



Roj: **STSJ M 7143/2016 - ECLI:ES:TSJM:2016:7143**

Id Cendoj: **28079330052016100829**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **17/06/2016**

Nº de Recurso: **704/2014**

Nº de Resolución: **746/2016**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **CARMEN ALVAREZ THEURER**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 7143/2016,**
STS 3484/2017

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2014/0013850

251658240

Procedimiento Ordinario 704/2014

Demandante: D./Dña. Valeriano

PROCURADOR D./Dña. MARIA CONCEPCION LOPEZ GARCIA

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 746

RECURSO NÚM.: 704-2014

PROCURADOR D./DÑA.: M^a CONCEPCIÓN LÓPEZ GARCIA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados



D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer

En la Villa de Madrid a 17 de Junio de 2016

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 704/2014, interpuesto por la Procuradora D^a M^a Concepción López García, en representación de D. Valeriano , contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el 27 de marzo de 2014 por la que se acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001 interpuestas contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición formulado frente a la liquidación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005, así como contra el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria derivado.

Habiendo sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO.- Por auto de 20 de enero de 2015 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo del recurso el día 7 de junio de 2016, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a **Carmen Álvarez Theurer** , quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27 de marzo de 2014, por la que se acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001 interpuestas contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición formulado frente a la liquidación derivada de acta de conformidad A02, núm. NUM002 , correspondiente al IRPF, ejercicio 2005, por cuantía de 43.410 €, así como contra el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por dejar de ingresar dentro del plazo establecido parte de la cuota tributaria, derivado del acta anterior, por cuantía de 25.258,73 €.

SEGUNDO.- La resolución recurrida deriva de la liquidación que trae causa del acta de disconformidad incoada a los recurrentes por la Inspección de los Tributos el 4 de marzo de 2011 en relación con el impuesto y ejercicio reseñados, en la que, en síntesis, se hace constar:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron en fecha 29 de marzo de 2010 y su alcance ha sido general.

Los obligados tributarios presentaron declaración por el impuesto y periodo comprobados, modalidad de tributación conjunta.

La base imponible ha sido fijada por el método de estimación directa, art. 51 de la Ley General Tributaria .

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los hechos siguientes, que se recogen en el Acuerdo de liquidación de 14 de julio de 2011:

" Por lo tanto, ante la falta de justificación del origen de dichos fondos por parte del obligado tributario cabe presumir, en virtud de lo previsto por el artículo 37 del TRLIRPF, que los mismos provienen de rentas que no fueron declaradas por el obligado tributario. En este sentido cabe afirmar que en relación con los incrementos no justificados de patrimonio, el legislador aplica el mecanismo de la presunción "Iuris tantum" para acreditar



sus 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.

Estos ingresos en efectivo en la cuenta bancaria supusieron en algún momento un incremento de patrimonio que no se corresponde con la renta declarada por el sujeto pasivo y cuyo origen no ha sido justificado, por lo que no pudiéndose calificar de rendimiento, debe considerarse ganancia patrimonial no justificada, que se incluirá en la base liquidable general del ejercicio 2005, por un importe de 91.895,67 euros.

El artículo 11.5 del TRLIRPF señala que las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes y derechos en que se manifiesten, por lo que correspondiéndole al obligado tributario la titularidad de la cuenta bancaria en la que se hicieron los ingresos en efectivo en un 33,33 por ciento, será dicha proporción la que se aplique al total de los ingresos de efectivo injustificados realizados en 2005 para calcular las ganancias patrimoniales no justificadas imputables al mismo. "

En relación con los ingresos en efectivo en la cuenta bancaria, la Inspección consideró que suponían un incremento patrimonial que no se correspondía con la renta declarada por los sujetos pasivos y cuyo origen no había sido justificado, por lo que se debía calificar como ganancia patrimonial injustificada.

TERCERO.- El recurrente solicita en la demanda la anulación de la resolución recurrida, así como la liquidación y sanción de la que trae causa, alegando en apoyo de tales pretensiones, en resumen, que en los ejercicios 2005 y 2006 él y su esposa, así como su hermano D. Carlos , eran cotitulares de la cuenta corriente número NUM003 en la entidad Banesto, y que éste realizó durante el ejercicio 2005 10 ingresos de diferentes cantidades en dicha cuenta hasta completar la suma de 275.687 €, así como de otras por importe total de 43.800 € en 2006.

Manifiesta que la resolución del TEAR carece de motivación y de congruencia porque sólo dedica un párrafo al análisis del fondo del asunto y no hace referencia a las alegaciones, jurisprudencia y doctrina esgrimidas

Entiende que si bien la regulación legal en esta materia de ganancias patrimoniales injustificadas, que es lo que se le imputa por la Administración, establece una presunción iuris tantum de las mismas, puede ser destruida por prueba en contra y alega diferentes sentencias que entienden que la cotitularidad de una cuenta corriente no necesariamente significa que las cantidades ingresadas por uno de los titulares impliquen la titularidad real de los fondos. En el mismo sentido alega una STS de 15 de febrero de 2013 .

Continúa afirmando que los arts. 11 y 37 de la Ley del IRPF y el art. 11 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establecen una presunción iuris tantum que puede ser destruida con prueba en contrario, habiendo declarado la Dirección General de Tributos que la titularidad de una cuenta que consta en un banco no siempre coincide con la titularidad real del dinero depositado en la misma, que puede pertenecer a una persona distinta, siempre que se acredite este extremo..

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que aunque la cotitularidad de la cuenta bancaria corresponde a tres personas, el dinero que se ingresa en la misma procede únicamente de uno de los titulares, el hermano del demandante D. Carlos , al que se le deberá atribuir la titularidad del dinero depositado en la cuenta bancaria. No cabe, apreciar ganancia patrimonial alguna en sede de la parte demandante, al ser ésta mero cotitular de la cuenta bancaria, pero no titular real ni jurídico del dinero ingresado. Que la propiedad y la posesión del dinero en metálico es de su hermano D. Carlos , que es quién realiza el ingreso, como ha quedado suficientemente probado, la totalidad de los ingresos en efectivo se realizaron por el hermano del demandante, D. Carlos , según las pruebas aportadas (extracto bancario y certificaciones de la identidad de la persona que realizó los ingresos), por lo que dicho extremo no ha quedado en una simple manifestación del representante autorizado, tal y como repite una y otra vez la Inspección de Tributos, sino acreditado de modo incontrovertible.

En cuanto a la sanción, el demandante entiende que su actuación se ha basado, en todo momento, en una interpretación razonable de la norma. El demandante no sólo ha actuado conforme a una interpretación razonable de la norma, sino que también conforme a una interpretación razonable de los hechos, puesto que contradice a la lógica y a la razón declarar unos bienes cuya propiedad pertenece a un tercero. Rechaza la imposición de sanción por infracción tributaria, y la entiende no conforme a Derecho, no sólo por la falta de fundamentación jurídica de las actas de Inspección sobre el fondo del asunto, sino también por la actuación del demandante conforme a una interpretación .razonable de la normativa tributaria.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora argumentando, en síntesis, que el art. 37 del texto refundido de la Ley del IRPF establece una presunción iuris tantum que dispensa a la Administración de toda prueba, pasando la carga al sujeto pasivo, que debe acreditar la realidad del contravalor del incremento de patrimonio no declarado.



Afirma seguidamente que en este caso la Inspección ha comprobado los ingresos realizados en una cuenta corriente titularidad de los recurrentes y de un tercero, sin que se haya acreditado la procedencia de los fondos ingresados, pues la identificación de la persona que efectuó los ingresos no constituye prueba del origen de las cantidades ingresadas.

Y destaca, por último, que lo único cierto es que las rentas declaradas por los recurrentes no se corresponden con esos ingresos, habiendo tenido que acudir la Administración a un procedimiento inspector para aflorarlos, por lo que resulta conforme a Derecho considerar beneficiarios e imputar el incremento de renta a los tres titulares de la cuenta en proporción a su participación en la misma.

Respecto del acuerdo sancionador defiende la suficiente motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad y por ello solicita la confirmación de la resolución del TEAR.

QUINTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del proceso, en primer lugar debe ser examinado el motivo del recurso que plantea la falta de motivación y de congruencia de la resolución del TEAR aquí recurrida.

La exigencia de motivación tiene por finalidad evitar la arbitrariedad de la Administración al tener que dar cumplida explicación de su actuar y, por otro lado, permite que el interesado pueda combatir la decisión administrativa con pleno conocimiento de las razones en que se basa.

En la demanda se alega que el TEAR ha incumplido la obligación de motivar su resolución por dedicar un solo párrafo a analizar el fondo del asunto y por no hacer referencia a la jurisprudencia, doctrina y alegaciones esgrimidas.

Sin embargo, la lectura de la resolución recurrida pone de manifiesto que cumple la exigencia de motivación, ya que expone los hechos que dieron lugar a practicar la liquidación, resume las alegaciones formuladas por los reclamantes, especifica las normas que regulan las ganancias patrimoniales no justificadas y la jurisprudencia que ha interpretado y aplicado esa normativa, determina el alcance de la presunción iuris tantum que establece el legislador para acreditar la realidad de tales ganancias con cita de varias sentencias, y por último, examina la cuestión de fondo en los siguientes términos:

"(...) El dinero en efectivo no tiene su origen en el acto de ingreso en cuenta bancaria, sino en la causa por la cual se recibe ese dinero, causa que es desconocida y que los reclamantes no desvelan ni justifican. La ganancia patrimonial no se produce por el ingreso en la cuenta bancaria sino por otra causa que es desconocida, pero se pone de manifiesto por el ingreso en la cuenta bancaria y por esta razón la Ley del IRPF le aplica la presunción del artículo 37. Si el efectivo se ingresa en una cuenta de la que son titulares (indistintamente) tres personas no cabe concluir sino que la causa del desplazamiento patrimonial o causa de la atribución patrimonial afecta por igual a los tres titulares de la cuenta y, por tanto, sólo cabe concluir que los tres titulares de la cuenta son propietarios de ese dinero por partes iguales. Y habida cuenta de que el origen o la causa de la atribución patrimonial es desconocida resulta procedente la aplicación del artículo 37. En consecuencia deben desestimarse las alegaciones actoras."

Los argumentos expuestos implican que el TEAR llegó a una conclusión debidamente justificada después de analizar los hechos debatidos y la normativa aplicable, en términos comprensibles para los reclamantes, que han conocido las razones de la decisión y han podido esgrimir frente a la misma todos los motivos de impugnación que han considerado procedentes, de manera que no han sufrido indefensión. Cuestión distinta es que los interesados discrepen de la decisión del TEAR, pero ello no afecta realmente a la motivación, sino a la legalidad de la resolución por motivos de fondo, lo que será analizado posteriormente.

Por otro lado, la congruencia implica el derecho a obtener una resolución fundada en Derecho, normalmente de fondo, sobre las pretensiones planteadas por los interesados, de manera que incurre en incongruencia omisiva la resolución que deja sin resolver alguna de las peticiones que le han sido formuladas, si bien, como ha declarado el Tribunal Constitucional, no puede entenderse tal afirmación en el sentido de que es obligado constitucionalmente dar respuesta pormenorizada a cada una de las alegaciones planteadas por las partes, ya que no cabe hablar de omisión si la resolución responde a la pretensión principal y resuelve el tema planteado, debiendo distinguirse entre las respuestas a las alegaciones deducidas por las partes para fundamentar sus pretensiones y estas últimas consideradas en sí mismas. Concretamente, en lo referido a las alegaciones, no puede entenderse vulnerado el derecho del interesado por el hecho de que no se dé respuesta explícita y pormenorizada a todas y cada una de las vertidas en el procedimiento, pues el derecho invocado puede satisfacerse, atendiendo a las circunstancias de cada caso, con una respuesta a las alegaciones de fondo que vertebran el razonamiento de las partes, aunque se dé una respuesta genérica o incluso aunque se omita esa respuesta respecto de alguna alegación que, a tenor de la respuesta ya obtenida, resulte secundaria (SSTC 91/1995, de 19 de junio , y 148/2003, de 14 de julio , entre otras).

Pues bien, en el presente caso la resolución ahora impugnada no puede considerarse lesiva del derecho a recibir una respuesta fundada en Derecho, puesto que la desestimación de la reclamación implicaba el rechazo de las alegaciones y doctrina invocadas por los reclamantes al ser incompatibles con los argumentos expuestos por el TEAR de Madrid.

SEXTO.- El fondo de la cuestión debatida se centra en determinar si los recurrentes han obtenido o no un incremento injustificado de patrimonio derivado de los ingresos en efectivo realizados durante el año 2005 en la cuenta corriente de la entidad Banesto especificada en el acuerdo recurrido y de la que eran titulares junto con una tercera persona, D. Carlos .

El análisis de tal interrogante debe efectuarse a partir del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley del IRPF, vigente en el ejercicio que nos ocupa, que en su art. 37 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 periodo 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 periodo de prescripción".

El art. 11 del mismo texto legal, referido a la individualización de las rentas, dispone en su apartado 5:

"5. 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."

Por último, en lo que aquí importa, el art. 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio , relativo a la titularidad de los elementos patrimoniales, determina:

"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 aquéllos 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."

Las reseñadas normas han sido interpretadas y aplicadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que ha declarado al respecto que la Administración cumple su obligación al poner de manifiesto la existencia de unos incrementos que no se corresponden con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo, en cuyo caso opera la presunción de que tal incremento es injustificado y constituye renta gravable, correspondiendo al obligado tributario justificar la procedencia de esas entradas de dinero en su patrimonio al ser el único que puede conocer la verdadera fuente de tales ingresos (sentencias de 18 de octubre de 2002 , 25 de febrero de 2003 y 12 de febrero de 2004 , entre otras).

Y el mismo Tribunal Supremo declara en la sentencia de 16 de septiembre de 2009 que, en relación con los incrementos no justificados, 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.

SÉPTIMO.- Así las cosas, sobre la cuestión debatida en este proceso ya se ha pronunciado esta Sección en la reciente sentencia de fecha 8 de junio de 2016 (ponente Sra. Ornosá Fernández), que desestimó el recurso núm. 702/2014, interpuesto por D^a Celestina contra la liquidación que, por idénticas razones a las aquí discutidas, le practicó la Agencia Tributaria en relación con el ejercicio 2005 del IRPF.

Por tanto, los principios de seguridad jurídica y de unidad de doctrina exigen reiterar los argumentos expuestos en la citada sentencia, en concreto su Cuarto Fundamento de Derecho, que dice:

"La STS, Sala 1^a, Sección 1^a, de 15 de febrero de 2013, dictada en el recurso de casación 1693/2010, y que se invoca por la actora en la demanda determina lo siguiente:

" Es doctrina reiterada de esta Sala que la cuenta corriente bancaria expresa una disponibilidad de fondos a favor de los titulares de la misma contra el Banco que las retiene, no pudiendo aceptarse el criterio de que el dinero depositado en tales cuentas indistintas pase a ser propiedad de uno de ellos, por el solo hecho de figurar como titular indistinta, porque en el contrato de depósito, la relación jurídica se establece entre el depositante, dueño de la cosa depositada, y el depositario que la recibe, no modificándose la situación legal de aquel, en cuanto a lo depositado, por la designación de persona o personas que la puedan retirar. Tales depósitos indistintos no suponen por ello comunidad de dominio sobre los objetos depositados, debiendo estarse a cuanto dispongan los tribunales sobre su propiedad. Por ello, el mero hecho de apertura de una cuenta corriente bancaria, en forma indistinta, a nombre de dos o más personas, lo único que significa prima facie, es que cualquiera de los titulares tendrá frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta, pero no determina por sí sólo la existencia de un condominio que vendrá determinado únicamente por las relaciones internas y, más concretamente, por la propiedad originaria de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta (SSTS 31 de octubre de 1996 , 23 de mayo de 1992 , 15 de julio y 15 de diciembre de 1993 , 19 de diciembre de 1995 , 7 de junio de 1996 , 29 de mayo 2000 , 14 de marzo y 12 de noviembre 2003).

Pues bien, como quiera que los hechos probados en la sentencia de instancia establecen como datos fácticos, inatacables en casación, que los fondos de que el dinero que ha abastecido la cuenta bancaria litigiosa eran de la exclusiva pertenencia del actor, que los recibió de su madre y de su compañero sentimental, procedentes de un premio de la lotería, y que la creación de la cuenta no supuso ni significó acto de donación del dinero aportado a la misma por uno de los cónyuges (ningún motivo tiene que ver con una posible donación que la sentencia niega y que tampoco puede deducirse de los hechos probados en la instancia), quedando tan sólo limitada tal operación a facultar a su esposa la condición de cotitular de la cuenta, las conclusiones resultan obvias en cuanto a la inexistencia de una comunidad de bienes sujeta a los artículos 392 y siguientes del CC , cuya parte pueda reivindicar uno de los partícipes, estando como estaban los cónyuges sometidos al régimen económico matrimonial de absoluta separación de bienes, que precisamente pretende evitar la vinculación patrimonial que ahora se quiere hacer efectiva mediante la asimilación de este régimen al de la sociedad legal de gananciales por parte de quien solo figura como cotitular y no demostró ostentar la propiedad del dinero depositado, lo que tampoco se justifica por las declaraciones fiscales ."

En primer lugar, debe destacarse que esta Sentencia se refiere a la titularidad civil de las cantidades depositadas en una cuenta corriente, de cotitularidad compartida y determina que, a efectos civiles, la titularidad indistinta de una cuenta corriente bancaria no supone necesariamente el condominio de las cantidades ingresadas en la citada cuenta, lo cual no implica que, automáticamente, deba ser extrapolado al campo tributario, ya que los preceptos reproducidos más arriba dejan muy claro lo que es, a efectos fiscales, una ganancia patrimonial injustificada, como consecuencia de que aflore en el patrimonio del sujeto pasivo una cantidad cuyo origen no se ha acreditado.

En el caso objeto de este recurso la ganancia patrimonial ha podido producirse al margen del contrato bancario y tiene su reflejo en la cantidad ingresada en la cuenta corriente, de la que la actora tenía titularidad compartida con su esposo y con su cuñado, con lo que, aunque la cantidad fuese ingresada por su cuñado, podía ser plenamente dispuesta por la recurrente e incorporar las cantidades ingresadas a su patrimonio individual.

En todo caso, lo que es realmente determinante, es que no se ha acreditado por la actora el origen de las cantidades que se ingresaron en la cuenta corriente, carga de la prueba que le correspondía, ya que la propia Sentencia, más arriba reproducida, señala con claridad, en el segundo párrafo, que en el supuesto a que hace referencia se ha acreditado que el origen de la cantidad ingresada era de titularidad exclusiva del otro cotitular de la cuenta, lo cual, en el caso que nos ocupa, no se ha acreditado en absoluto, y no parece tratarse de una prueba diabólica, como se pretende en la demanda, ya que, dadas las relaciones familiares, era perfectamente posible que se justificase el origen de cantidades tan elevadas y no tiene realmente mucho sentido que si las



cantidades ingresadas procedían de un negocio jurídico, celebrado por su cuñado, o de los frutos, rentas o intereses de un bien de exclusiva titularidad de aquel, se ingresasen las mismas en una cuenta de titularidad compartida con su hermano y con su cuñada, facilitando que con ello éstos pudiesen disponer de esas cantidades-

Todo ello conduce a la desestimación del recurso en relación a la liquidación impugnada."

Los argumentos que se acaban de transcribir son plenamente aplicables al caso que ahora nos ocupa por concurrir en este recurso y en el resuelto por dicha sentencia las mismas circunstancias, ya que el hecho de que el dinero en efectivo se ingresase en la cuenta bancaria por uno de sus tres titulares no acredita que fuese de su exclusiva propiedad ni demuestra la procedencia de dicho dinero, de modo que resulta ajustado a Derecho imputar la ganancia patrimonial en función de la titularidad de la cuenta bancaria en la que se hicieron tales ingresos.

Por otra parte, las circunstancias concurrentes en este caso no coinciden con las examinadas en la sentencia de esta Sala de 19 de enero de 2009 (recurso nº 1335/2006), reproducida parcialmente en la demanda, pues mientras en el caso que ahora nos ocupa nada se ha justificado sobre la procedencia del dinero, en el supuesto analizado en aquella sentencia constaba que en la cuenta bancaria era ingresado el sueldo de la actora y que ésta era la que declaraba los intereses que generaba tal cuenta.

Por último, carecen de eficacia vinculante para esta Sala las sentencias dictadas por otros Tribunales Superiores de Justicia que hayan podido mantener criterios distintos, ya que no constituyen doctrina jurisprudencial.

En consecuencia, procede desestimar el presente motivo impugnatorio y confirmar la resolución impugnada así como la liquidación objeto de recurso.

OCTAVO.- Procede ahora entrar a examinar la procedencia de la sanción impuesta a la recurrente, derivada de la anterior liquidación, respecto de la que se alega que había una interpretación razonable de la norma, lo que enlaza con la necesaria acreditación del elemento subjetivo de la culpabilidad.

Llegados a este punto, procede también reproducir lo que ya resolviera esta Sala en la Sentencia anteriormente citada, recaída en el recurso 702/14 :

<<La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Además, el Tribunal Supremo es especialmente exigente en esta materia, pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009 que expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT («cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma»), que,



con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»).

En el acuerdo sancionador de 18 de enero de 2012 se motiva la conducta de la obligada tributaria en el siguiente sentido:

"A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que las ganancias patrimoniales no justificadas determinadas, tal y como se fundamentó en el acuerdo de liquidación, provienen de ingresos en efectivo en las cuentas bancarias cuya titularidad corresponde al obligado tributario en un 33,33%, no habiendo podido en momento alguno del procedimiento de comprobación e investigación acreditar el origen de dichos fondos.

Por tanto, debe estimarse que la conducta del interesado fue voluntaria, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales."

Pues bien, de tal motivación se deduce que la administración ha razonado por qué entiende que la conducta de la actora era culpable, ya que a la vista de los ingresos realizados en sus cuenta bancaria de titularidad compartida y de la falta de acreditación de su origen, poco más podía decirse por la administración y por ello debe considerarse suficientemente motivado a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo en el acuerdo sancionador, ya que no se produce una simple manifestación genérica de la conducta del sujeto pasivo, sino que se concreta en individualiza en qué consistió la intencionalidad de su conducta, con descripción de los hechos, conectados con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, con expresiones de valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, con lo que se cumple lo dispuesto en el art. 33.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y Garantías de los Contribuyentes y art. 35 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre de Régimen Sancionador Tributario y posteriormente en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.>>

En atención a cuanto se ha expuesto y razonado debemos desestimar íntegramente el recurso contencioso administrativo y confirmar la resolución del TEAR.

NOVENO.- De acuerdo con lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones.

Vistos los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

Por la potestad que nos confiere la Constitución de la Nación Española,

FALLAMOS

Que DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo 704/2014, interpuesto por la Procuradora D^a M^a Concepción López García, en representación de D. Valeriano, contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el 27 de marzo de 2014 por la que se acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, interpuestas contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición formulado frente a la liquidación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005, así como contra el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria derivado, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma no cabe recurso.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.