



Roj: **STSJ EXT 6/2016 - ECLI:ES:TSJEXT:2016:6**

Id Cendoj: **10037330012016100006**

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

Sede: **Cáceres**

Sección: **1**

Fecha: **14/01/2016**

Nº de Recurso: **22/2015**

Nº de Resolución: **5/2016**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **RAIMUNDO PRADO BERNABEU**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

CACERES

SENTENCIA: 00005/2016

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, integrada por los Iltmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S. M. el Rey, ha dictado la siguiente:

SENTENCIA Nº 5

PRESIDENTE :

DON DANIEL RUIZ BALLESTEROS

MAGISTRADOS :

DOÑA ELENA MÉNDEZ CANSECO

DON MERCENARIO VILLALBA LAVA

DON RAIMUNDO PRADO BERNABEU

DON CASIANO ROJAS POZO/

En Cáceres, a Catorce de Enero de dos mil dieciséis.

Visto por la Sala el Procedimiento Ordinario nº **22** de **2015** , promovido ante este Tribunal a instancia del Procurador Sr. Fernández de las Heras, en nombre y representación de D. Cipriano y D^a Rosa , siendo parte demandada la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** , defendida y representada por el Abogado del Estado; recurso que versa sobre Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 30 de Septiembre de 2014, dictada en Reclamaciones NUM000 y NUM001 , acumuladas, en relación a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuantía: 26.310,74 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Por la parte actora se presentó escrito, mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso- administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

SEGUNDO .- Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso con imposición de costas a la parte demandada; y dado traslado de la



demanda a la parte demandada de la Administración para que la contestase, evacuó dicho trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte actora.

TERCERO .- Recibido el recurso a prueba, se admitieron y practicaron las declaradas pertinentes por la Sala, obrando en los ramos separados de las partes, declarándose concluso este período, se pasó al de conclusiones, donde las partes evacuaron por su orden interesando cada una de ellas se dictara sentencia de conformidad a lo solicitado en el suplico de sus escritos de demanda y de contestación a la misma, señalándose seguidamente día para la votación y fallo del presente recurso, que se llevó a efecto en el plazo fijado.

Siendo Ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado **D. RAIMUNDO PRADO BERNABEU**, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Se somete a Recurso, la Resolución del TEAREX de fecha 30 de septiembre de 2014, en relación a la liquidación y sanción por IRPF, derivadas de las reclamaciones NUM000 y NUM001 acumuladas ambas.

SEGUNDO .- Damos por acreditados los hechos objetivos que dimanar de las actuaciones y que en realidad no son objeto de controversia y así, fechas y organismos que han dictado las resoluciones, contenido extrínseco de escritos. Contenido de actuaciones inspectoras. Contenido y fecha de los documentos públicos aportados, etc.

Con carácter previo debe indicarse que la Sala procedió a no acceder a la acumulación en el procedimiento 74/2014. Asimismo, en fecha 29 de octubre de 2015, se ha dictado sentencia, íntimamente relacionada con estos hechos.

TERCERO .- La Administración, sobre la base de la prueba de presunciones lógicas o de criterio humano considera que aunque formalmente en la escritura pública de venta se hizo constar como precio de la transacción 540.961 euros, el precio real fue el de 924.216,55 euros, y ello sobre la base de entender que a los cheques nominativos de pago ha de unirse un cheque al portador de 480.360,12 euros, y que por la participación del 23,932 una ganancia patrimonial total de 199951,89 euros, de manera que a la declarada euros ha de unirse la cantidad esta última que determina la cuota tributaria en el IRPF y la sanción correspondiente.

La Administración, considera que al margen del valor de tasación de TINSA (2006) de 2.600.04 euros, y que la escritura de préstamo cubría la responsabilidad de 1.905.313,79 euros, comprometiéndose a pagar el total de 1.221.355 euros, 900.000 euros a la firma de la escritura y el resto tras la presentación de certificaciones de obra, ingresando realmente el Banco en la cuenta de la compradora el total de 924.246,84 euros, que es el que se imputa como precio de venta, imputándose además de los cheques nominativos uno al portador por 480.360,21 euros, del que resulta la cantidad imputada a los recurrentes en el porcentaje de su participación en el terreno.

En una memoria de la sociedad compradora se describe el valor de la finca de 2.911.603 euros, del que se deducen los gastos de urbanización y como gastos de la compra de la finca 1.141.923, del que habrían de descontarse 157.705,45 euros que son terrenos que quedarían en poder de los vendedores, y 60.000 euros que se pagaron a la firma del contrato privado, siendo el precio a pagar de 924.216,55 euros, y en la pag. 5 bajo la rúbrica "liquidación FINCA000 " se recoge el precio oficial de la finca, y que sumando los pagos en A y B resulta el precio final de la operación de 924.216,55 euros.

Si bien es cierto que tal documentación aportada el 28-11-2011 fue puntualizada el 20-11-2011 por el administrador de la sociedad, en el sentido que tales documentos fueron elaborados para obtener una mayor financiación del Banco, y que el importe del cheque de 480.360,21 euros se empleó para sufragar determinados pagos ajenos a esta operación.

Pese a la numerosa cita jurisprudencial de la Recurrente, lo cierto y verdad, es que está de acuerdo en la propia Jurisprudencia que también sostiene la Administración y todo se limita a interpretar la misma de manera distinta de acuerdo a la prueba existente. Dicho de manera más sencilla, la Recurrente, cree que no se dan las circunstancias necesarias para aplicar la prueba de presunciones. Como sabemos y así por ejemplo, la STS de 5 mayo 2014, expone que: "... la prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículos 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963) y 108.2 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al



resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), al señalar que «en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción». Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba [véanse, por todas, las sentencias emanadas de esta misma Sección los días 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09, FJ 6º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07, FJ 3º), 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2º) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11, FJ 2º)].

Como muy bien se señala por el Sr. Abogado del Estado, en esta materia resultan de aplicación los arts. 106 y 108 de la LGT, que establecen la aplicación en el ámbito tributario de las normas de valoración de la prueba que resultan de aplicación en el C. Civil y LEC, añadiéndose unas materias que en todos los ámbitos resultan la *ratio scripta*, que en materia de presunciones es indispensable que entre el hecho demostrado o indicio y la deducción o consecuencia exista unos enlaces precisos y directos según las reglas de criterio bueno.

Nuestro ordenamiento jurídico entiende y considera que frente a la actuación formal de las personas se puede alzar un fraude encubierto, para lo que es necesario no solo atender a los aspectos externos y formales sino a aquellos otros que ponen de manifiesto la realidad material.

En el presente caso, no obstante, tampoco es necesario acudir del todo a las presunciones, toda vez que en la propia documentación de la vendedora se reconoce expresamente el pago del precio en A y en B, y que éste es el que formalmente imputa la Administración, sin que el administrador de la empresa acredite los elementos con que se pretende enervar tales manifestaciones literales, pero lo que además, como se razona por la Administración, si la finalidad del cheque al portador hubiese sido la realización de obras, carecería de sentido la disposición de la financiación o la realización de la compraventa, y que dichos pagos por otros conceptos no se deducen de la contabilidad de la empresa, siendo la carga de la empresa compradora acreditar estos extremos, dada la claridad de la Memoria y documentación que antes hemos citado, cubriendo además la responsabilidad de la finca, no el valor de tasación de TINSA, sino un precio muy superior, siendo el de venta más inferior e incluso con el precio imputado también a la cantidad con que financiaba el Banco. La recurrente incide en que la Administración debe acreditar este incremento de base imponible de forma fehaciente e indubitada, lo que de un lado no es cierto jurídicamente, y de otro, por las razones expuestas en el fundamento anterior son bastante indubitadas y fehacientes.

No es tampoco imprescindible que se examine la situación fiscal al detalle de la compradora, y si no fuese perfecta ello le beneficiaría a los recurrentes. Dada la claridad de la Memoria y documentos que antes ha señalado, y la no necesidad de simular un pago superior para obtener un préstamo mayor, carece de relevancia lo alegado por la recurrente sobre el pago de diversas deudas que no vienen sino a constituir situaciones que constituyen el desarrollo ordinario de las operaciones de una determinada empresa.

De lo expuesto, y si el cheque fuese destinado a la compra de la Tahona, no existía ningún inconveniente en que el cheque fuese nominativo, careciendo de sentido que una cifra tan llamativa se disponga a través de un cheque al portador.

Aunque la contabilidad de la compradora no sea ejemplar no deja de ser también un indicio que no conste en la misma las operaciones que señala su administrador en el empleo de fondos que declara.

Tampoco es muy relevante, en el caso, el informe de tasación de Tinsa ni es preciso examinarlo rigurosamente para sacar conclusiones definitivas en la materia que nos ocupa.

Tal y como se indica por el Sr. Abogado del Estado, aunque se presenten dudas de quien presentó la memoria a que estamos haciendo referencia, lo cierto es que la comparecencia posterior se fundamenta sobre ella y no se destruye su contenido, que no se niega sea cierto, dándose una explicación sobre el mismo partiéndose de su veracidad, con independencia de quien entregase tal documento, que además recoge unos hechos relacionados con la cuestión que nos ocupa, que se admiten como ciertos pero a los que se dan determinada explicación que luego no se justifica o acredita, de ahí que por cierto deba tenerse su contenido.

Es evidente que ante un fraude, que nuestro Derecho reconoce que puede existir en la realidad, no suele ser a quien se la atribuye el que lo reconozca, y las deducciones expuestas se acomodan a la experiencia y razonamiento humano, y es factible que celebrado el contrato público de compraventa se destruya el privado,



no existiendo a juicio de la Sala elementos explicativos acreditados que determinen el uso de los fondos que se desprenden de una finalidad indeterminada de un cheque al portador.

CUARTO .- A juicio de la Sala, la conducta que se ha descrito determina en sí un fraude, que no solo es que sea culpable, sino que es deliberada y ha sido planificada para defraudar, de ahí que sea reprochable al sujeto pasivo, por lo que se cumplen los requisitos establecidos en el *art. 183 de la LGT* .

La resolución administrativa se encuentra correctamente motivada, toda vez que a lo largo de 13 págs. se explicitan los hechos imputados y su engarce racional, los preceptos aplicables, las causas por las que se entiende la infracción dolosa como grave por ocultación, como de por sí lo ponen los hechos manifestados, derivándose la ocultación según prevé el *art. 184.3 de la LGT* de la propia conducta descrita en la resolución al presentarse declaraciones inexactas basadas en documentos que no recogen la verdadera operación, omitiendo ingresos y rentas, todo lo cual nos conduce a la desestimación del recurso interpuesto y a ratificar las resoluciones impugnadas.

QUINTO .- Que en materia de costas rige el *art. 139 de la ley 29/98* que en principio las impone siguiendo un criterio de objetivo vencimiento, no concurriendo en el caso las excepciones en que se basa su no imposición.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación, por la potestad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por Cipriano e Rosa contra la Resolución del T.E.A.R.E. de fecha 30 de Septiembre de 2014, a que se refieren los presentes autos, y en su virtud la debemos de ratificar y ratificamos por ser conforme a Derecho, y todo ello con expresa condena en cuanto a costas por los recurrentes.

Contra la presente sentencia cabe recurso de casación para la unificación de doctrina en el plazo de treinta días, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en los *artículos 96 y 97 de la Ley 29/1998, de 13 de julio* , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. De conformidad con lo dispuesto en la *Disposición Adicional Decimoquinta de la LOPJ* , según la reforma efectuada por LO 1/2009, de 3 de noviembre, si la parte actora interpone recurso de casación deberá consignar el depósito de 50 euros. Si no se consigna dicho depósito el recurso no se admitirá a trámite. Asimismo, deberá justificarse el pago de la tasa prevista en la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, una vez adquirida firmeza, remítase testimonio de la misma, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días conforme previene la Ley, y déjese constancia de lo acordado en el procedimiento.

Así por esta nuestra Sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.