 y de 16 de noviembre de 1998; de la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011 (rec. núm. 99/2008 ) y de 24 de octubre de 2013 (rec. núm. 274/2010 ); de la citada Sala del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 27 de abril de 2012 (rec. núm. 1389/2008 ); del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 11 de mayo de 2004 ; y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 18 de junio de 2012 (rec. núm 253/2008).

**TERCERO .-** El Abogado del Estado, por escrito de 31 de marzo de 2015, formuló oposición, interesando se declare no haber lugar a dicho recurso, «articulado más bien como un escrito de interposición de recurso de casación ordinario», en cuanto «no se detalla de adverso la supuesta triple identidad concurrente» sino que «se centra en discutir aspectos de prueba propios de la instancia», «cuestión absolutamente ajena a este recurso extraordinario» (págs. 6-7).

**CUARTO .-** Recibidas las actuaciones, se señaló para votación y fallo el 8 de septiembre de 2015, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguillo Aviles, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna mediante este recurso de casación en unificación de doctrina la Sentencia de 12 de noviembre de 2014, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, estimatoria parcial del recurso núm. 15589/2013 interpuesto contra la Resolución, de fecha 10 de julio de 2013, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. NUM000 y NUM001 promovidas frente a los Acuerdos de la Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación en Vigo de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre liquidación provisional practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007, 2008 y 2009 y contra la sanción dimanante del anterior.

**SEGUNDO.-** Debemos comenzar señalando que el recurso que nos ocupa, es decir, el recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta del Capítulo III del Título IV, arts. 96 a 99, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. « Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas [...]. No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir » [Sentencia de 15 de julio de 2003 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 10058/1998), FD Tercero].



Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada *las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia* ( art. 97 de la LJCA ). Así, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sección, el recurso de casación para la unificación de doctrina constituye un cauce impugnativo « *excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho* », que tiene como finalidad la de « *potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento* » [entre muchas otras, Sentencias de 16 de abril de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2056/2014), FD Segundo ; y de 9 de abril de 2015 (rec. para la unificación de doctrina núm. 2773/2014), FD Segundo], y « *exige un doble fundamento: la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y la sentencia o las sentencias alegadas en contraste; e infracción del ordenamiento jurídico por la sentencia impugnada. Así resulta del art. 97.1 LJCA al establecer que se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida.*

*Debe tenerse en cuenta, además, que entre uno y otro fundamento ha de existir una necesaria relación, entendiéndose que la infracción legal imputada a la resolución impugnada ha de constituir el objeto de la contradicción denunciada. De ahí que la contradicción opere como requisito de admisibilidad del recurso y como elemento de su fundamentación.*

*Por consiguiente, la procedencia del recurso se condiciona, en primer lugar, a que respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos ( art. 96.1 LJCA ), por lo que debe producirse la contradicción entre sentencias determinadas en las que concurra la llamada triple identidad: subjetiva porque las sentencias que se oponen como contrarias afectan a los mismos litigantes o a otros diferentes en idéntica situación; fáctica o relativa a los hechos fijados en la sentencia impugnada y la invocada como contraste; y jurídica referente a las pretensiones ejercitadas en uno y otro proceso, de manera que, dada su analogía, desde el punto de vista de la aplicación del ordenamiento jurídico, reclamen una solución de idéntico sentido.*

*En segundo lugar, es necesario que exista la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida y que tal infracción constituya el objeto de la contradicción entre sentencias. En virtud de ello, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto, porque en función de esta decisión se habrá de estimar o desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que no basta con apreciar la contradicción para llegar a dar lugar al recurso ( STS 24 de octubre de 1996 ). Sólo cuando se concluya que el criterio acertado es el de la sentencia antecedente se dará lugar al recurso, no en cambio si la tesis correcta es la contenida en la sentencia que se impugna » [entre las últimas, Sentencias de 27 de marzo de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2518/2013), FD Segundo ; y de 19 de febrero de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2306/2013), FD Primero].*

*Como señala la Sentencia de 20 de abril de 2004 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 4/2002), « la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.*

*Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta » [FD Noveno; este mismo criterio resulta, entre otras, de la Sentencia de esta Sala de 27 de marzo de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 177/2014 ), FD Segundo; y de 20 de marzo de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2090/2014), FD Segundo].*

*Sobre el alcance de la exigencia o carga procesal impuesta al recurrente de reflejar en el escrito de interposición la relación precisa y circunstanciada de las referidas identidades, se pronuncia la Sentencia de 3 de marzo de 2005 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2505/2000 ), señalando que « [al conocer de este tipo de recursos, nuestra Sala tiene que empezar por determinar si existe igualdad sustancial entre los hechos, fundamentos y pretensiones (art. 96.1), para lo cual el Letrado de la parte recurrente ha de poner un exquisito cuidado en razonar, de forma "precisa y circunstanciada", que se dan las tres clases de identidades sustanciales que exige ese precepto: en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones. Y esa argumentación demostrativa ha de someterla el Letrado a la Sala en su escrito de interposición del recurso (art. 97.1), sin que*



*basten meras afirmaciones genéricas de que esos presupuestos concurren en el caso. Y es éste Tribunal el que luego, y a la vista de esos razonamientos y de las sentencias de contraste que, testimoniadas con expresión de su firmeza, se acompañen, decidirá si, tal como dice la parte recurrente, se dan esas identidades en cuyo caso pasará a analizar si hay o no contradicción en la doctrina.*

*En resumen, en el recurso de casación para la unificación de doctrina es tan importante razonar con precisión las identidades cuya concurrencia exigen los arts. 96.1 y 97.1 (presupuestos de admisión) como la identidad de doctrina (cuestión de fondo). Sin la concurrencia de esas identidades sustanciales en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones no hay lugar a entrar a analizar el problema de fondo, o sea, la contradicción de doctrina. Y ésta doble exigencia vincula en primer lugar al Letrado de la parte recurrente, sin que éste Tribunal pueda suplir lo no hecho por aquél, y ello porque el principio de la tutela judicial efectiva protege tanto a la parte que recurre como a la que se opone » [FD Segundo; en idénticos términos, Sentencias de 23 de marzo de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 3105/2013), FD Segundo; y de 16 de marzo de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 3132/2013), FD Segundo].*

**TERCERO** .- Expuestas las exigencias del presente recurso, el análisis de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 12 de noviembre de 2014 , objeto del presente recurso, y de las Sentencias de 25 de junio de 2012 y 6 de marzo de 2014, dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ; de 27 de abril de 2012 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León ; de 23 de marzo de 2011 y 24 de octubre de 2013, dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ; de 11 de mayo de 2004, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias ; y de 18 de junio de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, todas ellas citadas como contraste, pone claramente de manifiesto que los hechos y razonamientos jurídicos que fundamentan el fallo en las citadas Sentencias son diferentes y, por tanto, no es posible apreciar la contradicción de doctrinas.

Con respecto a las Sentencias invocadas de contraste dictadas por el Tribunal Constitucional (núms. 133/2003 y 217/1998 ), su inidoneidad, además, procede de su origen, pues es doctrina reiterada que esta Sala sólo puede fijar doctrina a partir de la infracción invocada y la contradicción alegada entre la sentencia impugnada y las aportadas como de contraste cuando todas ellas emanan de distintos órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa (Salas de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia), tal cual establece el art. 96 LJCA .

La única cuestión que en el presente asunto se discute es si el órgano sentenciador actuó conforme a derecho en relación con la falta de admisión de determinados medios de prueba propuestos, en particular, una testifical que la recurrente consideró esencial para acreditar las alegaciones de parte en lo concerniente a si el establecimiento dedicado a turismo rural permite calificarle como tal o simplemente en la categoría de régimen de alquiler de habitaciones, a efectos tributarios. Apreciación que, inequívoca e ineluctablemente, se asienta sobre la valoración de la prueba efectuada por el órgano *a quo* , como a continuación queda reflejado:

*«CUARTO.- Reproduce el demandante las alegaciones vertidas ante el TEAR de Galicia sobre el desarrollo de una actividad empresarial de alojamientos turísticos extrahoteleros. Considera que los servicios que se prestan en la explotación de la casa rural denominada "Cortijo El Manil" han de calificarse de hospedaje pues figura de alta en el epígrafe 685 del IAE y en el censo de la AEAT como actividad de turismo rural, goza de la inscripción de funcionamiento en el Registro de Turismo de Andalucía en virtud de resolución de 1/6/2005 de la Delegación Provincial en Granada de la Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía, se prestan servicios de lavandería y comida, limpieza de habitaciones, menaje, atención a los clientes para la guarda de maletas, entrega de llaves por los trabajadores que figuran de alta en la cuenta de cotización correspondiente a la actividad desarrolla en el cortijo. Aporta, además informe del ayuntamiento de El Valle sobre la realización de la actividad y declaraciones escritas de huéspedes y de un hostelero del pueblo, así como la de la dueña de una tienda en la que tiene cuenta abierta para la adquisición de productos alimenticios y de limpieza, de los trabajadores y facturas de VIASUR y de MAKRO, Alcampo y Carrefour.*

*La cuestión litigiosa se centra en determinar si los rendimientos obtenidos por el alquiler de la casa rural de la titularidad del actor deben ser calificados como rendimientos de actividades económicas -tesis del demandante- o como rendimientos íntegros del capital inmobiliario -tesis de la Administración Tributaria-. Y a estos efectos de calificar los resultados de la actividad como rendimiento de bienes inmuebles o de actividad económica debemos partir de lo establecido en el artículo 22.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que dice: " Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza", mientras que el artículo 27 del mismo texto legal prevé: "Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo*





personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

[...]

De las facturas emitidas resulta que: Los días de ocupación del cortijo fueron en los años 2007 a 2009, 45, 42 y 53, respectivamente; los clientes excepto "Azurline, S.L." fueron siempre personas físicas que abonaron en efectivo, sin que conste ningún depósito bancario con tales cantidades; como cliente aparece en varias ocasiones una empleada de la esposa del actor. Las facturas de consumos así como las relativas a la adquisición de productos alimenticios y de limpieza no indican la prestación de los servicios de alimentación, limpieza... a clientes pues dada su escasa cuantía son las propias de un consumo privado y compatibles (los servicios de limpieza...) con lo necesario para mantener el inmueble en condiciones de ser arrendado. Tampoco es relevante a tal fin el testimonio del dueño de la tienda al por menor de productos alimenticios y del hogar, sita en Restabal, porque en ningún caso sus manifestaciones determinan cómo ha de calificarse la ocupación del cortijo (arrendamiento o actividad extrahotelera) pues simplemente puede afirmarse que una empleada del demandante adquiere productos de limpieza y alimentación que se carga en la cuenta que este tiene abierta a su nombre, lo cual es compatible con un consumo privado. Lo mismo cabe concluir sobre el testimonio de otro empresario hotelero del pueblo. Sorprende la inexistencia de líneas telefónica o que las facturas de compras de Carrefour, Makro, etc. no coincidan en la fecha con las de ocupación de la casa rural pese a que entre los productos adquiridos se encuentran algunos perecederos. Por último, respecto de los trabajadores que dice contratados para el cuidado, limpieza, vigilancia de la casa rural y entrega de llaves lo cierto es que, no obstante el informe de la TGSS sobre plantilla media en situación de alta de los años 2008 a 2011 relativa a la cuenta de cotización número NUM002, son esos mismos trabajadores los que presentan, una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, denuncia ante la inspección de trabajo para que se les curse el alta por determinados periodos, que no coinciden con los de aquel documento, como trabajadores de la casa de turismo rural y no exclusivamente de la explotación agrícola, lo cual viene a desvirtuar las afirmaciones del actor y corroboran la falta de personal que con carácter permanente atiende la actividad de hospedaje. Por otro lado, suplir la falta de personal afecto a tal actividad con la asunción de la misma personalmente por el obligado tributario o su cónyuge es inviable por las razones que se apuntan por Inspección (ambos profesionales de alta cualificación e importantes ingresos, carecen de tiempo libre suficiente para realizar estas tareas; y, teniendo en cuenta que, según las declaraciones presentadas, esta actividad produce cuantiosas y continuadas pérdidas a lo largo de los años, no parece razonable, ni físicamente posible tal dedicación personal, en el caso del obligado tributario).

Por todo ello, también el recurso debe rechazarse en este aspecto ».

Si estas consideraciones se comparan con las sentencias de contraste aportadas, se advierte que la circunstancia de que en aquellas se estimen (cuando se hace) las pretensiones de los allí recurrentes no supone de manera automática que entre aquella y la hoy recurrida concorra contradicción, pues lo que ha sucedido es que en esas sentencias, la Sala enjuiciadora ha sido persuadida de la disconformidad con el ordenamiento jurídico de las actuaciones inspectoras, merced a la valoración de la prueba que de manera singular e individualizada se ha efectuado en cada recurso, y que ha permitido a la Sala formarse una convicción sobre el *petitum* impetrado, denegando la práctica de la testifical propuesta con base en motivos que se explicitan, fundados y razonables.

Por otro lado, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de octubre de 2013 funda la estimación del recurso en que finalizado un procedimiento de comprobación limitada (art. 136 LGT 2003) con una resolución declarativa de que no procede efectuar regularización alguna de la situación tributaria del interesado, no cabe abrir un ulterior procedimiento inspector con el mismo objeto (FD Cuarto). La Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011, aparte de la alegada prescripción de la potestad para liquidar y la improcedencia de una sanción, examina, esencialmente, confirmándolo, la existencia de un incremento injustificado de patrimonio previsto en el párrafo 1 del artículo 140 de la Ley 43/1995 (FFDD Cuarto y Quinto). La Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2012, sin examinar el mismo tema de fondo, sí trata sobre la indefensión que provoca el rechazo de pruebas testificales, pero alcanza una conclusión distinta a la resolución aquí impugnada con fundamento en la valoración de hechos disímiles [porque "la Administración tributaria utilizó un testimonio (la declaración del Sr. ...) para negar la realidad que podía obtenerse de las facturas, los medios de pago, y su reflejo contable, aportados por la compañía recurrente, y la Sala de instancia ha rechazado a esta última la prueba testifical de dicha persona, que tenía por objeto desvirtuar las conclusiones fácticas que pudieran derivarse de aquel testimonio" y porque "a lo anterior se añade que la sentencia recurrida confirma la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada, precisamente, por la falta de constancia de las operaciones" (FD Tercero)]. La Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2014 analiza si tras unas actuaciones inspectoras de conformidad cabe una declaración de fraude de ley (FD Quinto). La Sentencia de



18 de junio de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, se pronuncia exclusivamente sobre diversas cuestiones relacionadas con un expediente sancionador. Y, en fin, sí examina la misma cuestión de fondo que la resolución recurrida en esta sede la Sentencia de 27 de abril de 2012 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León; pero llega, en base a la valoración de la abundante prueba, a la misma conclusión, a saber, "a calificar los rendimientos procedentes del alquiler de la casa rural como rendimientos íntegros del capital inmobiliario" (FD Tercero).

Repárese por tanto que, o bien las sentencias aportadas de contraste tratan cuestiones muy diversas, o bien el distinto resultado del proceso y consiguientes pronunciamientos judiciales aportados, son fruto de la concreta valoración de la prueba en cada caso y no implican una contradicción de doctrina, pues la diferencia en los pronunciamientos aparece justificada como respuesta a las concretas circunstancias concurrentes en cada supuesto, de manera que tal diferencia no responde a una diversa y contradictoria interpretación de la norma, cuya corrección constituye el fundamento y objeto del recurso de casación para la unificación de doctrina, sino a los concretos actos de la inspección que en cada proceso se revisan y a la específica valoración de las pruebas, que justifica la divergencia en la solución adoptada y que, por lo tanto y como se ha indicado antes, no permite plantear este recurso excepcional y subsidiario, que no puede fundarse en la revisión de la valoración de la prueba efectuada en la instancia, que es a lo que en definitiva conduciría el planteamiento de la recurrente, que no es otro que considerar desvirtuada la presunción de legalidad.

Otro planteamiento supondría introducir una nueva vía de revisión en casación de la valoración de la prueba por la sola discrepancia entre distintos Tribunales, en contra de la jurisprudencia de esta Sala [entre otras, Sentencias de 9 de marzo de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 3517/2013), FD Cuarto; y de 23 de febrero de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 3091/2013), FD Tercero], según la cual 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 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 10/1992, de 30 de abril, 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. Ello se coherente con la naturaleza 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. Revisión que sólo puede plantearse en casación en muy limitados casos, declarados taxativamente por la jurisprudencia y que no incluye la sola discrepancia en el resultado valorativo de la prueba de distintos Tribunales.

Finalmente, y como bien apunta el Abogado del Estado, las propias características de este recurso de casación hacen inviable su planteamiento como si de un recurso ordinario se tratara, formulando motivos de acuerdo con el art. 88.1 de la LJCA y tratando de eludir la inimpugnabilidad de la sentencia, pues este tipo de recurso sólo viene a corregir las interpretaciones jurídicas de la instancia en cuanto resulten contradictorias con las mantenidas en las sentencias de contraste en la situación de identidad exigida al efecto y no como infracciones del ordenamiento jurídico susceptibles de fundar un motivo de casación de los establecidos en el citado precepto. Por tanto, los motivos que así se enuncian en este caso resultan inadmisibles y ni siquiera procede su examen como tales en un recurso de casación para la unificación de doctrina [véanse, entre otras, las Sentencias de 9 de marzo de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2131/2013), FD Cuarto; y de 16 de febrero de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2255/2013), FD Tercero].

**CUARTO** .- En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina, lo que determina la imposición de las costas a la entidad recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 93.5, en relación con el art. 139, ambos de la LJCA. La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la LJCA, señala 2.000 euros como cuantía máxima a reclamar por la parte recurrida por todos los conceptos.

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

## FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar al Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina formulado por don **Martin**, contra la Sentencia de 12 de noviembre de 2014, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso núm.



15598/2013 , Sentencia que queda firme, haciendo, por obligada, expresa imposición de costas a la parte recurrente, con el límite fijado en el último Fundamento de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don Angel Aguallo Aviles, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO** .

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ