



Roj: **STS 2011/2017 - ECLI:ES:TS:2017:2011**

Id Cendoj: **28079130022017100186**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/05/2017**

Nº de Recurso: **2240/2016**

Nº de Resolución: **862/2017**

Procedimiento: **Recurso de apelación. Contencioso**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 6612/2015,**  
**STS 2011/2017**

## **SENTENCIA**

En Madrid, a 17 de mayo de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación para unificación de doctrina nº. 2240/2016, interpuesto por D. Amador , representado por la procuradora D<sup>a</sup>. Rosa Martínez Virgili, bajo la dirección letrada de D. Francisco Serrantes Peña, contra la sentencia de fecha 16 de diciembre de 2015, dictada por Sección Tercera, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana , en el recurso de dicho orden jurisdiccional nº. 135/2011, seguido contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 29 de septiembre de 2011, que resolvió la reclamación NUM000 , y sus acumuladas NUM001 , NUM002 y NUM003 , contra la liquidación practicada por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por IRPF, periodo 2004, con una cuantía de 83.934,58 €, periodo impositivo 2003, por una cuantía de 0 €, periodo impositivo 2002 por una cuantía de 0 € y acuerdo sancionador por cuota no ingresada relativa al ejercicio 2004, por una cuantía de 45.999,92 €. Ha sido parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** En el recurso contencioso-administrativo nº. 135/2011, seguido ante la Sección Tercera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de la Comunidad Valenciana, con fecha 16 de diciembre de 2015, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: « FALLO.- 1º) Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Amador contra el acuerdo de 29 de septiembre de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que resolvió la reclamación NUM000 , y sus acumuladas NUM001 , NUM002 y NUM003 , contra la liquidación practicada por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por IRPF, periodo 2004, con una cuantía de 83.934,58 €, periodo impositivo 2003, por una cuantía de 0 €, periodo impositivo 2002 por una cuantía de 0 € y acuerdo sancionador por cuota no ingresada relativa al ejercicio 2004, por una cuantía de 45.999,92 €.- 2º) Anulamos los acuerdos liquidadores correspondientes a los ejercicios 2002 y 2003 y dejamos sin efecto la imposición de intereses de demora respecto del ejercicio 2004, por importe de 13.165,47 €.- 3º) Se desestima en lo demás el recurso contencioso-administrativo interpuesto.- 4º) Sin hacer expresa imposición de las costas procesales».

**SEGUNDO.-** Contra dicha sentencia, la representación procesal de D. Amador , presentó con fecha 9 de febrero de 2016, escrito de interposición de recurso de casación para la unificación de doctrina, por entender que la sentencia de instancia, respecto de litigantes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, había llegado a pronunciamientos distintos a los de las sentencias que



aporta de contraste ( Sentencias de la Audiencia Nacional, de fechas 18 de enero de 2012 y, 19 de enero de 2011 ), suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que se declare haber lugar al recurso y, en consecuencia, se case y anule la sentencia impugnada, para dictar otra en la que se declare: 1º) Que la doctrina correcta es la mantenida en las sentencias de contraste dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y en concreto, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 1227 del Código Civil , que la autenticidad de un contrato privado y, por ende, la autenticidad de su fecha pueda corroborarse por otros medios de prueba.- 2º) Que tras la valoración de la prueba acuerde anular la liquidación por haber acreditado con otros medios de prueba que los documentos privados y sus fechas eran auténticos, y en consecuencia la anulación de la sanción impuesta.- 3º) La condena en costas a la Administración demandada de la instancia y del presente recurso en caso de que se oponga».

**TERCERO.-** El Sr. Abogado del Estado, en representación de La Administración General del Estado, mediante escrito presentado con fecha 16 de junio de 2016, formuló oposición al presente recurso, suplicando a la Sala «dicte sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte contraria».

**CUARTO.-** Recibidas las actuaciones, por Providencia de fecha 13 de febrero de 2017, se señaló para votación y fallo el 9 de mayo de 2017, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

**QUINTO.-** Con fecha 10 de mayo de 2017, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la **Sección Segunda** .

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *Objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina.*

Es objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina la sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de fecha 16 de diciembre de 2015 , desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución de 29 de septiembre de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana que resolvió reclamación acumuladas contra la liquidación practicada por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por IRPF periodo 2004, con una cuantía de 83.934'58 €, periodo impositivo 2003, por una cuantía de 0 euros, periodo impositivo 2002 por una cuantía de 0 euros y el acuerdo sancionador por cuota no ingresada relativa al ejercicio 2004, por una cuantía de 45.999'92€.

El presente recurso de casación se limitó, por razón de la cuantía, a la cuota y sanción correspondiente al ejercicio de 2004, tal y como advierte la propia parte recurrente.

La cuestión objeto de discordia fue tratada y resuelta por la Sala de instancia en el Fundamento Octavo de la Sentencia impugnada, en lo que ahora interesa se dijo lo siguiente:

«(...) En efecto, la parte cuestiona las conclusiones a las que ha llegado la Inspección, con la prueba obrante en el expediente administrativo, respecto de las 563 acciones que se detallan en el Acuerdo de liquidación. Ello tiene su importancia, porque, como acertadamente alega el Abogado del Estado, la cuestión consiste en determinar el periodo de generación de determinadas ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de acciones del Valencia C.F., ya que las ganancias generadas en un plazo igual o inferior al año se integran en la parte general de la base imponible, mientras que las ganancias patrimoniales generadas en un plazo superior al año se integran en la parte especial de la base imponible tributando al tipo fijo acumulado del 15%.

(...) Si acudimos al Acuerdo de liquidación, en el mismo se establece que teniendo en cuenta que la venta de las acciones por el obligado tributario se produjo los días 4 de junio y 28 de julio de 2004 y solo constan 148 acciones como adquiridas con menos de un año de antelación a la fecha de la venta, la Inspección ha procedido a examinar los contratos de adquisición de las restantes y para ello tiene en cuenta los datos obtenidos del Valencia C.F., en concreto las notificaciones realizadas a dicha entidad de la transmisión de las acciones, los contratos privados celebrados entre el 8 y el 19 de mayo de 2003 (63 contratos), el requerimiento de información realizado a algunos de los vendedores, así como diversos recortes de prensa. Así las cosas, se concluye que ha quedado acreditado que las 563 acciones del VCF vendidas por el obligado tributario en junio y julio de 2004 habían sido adquiridas, junto con otras 148 que sí se reconocen, con menos de un año de antelación a la fecha de la venta y que por tanto la ganancia patrimonial inherente a las mismas debe tributar con las normas establecidas para las generadas con menos de ese período.

El recurrente, en su demanda, se muestra disconforme con las conclusiones a las que llega la AEAT, y así, respecto de la información obtenida del Valencia C.F. se dice que en ningún momento se justifica que la notificación sea un requisito esencial para la validez de la transmisión, que los contratos se notificaron con posterioridad y que el hecho de no comunicar al Valencia C.F. pudiera haber obedecido a una estrategia de



*no enseñar las cartas* (sic). En cuanto a las Juntas Generales de accionistas, indica que ello es consecuencia de lo anteriormente dicho, y en cuanto a los contratos privados de acciones, se opone a las conclusiones del Acuerdo al señalar que la identificación rellena de mano es comprensible, que a la Administración no le puede sorprender el medio de pago, y respecto a la notificación al Valencia C.F., a efectos del artículo 1227 Cc se dice que los temas formales no tienen trascendencia tributaria. Asimismo, también cuestiona las conclusiones obtenidas del requerimiento de información realizado a vendedores de las acciones y, por último, alega que se practicó acta de manifestaciones otorgada ante Notario en fecha 2 de diciembre de 2011 para declarar que la fecha que consta en los contratos es la fecha de transmisión de acciones.

(...) En el presente caso, la parte actora, si bien realiza un esfuerzo argumental en desvirtuar las conclusiones a las que llega la AEAT, el motivo no puede ser estimado, y ello por los argumentos que a continuación se exponen. En efecto, la AEAT llega a la conclusión que consta en el Acuerdo liquidatorio sobre la base de los datos obtenidos del Valencia Club de Fútbol S.A.D. , en cuya cuenta mayor consta el recurrente como socio, y solo consta con fecha anterior al 4 de junio de 2003 la notificación a la entidad de la transmisión de 820 acciones. Asimismo, respecto de los 63 contratos privados, consta los requerimientos efectuados a los vendedores, por lo que hay que estar a lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil , ya que si bien la parte aporta acta de manifestaciones realizada ante Notario de fecha 2 de diciembre de 2011, se estima que la misma no es concluyente a los efectos pretendidos, teniendo en cuenta el dilatado transcurso de tiempo desde que tuvo lugar la transmisión de las acciones hasta la realización del acta, y que dichas manifestaciones no vienen corroboradas por soporte documental alguno. En este sentido, hay que tener en cuenta que el artículo 106.1 de la LGT establece que en los procedimientos tributarios "serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa". Esta remisión a las normas civiles sobre medios y valoración de la prueba en la esfera tributaria incide directamente sobre el artículo 1227 del Código Civil , antes citado, relativo a la prueba de la fecha de los documentos privados y según el cual "La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio". Conforme a dicho precepto, la fecha estipulada en un negocio privado surtirá efectos frente a terceros (y, por tanto, también ante las Administraciones tributarias) a partir del momento que sea presentado en un "registro público" o sea validado por "un funcionario público por razón de su oficio". Así las cosas, el motivo debe ser desestimado».

#### **SEGUNDO.-** *Planteamiento incorrecto de la controversia.*

Como bien dice la parte recurrente la resolución de la cuestión de fondo pasaba por determinar la fecha en la que se adquirieron las acciones del Valencia CF, esto es, a una cuestión estrictamente fáctica. Considera incorrecta la tesis mantenida por la Sala de instancia en tanto que para la misma la fecha de un documento privado sólo cabe determinarlo atendiendo a los términos del art. 1227 del CC , mientras que las sentencias de contraste acompañadas, de 18 de enero de 2012 y de 19 de enero de 2011 de la Audiencia Nacional , recogen la doctrina correcta en el sentido de que cabe probar la fecha de un documento privado por cualquier medio admitido en derecho. Añade, pues, que practicada prueba testifical, aunque constreñida en número por la propia Sala sentenciadora, debía de haberse atendido al conjunto probatorio y llegar a la conclusión de que la fecha de realización de los 63 contratos privados de compra de las acciones, es la que consta en los mismos.

El Sr. Abogado del Estado pone de manifiesto que la recurrente parte de una premisa errónea, en tanto que señala que la sentencia impugnada llega a la conclusión de que no puede valorarse prueba a la vista de los términos del art. 1227 del CC , cuando en modo alguno puede deducirse de los términos de la sentencia esa conclusión, ni que se excluya la posibilidad de valorar otras pruebas, ni existe contradicción, ni existe más discordancias entre las sentencias enfrentadas en la distinta valoración y apreciación de las pruebas que lleguen uno y otros Tribunales.

Tiene razón el Sr. Abogado del Estado, basta la lectura de la Sentencia impugnada para comprobar que la Sala de instancia no se ha limitado a aplicar el art. 1227 del CC , sino que sigue la misma doctrina contenida en las sentencias de contraste, que conforme el parecer de la parte recurrente es la correcta, esto es, que la fecha de un documento privado cabe acreditarla por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, no otra cosa se desprende cuando se dice que «Asimismo, respecto de los 63 contratos privados, consta los requerimientos efectuados a los vendedores, por lo que hay que estar a lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil , ya que si bien la parte aporta acta de manifestaciones realizada ante Notario de fecha 2 de diciembre de 2011, se estima que la misma no es concluyente a los efectos pretendidos, teniendo en cuenta el dilatado transcurso de tiempo desde que tuvo lugar la transmisión de las acciones hasta la realización del acta, y que dichas manifestaciones no vienen corroboradas por soporte documental alguno», esto es, de manera categórica se desprende que la Sala de instancia ha realizado una valoración de otras pruebas, sin que su resultado haya



sido favorable para la tesis de la parte recurrente, pues de otra forma se hubiera limitado a aplicar el art. 1227 del CC, si necesidad de realizar la reflexión que se ha dejado transcrita.

Es cierto como alega la parte recurrente de que a pesar de haberse practicado prueba testifical en sede judicial, sobre diez testigo, no se hace mención expresa de dicha prueba en la sentencia ni del resultado en concreto que mereció para la Sala de instancia, pero esta cuestión, tal y como se ha planteado, no puede ser objeto de atención y enjuiciamiento en este recurso, so pena de desvirtuar la naturaleza, caracteres y función del recurso de casación para unificación de doctrina, pues era obligado para la parte recurrente traer un términos de comparación válido, esto es, centrar la cuestión en debate sobre una posible incongruencia omisiva por falta de valoración de una concreta prueba y acompañar sentencias de contraste al efecto, tomando como presupuesto básico la exigencia constitucional, arts. 24.1 y 124 de la CE, que se satisface cuando se expresan las razones que motivan la decisión para que no se produzcan situaciones de indefensión que, ciertamente, concurren cuando se estima o desestima una petición sin explicar las razones en que se funda, lo que conectado con el principio de no indefensión y la tutela judicial efectiva, se traduce en el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes, lo que determina el reconocimiento de dicho derecho, cual es el correlativo deber del órgano llamado a juzgar de valorar el material probatorio aportado, pues quedaría vacío de contenido dicho derecho, si quedara a voluntad del juzgador su valoración o no. Por tanto, admitidas que sean las pruebas y practicadas estas, el órgano judicial viene obligado a valorarlas conforme al mandato legal, sometidas a las reglas de la lógica y de la sana crítica. Cuando esto no ocurre, la falta de valoración adquiere trascendencia casacional, y se convierte en motivo idóneo para poder combatir la sentencia de instancia, aunque como este Tribunal Supremo ha puesto de manifiesto en numerosas ocasiones, a veces, la falta de valoración de alguna prueba carece de relevancia casacional y no conlleva la concurrencia de vicio de incongruencia omisiva; pues si el derecho a la tutela judicial efectiva se satisface con una respuesta a las pretensiones deducidas por las partes, así como a las principales alegaciones en las que se funda la estimación o rechazo de aquéllas, no requiere, en cambio, una puntual y exhaustiva respuesta a toda alegación o argumento expresado por las partes, los cuales pueden quedar implícitamente rechazados o bien ser irrelevantes dada la respuesta dada por el órgano judicial. Si ello es así, cuando el resultado de una prueba resulta irrelevante e innecesaria para llegar a las pertinentes consecuencias, al sustrato fáctico que previene la aplicación de la normativa adecuada, pues de la apreciación y examen de la prueba en su conjunto se obtiene las conclusiones que derivan de su examen, no resulta necesario, ni exigible, el examen particularizado de cada una de las pruebas y su resultado, sino que basta su apreciación global, y sacar de ellas las pertinentes consecuencias, lo que implica tácitamente la prevalencia de unas sobre otras.

Pero como hemos indicado, la parte recurrente, aún cuando trata la cuestión, lo hace desconectado del núcleo sobre el que ha centrado este recurso de casación para unificación de doctrina, que ya hemos indicado; así no trae al efecto sentencia alguna de contraste, sin que sea labor de este Tribunal suplir o completar la actividad de las partes, pues de otra forma se subvertiría la posición de las partes en el proceso, con quiebras de principios básicos de contradicción e igualdad de las partes.

Como tantas veces ha dicho este Tribunal, ha de advertirse que prevé el art. 96 de la LJCA que el recurso de casación para la unificación de doctrina podrá interponerse «cuando, respecto a 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» en la sentencia recurrida y en aquélla o aquéllas que se invocan como sentencias de contraste. Y conforme al artículo 97 de dicha Ley, tal recurso ha de interponerse «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».

Cargas procesales de observancia ineludible y que se imponen *ex lege*, obligatoriamente por exigirlo la propia naturaleza, función y finalidad del recurso de casación para unificación de doctrina. Con él, dentro del ámbito restringido y excepcional que define la ley, se persigue dar satisfacción al principio constitucional de igualdad en la aplicación de la ley por los Tribunales, reforzando la seguridad jurídica mediante la corrección de tratamientos desiguales en el enjuiciamiento de situaciones jurídicas iguales y reduciendo a la unidad criterios judiciales contradictorios. Se persigue, pues, fijar la doctrina correcta, lo que demanda que exista previamente doctrinas enfrentadas e incompatibles, de suerte que se refleje el distinto trato recibido, para lo que resulta necesario que se aporte un término de comparación válido del que derivar la identidad sustancial de las situaciones jurídicas que han recibido una distinta respuesta judicial, y es quién alega la desigualdad el que asume la carga procesal de aportar los términos de comparación en el sentido visto; sin término de comparación válido, sin doctrina legal enfrentada, resulta intranscendente, a los efectos del recurso de casación para unificación de doctrina, que la recogida en la sentencia impugnada no sea correcta; por ende, es requisito insoslayable la concurrencia de las tres identidades entre las sentencias en contraste, la subjetiva, que requiere la igual situación material y jurídica soporte de la acción ejercitada, la objetiva, que exige la similitud



de los hechos y de las pretensiones actuadas, y la de fundamento, que la razón de decidir se funden en las mismas normas o en normas conexas, aunque la decisión sea distinta.

En el presente caso, ya se ha dicho, no existe doctrinas enfrentadas, hay una valoración explícita de las pruebas en la sentencia impugnada, no se limita a aplicar el art. 1227 del CC, sino que lo aplica una vez que concluye que de las pruebas practicadas, con el matiz antes señalado, no puede concluirse que la fecha de los contratos privados es la que consta en los documentos aportados. Resulta artificial la construcción realizada por la parte recurrente, pretendiendo conformar una doctrina o tesis que es inexistente en la sentencia impugnada, sin otra finalidad, aparente al menos, de crear las condiciones para que este tribunal vuelva a realizar un enjuiciamiento sobre la cuestión de fondo, esto es la determinación de la fecha de los contratos privados, de suerte que el esfuerzo que realiza la parte recurrente va dirigido a justificar la ilegalidad que encierra el pronunciamiento de la Sala de instancia, y afirma que existe contradicción entre las sentencias a comparar cuando resulta evidente que parte de un presupuesto inexistente, pues como indica el Sr. Abogado del Estado, con razón, "Esto no lo dice la sentencia".

Lo que se pretende preservar con el recurso de casación para unificación de doctrina es el referido principio de igualdad, quedando el principio de legalidad en un segundo plano, puesto que sólo interesa este cuando se produce la desigual respuesta judicial en supuestos idénticos, y una vez superado este requisito, y sólo cuando es superado, debe entrarse a dilucidar cuál de las doctrina enfrentadas es la correcta y aplicarla al caso concreto, de ser posible. Sin embargo, como bien señala el Sr. Abogado del Estado en este caso no existe doctrinas enfrentadas, al contrario, la Sala de instancia lo que hace es seguir y aplicar la doctrina contenida en las sentencias de contraste al caso concreto que enjuicia.

**TERCERO.-** *Sobre las costas.*

Procediendo rechazar el recurso deben imponerse las costas al recurrente, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.3 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita las mismas a la suma de 2.000 euros.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido  
**1.-** No ha lugar al Recurso de Casación en Unificación de Doctrina 2240/2016, contra la sentencia de 16 de diciembre de 2015, dictada por la Sección 3 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso contencioso administrativo 135/2011. **2.-** Imponer las costas a la parte recurrente que no podrán exceder de 2.000 euros.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, 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 de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.