



Roj: **STSJ CL 4907/2016 - ECLI: ES:TSJCL:2016:4907**

Id Cendoj: **47186330032016100715**

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

Sede: **Valladolid**

Sección: **3**

Fecha: **09/01/2016**

Nº de Recurso: **801/2015**

Nº de Resolución: **17/2017**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN**

**Sala de lo Contencioso-administrativo de**

**VALLADOLID**

**Sección Tercera**

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/ADVALLADOLID**

**SENTENCIA: 00017/2017**

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

**N.I.G:** 47186 33 3 2015 0003481

**PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000801 /2015**

**Sobre:** ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

**De D.** Belarmino

**ABOGADA D.ª** BEATRIZ HERNANDEZ DANCAUSA

**PROCURADOR D.** JOSE MARIA TEJERINA SANZ DE LA RICA

**Contra** TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a nueve de enero de dos mil dieciséis.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

**SENTENCIA NÚM. 17/17**

En el **recurso contencioso-administrativo núm. 801/15** interpuesto por don **Belarmino**, representado por el Procurador Sr. Tejerina Sanz de la Rica y defendido por la Letrada Sra. Hernández Dancausa, contra Resolución de 22 de junio de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid



(reclamación núm. NUM000 ), siendo parte demandada la **Administración General del Estado**, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010 (liquidación y sanción).

Ha sido **ponente** el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Mediante escrito de fecha 9 de septiembre de 2015 don Belarmino interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 22 de junio de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid, estimatoria parcial de la reclamación núm. NUM000 en su día presentada frente a los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción adoptados por el Inspector Regional Adjunto de la Delegación Especial de Castilla y León, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2010.

**SEGUNDO.-** Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 30 de octubre de 2015 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia por la que se anule y se deje sin valor la resolución impugnada, con imposición de costas a la Administración demandada.

**TERCERO.-** Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 22 de enero de 2016 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

**CUARTO.-** Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en indeterminada, no recibándose el proceso a prueba al no haberse solicitado, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 20 de abril de 2016 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 22 de diciembre de 2016.

**QUINTO.-** En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA), aunque no los plazos en ella fijados dado el volumen de trabajo y la pendencia que existe en la Sala.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### **PRIMERO.-Resolución impugnada y pretensiones de las partes.**

Es objeto del presente recurso la Resolución de 22 de junio de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid, estimatoria parcial de la reclamación núm. NUM000 en su día presentada por don Belarmino frente a los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción adoptados por el Inspector Regional Adjunto de la Delegación Especial de Castilla y León, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2010, por importes, respectivamente, de 148.776,98 €, incluidos intereses de demora, y de 99.539,82 €.

La resolución impugnada estimó parcialmente la reclamación -anulando la liquidación para que por la Oficina Gestora se practique una nueva en la que se tenga en cuenta la parte del efectivo declarado en la DTE correspondiente al ejercicio 2010, considerando que la totalidad de los 632.000 € se originan en ejercicios no prescritos, debiendo igualmente cuantificar de nuevo la sanción que se estima procedente- por entender, en esencia, que en relación al alegado error en el cálculo de los rendimientos de la actividad -la actividad principal desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados fue la de médico dermatólogo, actividad clasificada en el Grupo 832 de la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (actividades profesionales)-, se establece en el Acuerdo de liquidación lo siguiente: "En aquel escrito mantenía que no se habían tenido en cuenta los abonos de facturas, que ascendían a 12.465,00 euros, que además habían sido considerados con signo positivo en la determinación de los ingresos no declarados por el obligado tributario, por lo que procedería disminuir éstos en 37.395,00 euros. Añade que los 12.465,00 euros corresponden 1.755,00 euros a la denominación "**Clínica Dermatológica Cosmética**" y el resto, 10.710,00 euros en "Sociedad de Prueba". Sin embargo, en el acta sólo se ha modificado la cifra de ingresos en 24.930,00 euros, por lo que en el escrito solicita que se tengan en cuenta los 37.395,00 euros que considera había justificado en el escrito de alegaciones previo a la firma del acta. Examinados los registros a que se hace referencia en el escrito, hemos de realizar las siguientes Puntualizaciones:



a) En la propuesta de liquidación no se ha efectuado modificación alguna en los datos registrados bajos la denominación "**Clínica Dermatológica Cosmética**", por lo que no procede tener en cuenta los 1.755,00 euros que el obligado tributario alega.

b) En lo que se refiere a los datos registrados bajo la denominación Sociedad de Prueba, nos encontramos a su vez con dos situaciones:

- Ingresos que figuran duplicados bajo la denominación "Sociedad de Prueba" y a su vez aparecen bajo la denominación "**Clínica Dermatológica Cosmética**", los cuales, como solicita el obligado tributario, han minorado triplicados el importe del incremento de la cifra de negocios declarada.

- Ingresos que figuran duplicados bajo la denominación "Sociedad de Prueba", pero que no aparecen en "**Clínica Dermatológica Cosmética**", que solamente minoran duplicados los ingresos descubiertos por la Inspección.

Esto es lo que ha estimado la actuario al realizar la propuesta de liquidación. Así pues, no procede estimar las alegaciones del interesado en relación a este punto".

La resolución impugnada continúa señalando que, a la vista de dicho razonamiento, debe desestimarse la alegación formulada puesto que, como se explica en el Acuerdo de liquidación, se han eliminado de los ingresos no declarados un total de 21.420 euros que se corresponden con ingresos duplicados en "sociedad de prueba" o triplicados en "sociedad de prueba" y "**clínica dermatológica**" que es lo único acreditado por el interesado, ya que en ningún momento se ha justificado que esas anotaciones duplicadas fuesen en realidad una anulación de otro ingreso, y que, en consecuencia, no procede una mayor minoración de los ingresos determinados por la Inspección al no haberse probado el alegado error en la anotación.

En cuanto a la cuestión relativa a los efectos que sobre los ingresos determinados por la Inspección, y no discutidos por el interesado, tienen las declaraciones tributarias especiales presentadas con fechas 20 de noviembre de 2012 donde incluyó 632.000 euros en efectivo y 30 de noviembre de 2012 declarando 168.684,79 euros de depósitos en cuentas, la resolución impugnada, con cita de la normativa aplicable, señala que si el interesado pretende hacer valer que la renta no declarada en 2010 y descubierta por la Inspección se ha materializado en el dinero en efectivo declarado, deberá acreditar dicha equivalencia y no en los términos que plantea en sus alegaciones de probar que son los mismos billetes, lo cual, efectivamente, sería absurdo dada la naturaleza del dinero, sino en el de probar que se trata de la materialización de la renta no declarada en 2010; que a este respecto debe tenerse en consideración que el artículo 4 de la Orden/HAP/1182/2012, en el apartado 2, segundo párrafo abre, para el caso del dinero en efectivo, la posibilidad de regularizar importes que procedan de años anteriores y que hayan sido consumidos, admitiéndose que se regularice bien el saldo existente a 31 de diciembre de 2010 o bien el saldo existente en una fecha anterior cuando sea superior, eso sí, siempre que la diferencia entre ambos no se haya materializado en un bien o derecho objeto de declaración, permitiendo asimismo la norma considerar que el contribuyente ya era el titular del dinero a 31 de diciembre de 2010 cuando, con carácter previo a la presentación de la DTE se hubiera depositado en una cuenta cuya titularidad jurídica corresponda al declarante, es decir, se acepta la regularización de dinero en efectivo en el que se materializa renta no declarada en ejercicios posteriores a 2010 (artículo 3, apartado 4, de la Orden), estableciéndose de la misma forma en el informe de la DGT de 27 de junio de 2012 que se puede incluir dentro del importe a declarar los rendimientos materializados en la cuenta; que todas estas circunstancias lo que están poniendo de relieve es que no existe una inequívoca equivalencia entre renta no declarada y dinero en efectivo reflejado en la declaración especial, como parece entender el reclamante, sino que la norma, ante las dificultades de acreditación de la adquisición del dinero, permite la regularización de este bien oculto por un valor de adquisición que puede ser distinto del importe de las rentas no declaradas en los ejercicios no prescritos; que en este supuesto la renta no declarada comprobada por la Inspección tiene su origen, o ha sido evidenciada, a través de los cobros en efectivo realizados por el reclamante, pero esto no significa necesariamente que el efectivo declarado por el interesado a través de la DTE se corresponda con la renta no declarada descubierta; de hecho, las circunstancias constatadas a lo largo de la comprobación llevan precisamente a entender que esta equivalencia no se produce; así, por un lado, en la DTE se declara el efectivo depositado en una cuenta del BBVA abierta a 5 de noviembre de 2012, es decir, a pesar de que la norma establece la presunción de que se es titular de este dinero a 31 de diciembre de 2010 a los efectos de regularizar el bien oculto, no necesariamente es así, por otra parte, y unido a lo anterior, en este mismo procedimiento se ha comprobado la existencia de rentas no declaradas en el ejercicio 2011 por un importe de 378.907,89 euros que también se han evidenciado, entre otros elementos, a través de los cobros en efectivo, hechos que, como indica la Inspección, ponen de relieve, y no ha sido negado por el interesado, una forma de actuar del contribuyente continuada en el tiempo, por lo que dado que el ahora reclamante se limita a señalar que existe una equivalencia inequívoca entre el importe declarado en la DTE y la renta no declarada en 2010, pero sin aportar ningún tipo de indicio o elemento probatorio de tal afirmación, no puede aceptarse esta pretensión, considerándose que no se ha acreditado la exigencia del artículo 6, apartado 1, letra a) de la Orden, es decir, no se ha acreditado que



"las rentas no declaradas (...) correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial"; que establecida la falta de acreditación de la correspondencia, se considera que esta circunstancia implica que no se pueda considerar que toda la renta descubierta se haya materializado en el dinero en efectivo declarado pero, y así se entiende también en el Acuerdo de liquidación, sí cabe entender que hay una parte de esa renta que ha sido regularizada a través de la DTE, si bien no se comparte el criterio de la Inspección de los tributos -considerar que se ha regularizado en moneda euro y que dicho dinero puede haberse producido desde la entrada en vigor del euro, 2002, esto es, 70.222,22 €, y ello habida cuenta que la Orden establece que la titularidad de los bienes o derechos, así como su fecha de adquisición, podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho -citando el informe de la propia DGT de 27 de junio de 2012-, y que, en principio, solo los bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas no declaradas no prescritas formaran parte de la DET, por tanto, dado que por parte de la Oficina Gestora no se ha puesto ningún reparo a la declaración presentada por el Reclamante, ha de entenderse que es razonable considerar que en este caso, el saldo en efectivo de 632.000 euros recogido en la DTE de 20 de noviembre de 2012, procede en su totalidad de ejercicios no prescritos, por lo que debe anularse el Acuerdo impugnado para que por la Oficina Gestora se practique una nueva liquidación en la que se tenga en cuenta la parte del efectivo declarado en la DTE correspondiente al ejercicio 2010 calculada según lo expuesto; y que sin perjuicio de ello, concurren los elementos objetivo y subjetivo de la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, debiendo reputarse procedente la imposición de sanción, si bien su cuantificación debe ser calculada de nuevo al tener la Oficina Gestora que calcular de nuevo la cuota tributaria dejada de ingresar.

Don Belarmino alega en la demanda que la actuario cometió errores cuando elaboró la tabla Excel u hoja de cálculo para determinar el importe total de los ingresos al efectuar el traspaso de los datos grabados de los archivos y de la documentación obtenidas en las instalaciones donde desarrolla su actividad, ya que en el tratamiento o volcado de dichos datos los abonos o anulaciones -registrados con signo negativo- lejos de reducir el importe de los ingresos, se registraron con signo positivo y además por duplicado, con el efecto de que en esos importes se triplicó la cifra total de ingresos; que la Inspección solo tuvo en cuenta su alegación en parte al reducir de los ingresos 24.930 € en lugar de los 37.395 € solicitados, pero sin llegar a especificar cuáles de los que figuran en las tablas están triplicados y cuáles no, y ello pese a que así lo hizo valer en las sucesivas instancias, sin obtener explicaciones ni especificaciones, lo que impide enjuiciar la corrección de la cuantificación; que, ello no obstante, en fechas 20 y 30 de noviembre de 2012 presentó sendas declaraciones tributarias especiales (DTE, modelo 750, de dinero en efectivo, la primera, y de depósitos en cuentas bancarias, la segunda) consignando en ellas una cantidad de dinero en efectivo por importe total de 800.684,79 € que no se correspondían con rentas declaradas previamente, solicitando reiteradamente a la Inspectora que a la hora de practicar la liquidación del IRPF del ejercicio 2010 el importe declarado en la DTE de 20 de noviembre (dinero en efectivo a 31 de diciembre de 2010) tuviera la consideración de renta declarada en ese ejercicio, deduciéndose el expediente que todas las rentas no declaradas en el ejercicio 2010 fueron cobradas en efectivo, no existiendo duda de que las rentas no declaradas en 2010 no exceden del importe de los bienes y derechos declarados en la DTE para ese año, correspondiéndose inequívocamente dichas rentas no declaradas con el bien o derecho reflejado en la DTE (efectivo), siendo incluso de la misma naturaleza, siendo arbitrario y discrecional considerar que solo la novena parte del importe declarado en la DTE (70.222,22 €) se corresponde con la renta no declarada en el ejercicio 2010, no compartiéndose tampoco el criterio del TEAR de distribuir la cantidad declarada a partes iguales entre los ejercicios no prescritos ya que aún reconociendo que dicha cantidad procede en su totalidad de ejercicios no prescritos, no comparte que tenga que distribuirse a partes iguales ya que los ejercicios de los años 2008 y 2009 -que son los otros ejercicios no prescritos a 31 de marzo de 2012 (sic)- no fueron objeto de comprobación, y además en otra DTE complementaria consignó unas rentas no declaradas a 31 de diciembre de 2008 y a 31 de diciembre de 2009, resultando pues procedente considerar a los efectos del artículo 39 de la Ley 35/2006 del IRPF que la totalidad de la renta no declarada por rendimientos de actividades económicas durante el ejercicio 2010 (379.767,25 €) tengan la consideración de renta declarada en ese ejercicio; y que anulada la liquidación, y por consiguiente el correlativo expediente sancionador, resulta imposible abrir un nuevo expediente sancionador según reiterada jurisprudencia en relación con el principio del non bis in idem en su dimensión procedimental al coincidir la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda reproduciendo en lo esencial los argumentos desestimatorios de la resolución impugnada, añadiendo que el recurrente abre en 2012 una cuenta en la que deposita el dinero en efectivo que es objeto de DTE, si bien una cosa es que la AEAT permita que dicha cantidad no compute como ingresos no declarados y otra que el contribuyente la pueda distribuir a su conveniencia entre los periodos no prescritos, entendiéndola generada, sin prueba alguna y al servicio de su interés personal, en uno u otro ejercicio y ello por cuanto no estamos ante rentas generadas en un ejercicio por motivo de un hecho único no reiterado -como hubiera sido una operación de transmisión producida solo en un ejercicio fiscal, en cuyo caso la imputación a dicho ejercicio con exclusividad resultaría lógica y razonable- sino ante rentas no declaradas correspondientes al ejercicio habitual de la profesión del recurrente, estando acreditado que en 2011 también



fue objeto de regularización, incrementándose por la AEAT en 378.907,89 € su base imponible en concepto de cobros en efectivo no declarados, hecho que fue aceptado por el contribuyente y que en principio hace pensar en la habitualidad -siendo además cantidades semejantes- de esta conducta, de ahí que por más que se trate de una estimación que puede no coincidir con la distribución real de efectivo obtenido por el recurrente y en ausencia de prueba alguna del origen e imputación temporal de dicha cantidad, debe estimarse que procedía de ingresos correspondientes a los últimos ejercicios no prescritos -tal y como permite la norma-, es decir, hasta el ejercicio 2008, distribuyéndose entre los mismos la cantidad objeto de DTE, no siendo posible permitir al contribuyente imputar libremente las cantidades regularizadas a los ejercicios que estime conveniente por ser un privilegio que no contempla la norma; y que no es aplicable la doctrina que prohíbe la nueva apertura de un expediente sancionador ya que aquí no se ha anulado el procedimiento pues subsiste con los solos efectos de ajustar la sanción, que se confirma, a la nueva cuantificación que resulte de la cuota tributaria que deba fijarse en ejecución de la resolución, insistiendo en que en este caso no debe iniciarse nuevo procedimiento sancionador sino únicamente modificar la cuantificación de la sanción pues tanto el procedimiento como la sanción se confirman a salvo de que se modifique exclusivamente su cuantía.

**SEGUNDO.-Sobre los errores de la tabla Excel elaborada por la Inspección de los tributos para la determinación de los ingresos. No concurrencia. Desestimación del motivo.**

El recurrente alega que en la tabla de cálculo elaborada por la Inspección para la determinación de los ingresos no declarados no solo no se han tenido en cuenta los abonos de facturas, que ascendían a 12.465,00 €, sino que además habían sido considerados con signo positivo, y por duplicado, por lo que procedería disminuir éstos en 37.395,00 € y no solo en los 12.465,00 € considerados por la Inspección.

Frente a ello, y como hemos visto, el Acuerdo de liquidación señala lo siguiente:

"Examinados los registros a que se hace referencia en el escrito, hemos de realizar las siguientes puntualizaciones:

a) En la propuesta de liquidación no se ha efectuado modificación alguna en los datos registrados bajo la denominación "**Clínica Dermatológica Cosmética**", por lo que no procede tener en cuenta los 1.755,00 que el obligado tributario alega.

b) En lo que se refiere a los datos registrados bajo la denominación Sociedad de Prueba, nos encontramos a su vez con dos situaciones:

- Ingresos que figuran duplicados bajo la denominación "Sociedad de Prueba" y a su vez aparecen bajo la denominación "**Clínica Dermatológica Cosmética**", los cuales, como solicita el obligado tributario, han minorado triplicados el importe del incremento de la cifra de negocios declarada.

- Ingresos que figuran duplicados bajo la denominación "Sociedad de Prueba", pero que no aparecen en "**Clínica Dermatológica Cosmética**", que solamente minoran duplicados los ingresos descubiertos por la Inspección.

Esto es lo que ha estimado la actuario al realizar la propuesta de liquidación. Así pues, no procede estimar las alegaciones del interesado en relación a este punto".

Dicho alegato, que reproduce la demanda, ha de correr suerte desestimatoria pues aunque es cierto que en el Acuerdo de liquidación no se especifican qué ingresos la Inspección ha considerado duplicados y cuáles triplicados, sin embargo y como señala la resolución impugnada del TEAR, lo decisivo a los efectos que nos ocupan es que el recurrente no acredita de modo eficaz que se hayan producido abonos, anulaciones o retrocesiones, y que todos ellos se computaran por la Inspección por duplicado, no siendo desde luego literosuficiente a dicho fin la tabla que adjuntó ante el TEAR, y no bastando con afirmar, sin más, que ciertos ingresos se correspondían "en realidad" con abonos o retrocesiones.

**TERCERO.-Sobre la imputación de la Declaración Tributaria Especial a los ingresos descubiertos del ejercicio 2010. Distribución igualitaria entre ejercicios no prescritos. Procedencia.**

En el curso del procedimiento inspector iniciado mediante comunicación notificada el día 19 de diciembre de 2012 en el domicilio fiscal del recurrente, quedó probado que ha omitido ingresos procedentes del ejercicio de su actividad profesional por importe -rechazados los invocados errores- de 399.755 €, conforme a los datos obtenidos en el curso de la visita efectuada en la **clínica** donde ejerce su actividad de médico dermatólogo, lo que arroja un importe neto de renta no declarada -deducido el 5% de gastos de difícil justificación- de 379.767,25 €.

Consta igualmente que los ingresos descubiertos por la Inspección de los tributos en el ejercicio 2011 han sido regularizados mediante acta con acuerdo por importe de 378.907,89 €.



Por otro lado, debemos partir de que con fecha 20 de noviembre de 2012 el hoy recurrente presentó la Declaración Tributaria Especial, modelo 750, prevista en la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit, incluyendo en la misma 632.000 € de dinero en efectivo. Asimismo, el día 30 de noviembre de 2012 presentó otra Declaración Tributaria Especial en la que consignó 168.684,79 € de depósitos en cuentas, reflejando los saldos de las mismas a 31 de diciembre de los ejercicios 2008 (114.878,79 €), 2009 (52.991,39 €) y 2010 (894,46 €).

El artículo 39, sobre ganancias patrimoniales no justificadas, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, establecía en su redacción anterior a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que " *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* " .

La Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, sobre Declaración tributaria especial, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, señala que " 1. *Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.*

*2. Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento.*

*El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.*

*Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.*

*3. El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

*4. No resultará de aplicación lo establecido en esta disposición en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos.*

*5. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición.*

*El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012" .*

Por su parte, la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación, señala, en lo que ahora interesa, lo siguiente:

- Artículo 3, sobre los bienes o derechos objeto de declaración:

" 1. *Podrá ser objeto declaración tributaria especial cualquier bien o derecho cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

*2. La titularidad de los bienes o derechos objeto declaración deberá haberse adquirido por el declarante en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, salvo que el período impositivo del declarante no coincida con el año*



natural, en cuyo caso la titularidad deberá haberse adquirido con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012.

3. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no podrán ser objeto de declaración especial los bienes o derechos que hubiesen sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010, o de la fecha de finalización del período impositivo a que se refiere el apartado 2 anterior, cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración.

4. La titularidad de los bienes o derechos, así como su fecha de adquisición, podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

En particular, tratándose de dinero en efectivo será suficiente la manifestación, a través del modelo de declaración, de ser titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010, o a la fecha de finalización del período impositivo a que se refiere el apartado 2 anterior, siempre que con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial se hubiera depositado en una cuenta cuya titularidad jurídica corresponda al declarante abierta en una entidad de crédito residente en España, en otro Estado de la Unión Europea, o en un Estado integrante del Espacio Económico Europeo que haya suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, y no se trate de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional".

- Artículo 6, sobre los efectos de la declaración tributaria especial:

" 1. Las personas o entidades que presenten la declaración tributaria especial y realicen el ingreso correspondiente regularizarán su situación tributaria respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residente, según proceda, con el siguiente alcance:

a) Se entenderán regularizadas las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado y que correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial.

b) El importe declarado tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo".

Como quiera que las rentas netas no declaradas descubiertas por la Inspección de los tributos en el ejercicio 2010 (379.767,25 €, una vez deducido el 5% de gastos de difícil justificación), no exceden de las declaradas por el recurrente a través de la DTE para ese año (632.000 €), y que alega que la totalidad de los ingresos de su actividad profesional no declarados en 2010 fueron cobrados en efectivo y se corresponden de forma directa e inequívoca con parte del efectivo de la Declaración Tributaria Especial (DTE), el recurrente sostiene que la totalidad de dichas rentas no declaradas detectadas por la Inspección por rendimientos de su actividad profesional durante el ejercicio 2010 han de tener la consideración de renta declarada a los efectos del artículo 39 de la LIRPF, por lo que no procedería efectuar regularización alguna por este período impositivo.

Dicha exacta y total correspondencia es la que rechaza la Administración tributaria en base a que el interesado no aporta prueba alguna que lo acredite. El Acuerdo liquidatorio pone de manifiesto que la actuario ofreció al sujeto pasivo la posibilidad de llegar a un acuerdo en el marco del art. 155 de la LGT, lo que el obligado tributario no admitió "con el incomprensible argumento de que todo el dinero en efectivo generado por rentas no declaradas en 2010 ha sido regularizado en la DTE (sin aportar, eso sí, prueba alguna de dicha afirmación)", por lo que al entender, ello no obstante, que es razonable estimar que un porcentaje del dinero en efectivo regularizado en la DTE se corresponda con las rentas no declaradas en 2010, se planteó diversas opciones de imputación: que dicho dinero se habría generado durante todos los años de ejercicio profesional del obligado tributario; o que, habiéndose regularizado en euros en efectivo, dicho dinero podía haberse producido desde la entrada en vigor del euro en 2002, opción que asume la Inspección por considerarla la más favorable al contribuyente, con la consiguiente imputación de la novena parte al ejercicio 2010 (70.222,22 €), habiendo descartado previamente la opción de considerar el dinero en efectivo como generado únicamente en los ejercicios no prescritos en el momento de presentar la DTE por no haberse aportado prueba alguna de esta circunstancia, opción que, sin embargo, es la asumida finalmente por el TEAR en la resolución impugnada distribuyendo la cantidad declarada a partes iguales entre los ejercicios no prescritos.

Frente a ello, y aún reconociendo que dicha cantidad procede en su totalidad de ejercicios no prescritos, el recurrente no comparte que tenga que distribuirse a partes iguales ya que, alega, los ejercicios de los años



2008 y 2009 no fueron objeto de comprobación, y que además declaró en otra DTE complementaria unas rentas no declaradas a 31 de diciembre de 2008 y a 31 de diciembre de 2009.

Así las cosas, y sobre la base de que en el presente caso no nos encontramos ante rentas (no declaradas) de las que se desconoce su origen o ante la afloración de bienes de los que se desconoce con qué rentas se han generado, es decir, no estamos ante un incremento no justificado de patrimonio sino ante ingresos no declarados de la actividad profesional y, por tanto, ante mayores rendimientos de dicha actividad, de la normativa expuesta cabe obtener las siguientes consideraciones:

**a)** Aunque el plazo de presentación de la declaración tributaria especial finalizó el 30 de noviembre de 2012, no podían ser objeto de la misma rentas (no declaradas) obtenidas con posterioridad al 31 de diciembre de 2010, bastando a estos efectos respecto del dinero efectivo declarado con la mera "manifestación de ser titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010".

**b)** Por otro lado, en el Informe de la Dirección General de Tributos de 27 de junio de 2012, sobre diversas cuestiones relativas a la Declaración tributaria especial, y más en concreto sobre la « *Posibilidad de declarar bienes o derechos adquiridos en un ejercicio en el que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente. Análisis del caso concreto de las cantidades depositadas en entidades de crédito*», se dice « *Para regularizar su situación tributaria mediante la declaración tributaria especial el contribuyente deberá declarar la totalidad los bienes o derechos de los que sea titular que no se correspondan con las rentas declaradas. Ahora bien, en el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a ejercicios prescritos, podrá declarar sólo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos*».

La Sala estima que dicha consideración es compatible y congruente con los principios generales del ordenamiento tributario y, de hecho, el propio recurrente reconoce que el dinero declarado en fecha 20 de noviembre de 2012 (632.000 €) procede en su totalidad de ejercicios no prescritos.

**c)** Ahora bien, de la presunción de que el dinero declarado por importe de 632.000 € se corresponde con rentas obtenidas antes del 31 de diciembre de 2010, y reconocido que dicho dinero procede en su totalidad de rentas no declaradas obtenidas en ejercicios no prescritos a la fecha de la declaración -es decir, los años 2008, 2009 y 2010-, no cabe concluir, sin más, como pretende el recurrente, que la totalidad de los ingresos en efectivo procedentes de su actividad profesional descubiertos por la Inspección para el ejercicio 2010 por importe de 379.767,25 € estén necesariamente incluidos -"se correspondan"- con los 632.000 € declarados, ya que la acreditación de dicha correspondencia exigida por el artículo 6.1 a) de la Orden HAP/1182/2012 incumbe a quien la hace valer, en este caso al recurrente, en virtud de lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y, señaladamente, en el artículo 217.7 de la LEC sobre aplicación de las reglas de la carga de la prueba en atención a los principios de disponibilidad y facilidad probatoria, siendo evidente que es el hoy demandante quien en mejor situación se encuentra para poder acreditar el exacto origen temporal del dinero en efectivo declarado en noviembre de 2012. Y

**d)** Como significa la Inspección y reitera el TEAR, no solo es que el interesado no haya aportado la más mínima prueba directa, indirecta o indiciaria de que de esos 632.000 € en efectivo declarados en noviembre de 2012, 379.767,25 € se correspondían, precisamente, con los ingresos en efectivo de la actividad económica desarrollada por aquél en el ejercicio 2010 luego descubiertos por la Inspección, sino que, además, es un hecho probado que para el ejercicio 2011 se determinó la existencia de ingresos no declarados procedentes de su actividad profesional por importe de 378.907,89 €, lo que pone de manifiesto que la falta de declaración de parte de los ingresos de la actividad del recurrente no ha sido un comportamiento puntual, aislado, del ejercicio 2010 sino que también tuvo lugar en el ejercicio 2011 por un importe similar, por lo que es plenamente razonable según las reglas de la lógica la conclusión obtenida por la Inspección de estimar que dicho comportamiento también habría ocurrido en ejercicios previos y que, por tanto, los 632.000 € de efectivo incluidos en la DTE se habrían generado durante varios años, compartiéndose en este sentido la hipótesis del TEAR de que esos años solo son los no prescritos a la fecha de la declaración (2008, 2009 y 2010), pues de proceder de ejercicios prescritos no se habría declarado ese importe al no existir obligación de hacerlo, sin que a ello se oponga:

**1.-** Ni la circunstancia de que los ejercicios 2008 y 2009 no fueron objeto de comprobación, pues no se trata aquí de efectuar una atribución implícita de rentas a estos dos ejercicios sin previa comprobación, sino de efectuar una estimativa imputación de las rentas declaradas en noviembre de 2012 a las no declaradas y descubiertas por la Inspección en el ejercicio 2010. Y

**2.-** Ni el hecho de que el 30 de noviembre de 2012 declarase en otra DTE complementaria unos depósitos en cuentas bancarias a 31 de diciembre de 2008 (114.878,94) y 2009 (52.991,39 €), declaración complementaria que por sí sola no desvirtúa -pues no es en modo alguno incompatible con ella- la circunstancia que se estima





acreditada acerca del comportamiento no aislado del recurrente en orden a la ocultación de ingresos de su actividad.

**CUARTO.-Sobre el non bis in idem en su dimensión procedimental. No concurrencia. Desestimación del motivo.**

Como hemos visto, el recurrente finalmente alega que anulada por el TEAR la liquidación para que por la Oficina Gestora se practique una nueva, es improcedente un nuevo expediente sancionador en aplicación del principio del non bis in idem en su dimensión procedimental.

Así pues, anulado por el TEAR el Acuerdo impugnado para que por la Oficina Gestora se practique una nueva liquidación en la que se tenga en cuenta la parte del efectivo declarado en la DTE correspondiente al ejercicio 2010 calculada según lo expuesto -es decir, sobre la base de considerar que el saldo en efectivo de 632.000 euros procede en su totalidad de ejercicios no prescritos-, y averada por la resolución impugnada la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, la cuestión que se plantea es si resulta o no procedente confirmar la imposición de sanción salvo en lo relativo a su cuantificación, la cual debe ser calculada de nuevo al tener la Oficina Gestora que calcular de nuevo la cuota tributaria dejada de ingresar.

Esta cuestión nos reconduce a su vez a la conocida polémica sobre la denominada doctrina del "tiro único". A ella nos hemos referido en nuestra Sentencia de 9 de diciembre de 2015 recaída en el recurso contencioso-administrativo 41/2014 en relación con una impugnación de liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido al considerar que las mismas no fueron liquidadas por periodos trimestrales, sino en cómputo anual, incumpliendo así, la normativa aplicable del tributo; y tras señalar que « *el recurso ha de correr suerte estimatoria habida cuenta que, como denuncia la actora y admite el TEAR, la Oficina gestora no efectuó liquidación provisional alguna por los tres primeros trimestres del ejercicio 2009 -"debido a que las incidencias detectadas y objeto de comprobación han sido aclaradas o subsanadas en el transcurso de este procedimiento"- al trasladar globalmente las consecuencias de las incidencias detectadas durante todo el ejercicio únicamente al cuarto trimestre*», añadíamos lo siguiente: « *Ahora bien, en la actualidad la controversia ya se sitúa ( STS Sala 3ª, sec. 2ª, de 7 de abril de 2014, rec. 3714/2011 ) en dilucidar si la anulación por los Juzgados y Tribunales de lo contencioso-administrativo de liquidaciones provisionales por IVA practicadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, constituyendo fundamento exclusivo de esa anulación el que el período de liquidación a tomar en cuenta no debió ser el del año natural que adoptó la AEAT, sino el del período trimestral o mensual, impide o no a la AEAT practicar nuevas liquidaciones con posterioridad a las decisiones judiciales ajustándose a los referidos períodos trimestral o mensual, cuestión resuelta a favor de la posibilidad de practicar nuevas liquidaciones, doctrina que ha sido corroborada en Sentencias como la de 6 de noviembre de 2014 (casación unificación de doctrina Recurso: 1347/2013), con cita de la de 29 de septiembre de 2014 (casación unificación de doctrina Recurso: 1014/2013), que recuerdan el criterio mayoritario del Tribunal Supremo según el cual, anulada una liquidación tributaria por defectos materiales o sustantivos, aunque no quepa retrotraer las actuaciones, la Administración puede dictar una nueva liquidación siempre que su potestad de liquidar no haya prescrito y que, con el nuevo acto no se incurra en "reformatio in peius", sin perjuicio, claro está, que cuando el acto tributario sea sancionador y una vez anulada la sanción, no cabe la posibilidad de reproducir el camino para volver a castigar e imponer una nueva, pues hacerlo contravendría el principio ne bis in idem en su dimensión procedimental -por todas, STS de 26 de marzo de 2012 que remite a la STS de 22 de marzo de 2010, casación 997/06 ».*

A la prohibición de vulneración del principio ne bis in idem en su dimensión procedimental se refiere asimismo la STS de 26 de octubre de 2015, recurso: 1738/2014: « *C.- La reiteración de los actos tributarios anulados por sentencia está sujeta, según nuestra jurisprudencia, a los siguientes requisitos:... e) La incidencia, en el ámbito sancionador, que deriva del principio non bis in idem en su vertiente procedimental*», o la STS de 11 de mayo de 2015, recurso: 2745/2013: « *Por lo que a pesar de los términos en que se formula el recurso, la falta de distinción en el desarrollo argumental entre liquidación y acuerdo sancionador, resulta palmario que no puede extenderse el presente recurso de casación para unificación de doctrina al acuerdo sancionador, todo ello sin perjuicio, claro está de recordar que cuando el acto tributario es sancionador, anulado éste, no cabe en modo alguno reiterar el acto administrativo sancionador por impedirlo el principio ne bis in idem, en su dimensión formal o procedimental, entre otras muchas sentencias, así se recoge en la de 26 de marzo de 2012 ».*

En fin, la STS de 29 de septiembre de 2014, recurso: 1014/2013, citada en las anteriores, señala que « *[No estorba recordar que la solución se ofrece distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio ne bis in idem, en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06, FJ 4º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), 7 de abril de 2014 (casación 3714/11, FJ 2º) y 11 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 164/13, FJ 6º)]*».



Ahora bien, y como ya sugerimos en nuestra Sentencia de 1 de abril de 2016, recurso núm. 879/2014, no cabe acoger dicho alegato con el alcance que aquí se postula dado que en este caso el TEAR se limitó a anular la sanción en su dimensión estrictamente cuantitativa -como consecuencia de la anulación en su vertiente cuantitativa de la liquidación que le sirvió de base-, habiendo analizado y confirmado previamente la procedencia y concurrencia misma de los elementos de la infracción - que no se discuten-, sin tener por tanto que reproducirse de nuevo el expediente sancionador, no tratándose en definitiva de una nueva sanción.

#### **QUINTO.-Costas procesales.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, procede la imposición de costas al recurrente al haber visto rechazadas todas sus pretensiones.

**VISTOS** los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

#### **FALLAMOS**

**DESESTIMAR** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Belarmino contra la Resolución de 22 de junio de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamación núm. NUM000 ), por su conformidad con el ordenamiento jurídico, condenando al recurrente al abono de las costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

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