



Roj: **STS 3129/2017 - ECLI:ES:TS:2017:3129**

Id Cendoj: **28079130022017100313**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/07/2017**

Nº de Recurso: **2961/2016**

Nº de Resolución: **1359/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 2108/2016,**  
**STS 3129/2017**

## **SENTENCIA**

En Madrid, a 26 de julio de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación para la unificación de doctrina seguido con el núm. 2961/2016, promovido por el Procurador de los Tribunales don Rafael Rosa Cañadas, en nombre y representación de don Constantino , contra sentencia, de fecha 11 de enero de 2016, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga , en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 330/2013, en el que se impugnaba resolución del Tribunal Económico- Administrativo Local de Melilla (TEAL-Melilla), de fecha de 13 de diciembre de 2013, desestimatoria de las reclamaciones números NUM000 y NUM001 , interpuestas, respectivamente, contra acuerdo de liquidación y de sanción, de fecha 11 de mayo de 2012, por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2008. Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** En el recurso contencioso administrativo núm. 330/2013, seguido ante la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, se dictó sentencia, con fecha 11 de enero de 2016 , cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "*Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto con imposición de costas al actor*" (sic).

**SEGUNDO.-** Por la representación procesal de don Constantino se interpuso, por escrito presentado el 16 de marzo de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina interesando que, previo los trámites oportunos, se dicte sentencia "*en la que declarando la unidad de doctrina:*

*1.- Declare haber lugar a este recurso, casando la sentencia impugnada, y resolviendo el debate planteado con pronunciamientos ajustados a derecho y en su virtud, se anulen las resoluciones de liquidación y sanción del TEAL-Melilla recurridas en la instancia en relación con el IRPF/2008 del recurrente.*

*2.- Se establezca como doctrina unánime respecto a los incrementos no justificados de patrimonio, que el hecho base de la presunción legal consiste en la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas y este hecho base, debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba, sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna.*

*3.- Con expresa condena en costas a la parte contraria si se opusiere al presente recurso, con cuando más fuere procedente en derecho" (sic).*



**TERCERO** .- El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, se opuso al recurso por medio de escrito presentado el 14 de junio de 2016, en el que se solicitaba se declarase no haber lugar al mismo, con imposición de las costas procesales.

**CUARTO** .- Recibidas las actuaciones, por providencia de 18 de abril de 2017, se señaló para votación y fallo el 18 de julio de 2017, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- *Cuestión suscitada en el recurso de casación para la unificación de doctrina.*

El recurrente, con carácter previo, se refiere a *"la prolija doctrina del Tribunal Supremo, conforme a la cual se considera que la titularidad de una cuenta no atribuye la propiedad de su saldo, sino su disponibilidad por cualquiera de los titulares, en consecuencia no existe un condominio o comunidad de los fondos depositados. Se trata de una simple facultad de disposición frente a la entidad bancaria, que no prejuzga las relaciones internas entre los cotitulares"*, y cita sentencias de la Sala Primera de este Tribunal de 24 de marzo de 1971, 8 de febrero de 1991, 18 de octubre de 1988, 15 de julio y 15 de diciembre de 1993 y 7 de noviembre de 2000.

A continuación afirma que entre la sentencia impugnada y las que a continuación indica concurren las identidades que exige el artículo 96.1 LJCA.

a) Los litigantes son distintos pero se encuentran en la misma situación respecto a la Administración tributaria que *"ante ingresos sin declarar existentes en cuentas bancarias de las que son cotitulares, pese a no estar justificado el origen de los mismos o haberse acreditado de forma razonable dicho origen por el contribuyente, les pretende aplicar la presunción "iuris tantum" de considerarlos incremento de patrimonio no justificado, y, en todo caso, los pronunciamientos se han emitido en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, las presunciones de considerarlos incrementos de patrimonio no justificado.*

*Así consta, que la Sentencia objeto del recurso, viene a validar la liquidación y la sanción efectuadas por el TEAL-Melilla respecto al IRPF/2008, con fundamento en la presunción "iuris tantum" de considerar incrementos de patrimonio no justificado el 50% de todos los ingresos bancarios respecto de las cuentas bancarias de las que es cotitular al 50% mi representado [el recurrente], junto su ex esposa, y ello pese a NO acreditarse la titularidad y origen de dichos ingresos por parte de la Administración y constar de forma razonable acreditado que el origen del 100% de dichos ingresos no declarados provienen de la actividad de su ex mujer. Así consta en las actuaciones que mi representado [el recurrente], D. Constantino, de profesión abogado, es titular, al 100% de dos cuentas bancarias en La Caixa y una en Cajasur, únicas vinculadas a la actividad como abogado del recurrente; siendo además mi mandante [el recurrente] cotitular del 50% de dos cuentas existentes en el BBVA, de una cuenta existente Banco Español de Crédito, y de otra en BANCOFA, S.A., junto con su ex esposa Doña Rosana, de profesión farmacéutica, vinculadas todas ellas a la actividad de la farmacia de dicha Señora y respecto de las cuales se le presume por la administración tributaria, presunción que acepta la sentencia que se recurre, un 50% de los ingresos en ellas existentes, sin corroborar ni acreditar que el origen de dichos ingresos en las cuentas comunes tienen que ver con la actividad de Abogado, pese a haberlo alegado mi representado [el recurrente] en vía administrativa y también acreditado razonablemente en vía jurisdiccional mediante la prueba documental admitida por la Sala, entre la que se encuentra tanto los movimientos de dichas cuentas bancarias, como la Copia Compulsada Integra de la autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2008 efectuada por D<sup>a</sup> Rosana, que la administración siempre tuvo en su poder y no corroboró ni comprobó en vía administrativa[...]* ".

Cita como sentencias de contraste, la de 16 de abril de 2009, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el recurso 1683/2006, y la de 22 de noviembre de 2012 del Tribunal Supremo, dictada en el rec. 98/2010, 2006 que contemplan supuestos en los que los contribuyentes son cotitulares con su ex marido o su cónyuge de varias cuentas bancarias, en las que se produjeron ingresos bancarios calificados por la Administración como no declarados, y a los que da el tratamiento de incrementos patrimoniales no justificados.

b) En dichas sentencias se llega a pronunciamientos judiciales contradictorios, al entender los Tribunales que dictan las de contraste que la presunción "iuris tantum" no es de aplicación en la vía jurisdiccional, cuando no consta probado por la Administración el origen de dichos ingresos por los medios ordinarios de prueba, o cuando se acredite de forma razonable el origen de los ingresos en las cuentas bancarias. Y, al no entenderlo así la sentencia impugnada, vulnera de forma manifiesta la doctrina la doctrina establecida (sic).

Según el recurrente, en todo caso, la sentencia impugnada vulnera los artículos 37 de la Ley 40/1998 y 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

El primero de dichos preceptos establece una presunción legal "iuris tantum" basada en el hecho de una titularidad no controvertida o admitida por el contribuyente del incremento patrimonial; pero en el caso de



autos el contribuyente ha negado, desde el primer momento, la titularidad de los ingresos bancarios que se le imputan como incremento patrimonial no justificado, e incluso de forma razonable se ha indicado su origen en la actividad profesional de farmacéutica de la cotitular, su ex esposa.

**SEGUNDO.** - *Sobre la inviabilidad procesal del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por no apreciarse la concurrencia de los requisitos establecidos en el artículo 96.1 LJCA.*

El recurso de casación para la unificación de doctrina, que se regulaba en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV ( arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configuraba 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" (S.15-7-2003).

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).

Por ello, como señala la sentencia de 20 de abril de 2004 , "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".

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 , señalando que "Como decían muy expresivamente las sentencias de 29 de septiembre de 2003 (recurso núm. 312/2002 ) y 10 de febrero de 2004 (recurso núm. 25/2003 ), no es la primera vez que nuestra Sala ha tenido ocasión de comprobar que quienes hacen uso de este recurso de casación excepcional centran su discurso casi exclusivamente en la demostración de que la doctrina de la sentencia impugnada está en contradicción con las sentencias de contraste y prestan, en cambio, muy escasa e incluso ninguna atención a los requisitos de identidad sustancial entre hechos, fundamentos y pretensiones de una y otra sentencia ( art. 96.1 de la L.J.C.A .).

Y el art. 97.1 dispone imperativamente que el recurso de casación para la unificación de doctrina 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. Y es que, precisamente porque ésta modalidad de recurso de casación es un recurso contra sentencias no susceptibles de recurso de casación ordinario y cuya cuantía sea superior a tres millones de pesetas (art. 96.3), ha de ponerse particular cuidado en razonar que esos presupuestos efectivamente se dan en el caso que se somete al Tribunal de casación.



Queremos decir con esto 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 opondrá".

En aplicación de la doctrina expuesta, el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto no resulta procesalmente viable por dos razones: de una parte, porque su formulación no refleja suficientemente las identidades precisas entre la sentencia impugnada y las señaladas como sentencias de contraste, y, de otra, porque éstas no pueden considerarse como verdaderas sentencias de contraste.

Las coincidencias a las que se refiere el recurrente entre los hechos, fundamentos jurídicos y pretensiones de la sentencia que impugna y las que identifica como sentencias de contraste tienen un carácter genérico, en cuanto se refieren a la tributación en el IRPF de incrementos patrimoniales no justificados y a la acreditación mediante la prueba de presunciones, pero el escrito de interposición del recurso que se resuelve no alude a las concretas circunstancias sobre las que se pronuncian una y otras sentencias. Y es que resulta que, precisamente, su examen revela que no pueden considerarse como verdaderas sentencias de contraste.

a) La sentencia de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 17 de abril 2009 (rec. 1683/2006) es confirmatoria de las liquidaciones impugnadas, señalando que el artículo 49 de la Ley 18/1991, aplicable a los ejercicios 1997 y 1998, dispone que *"tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo"*, añadiendo que *"los incrementos no justificados de patrimonio tendrán la consideración de renga del período impositivo respecto del que se descubran y se integrarán en la base imponible regular. Y en similar sentido se pronuncia el art. 37 de la Ley 40/1998, aplicable al ejercicio 1999"*.

Y añade, *"Así, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, 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 sujeto pasivo 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 en este caso la Inspección ha demostrado que en las reiteradas cuentas [...] se produjeron ingresos que no se correspondían con la renta y el patrimonio declarados, no habiéndose demostrado la procedencia del dinero, por lo que tienen la consideración legal de ganancias patrimoniales no justificadas, que deben integrarse en la base liquidable del período impositivo respecto del cual se descubren"*.

Por ello, sigue diciendo la sentencia con la que se pretende la comparación, *"[...] dada la naturaleza ganancial del aludido incremento patrimonial no justificado, debe imputarse por mitad a cada uno de los cónyuges, a tenor de los artículos 51 de la Ley 18/1991 y 11.5 de la Ley 40/1998"*.

En consecuencia, ninguna contradicción se aprecia entre esta sentencia y la impugnada en el presente recurso.

b) La STS de 22 de noviembre de 2012 (rec. de cas. 98/2010), que desestima el recurso del Abogado del Estado y confirma la sentencia de instancia dictada por la Sala de la Audiencia Nacional, puede entenderse que establece, como doctrina general, la siguiente:

*1º) Tal y como ha señalado este Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de marzo de 1996, en los incrementos no justificados de patrimonio el hecho base de la presunción legal consiste sencillamente en la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas. Este hecho base, afirma el Tribunal Supremo, debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba, sin que respecto*



**del mismo exista presunción legal alguna.** Es decir, la carga de la prueba del hecho base de la presunción corresponde a la Administración, y dicho hecho base debe estar plenamente acreditado.

2º) La exigencia de que el hecho base de una presunción, ya sea legal u hominis, haya quedado plenamente acreditado aparecía recogida en el artículo 1249 del Código Civil - derogado por la LEC-, y es una constante en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, el Tribunal Supremo ha señalado en sentencia de 7 de febrero de 1990 que "a tenor de lo prevenido en el artículo 1249 del Código Civil, las presunciones no son admisibles sino cuando el hecho de que ha de deducirse esté completamente acreditado, de tal manera que, como proclaman las sentencias de esta Sala de 14 de junio de 1983 y 24 de febrero de 1986, es imprescindible que el hecho base esté claro y probado". En idéntico sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en sentencias de 28 de abril de 1999 y 4 de febrero de 1999. Y también ha señalado el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de febrero de 1998 que la prueba de presunciones consiste en "la estimación de un hecho no directamente probado como cierto por inferirse razonablemente de otro hecho directamente probado".

3º) Respecto de la prueba del hecho base de la presunción en los incrementos no justificados de patrimonio, la Sala ha señalado reiteradamente que la prueba de presunciones no sirve a los fines de tener por acreditado el hecho base cuya certeza debe ser previa para que entre en juego la presunción legal de incremento no justificado de patrimonio".

Ahora bien, la sentencia impugnada en el presente recurso no contiene una formulación general que pueda entenderse contraria a dicha doctrina ya que, en lo que se refiere a la improcedencia de estimar como ganancias patrimoniales no justificadas los ingresos bancarios, se limita a señalar una remisión a los argumentos precedentes y a efectuar una peculiar referencia a la carga de la prueba.

Pero lo que hace, realmente, inidónea, como sentencia de contraste, a la STS de 22 de noviembre de 2012 (rec. de cas. 98/2010) son los supuestos de hecho que contempla, diferentes a los de la sentencia impugnada en el presente recurso.

En el caso que nos ocupaba al dictar la sentencia invocada como sentencia de contraste "el hecho base de la presunción legal de renta son [eran] los 3.065.161,74 € que CLOPAX aporta en 1999 a la cuenta en participación que SYRINX tiene en REPISA, que, a juicio de la Inspección, son fondos no declarados a efectos fiscales que el Sr. [...] y la Sra. [...] tenían en el extranjero.

Pues bien, en el presente supuesto, tal y como admite la propia Inspección en la página 16 el acuerdo de liquidación, el hecho base de la presunción legal de renta -que es la pertenencia de los 3.065.161,74 € a los [...] no ha sido acreditado a través de ninguna prueba directa, sino por medio de la prueba de presunciones".

Por el contrario, en el presente caso, según la sentencia de instancia, la Administración prueba un hecho cierto: la existencia de ingresos en cuentas bancarias que se recogen en los actos de la Inspección por importe de 60.144,94 €; cuentas bancarias en las cuales figura como titular o cotitular el interesado, que se computen en este último caso en el 50%.

**TERCERO.** - Decisión de la Sala.

Los razonamientos expuestos justifican que haya que declarar no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto. Y, conforme al artículo 139 LJCA, ha de imponerse las costas al recurrente, si bien, la Sala haciendo uso de la facultad que reconoce el apartado 3 de dicho precepto, limita la cantidad máxima por dicho concepto a 2000 €.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido Que debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la representación procesal de don Constantino contra sentencia, de fecha 11 de enero de 2016, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 330/2013. Sentencia que deviene firme, al tiempo que imponemos las costas causadas al recurrente, si bien que limitadas en su cuantía máxima a la indicada cifra de 2.000 €.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo  
**PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael



Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ