



Roj: **STSJ GAL 1382/2013 - ECLI: ES:TSJGAL:2013:1382**

Id Cendoj: **15030330042013100111**

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

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **27/02/2013**

Nº de Recurso: **15440/2012**

Nº de Resolución: **139/2013**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **MARIA DOLORES RIVERA FRADE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00139/2013

- N11600

N.I.G: 15030 33 3 2012 0015469

Procedimiento : PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015440 /2012 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Debora

LETRADO ALVARO SAEZ ESCUDERO

PROCURADOR D./Dª. ADRIANA RODRIGUEZ ALVAREZ

Contra D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

LETRADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

PONENTE: Dª **MARIA DOLORES RIVERA FRADE**

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./Dª

JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE

JUAN SELLES FERREIRO

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

A CORUÑA, veintisiete de febrero de dos mil trece.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15440/2012, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por Debora , representada por la procuradora D.ªADRIANA RODRIGUEZ ALVAREZ, dirigida por el letrado D.ALVARO SAEZ ESCUDERO , contra I.R.P.F.NO RESIDENTES Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.



Es ponente la Ilma. Sra. D^a **MARIA DOLORES RIVERA FRADE**

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.- Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

TERCERO.- No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.- En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 41.716,82 euros.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Dona Debora interpone recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 28 de marzo de 2012, que estima parcialmente la reclamación económico-administrativa promovida contra la liquidación provisional practicada por el concepto del Impuesto sobre la renta de las personas físicas de No Residentes (sin establecimiento permanente) en la que se incluye una ganancia patrimonial generada por la venta de un inmueble el día 15 de junio de 2006.

Son dos las cuestiones que la actora somete a estudio en esta litis, y que afectan a la liquidación impugnada. La primera de ellas versa sobre el valor que el órgano de gestión tributaria ha atribuido al inmueble sito en el número 30 de A Revolta, en la parroquia de Noalla (Concello de Sanxenxo), a efectos de determinar el valor de la ganancia patrimonial derivada de la adquisición de la finca litigiosa el día 8 de mayo de 2006. Y la segunda versa sobre la procedencia de aplicar la deducción del "ingreso a cuenta" (por importe de 10.500) del 5% del valor permutado en la permuta que tuvo lugar el día 15 de junio de 2006 en virtud de la cual la actora cedió la finca litigiosa a favor de "Inmobiliaria Marcelo Radio Esperón, SLU" a cambio de obra futura.

Respecto de la primera cuestión, actora y Administración discuten si el valor que debía tenerse en cuenta a efectos de calcular la ganancia patrimonial derivada de la adquisición de la finca litigiosa, era el consignado en la escritura de compraventa (145.831,13), como sostiene la Administración tributaria, o era el que calculó la Administración autonómica gallega a la hora de liquidar el Impuesto de transmisiones patrimoniales (que resultó ser 370.749,60), como defiende la parte actora.

La solución a este conflicto pasa por aplicar la doctrina más reciente sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia objeto de cita en el escrito de demanda (STS 18/06/2012), que obliga a este Tribunal a adaptar a dicha doctrina el criterio que se recogía en sus últimos pronunciamientos.

Así, la sentencia de esta Sala de 16 de abril de 2008 (Recurso número 15445/2008), abandonaba el criterio seguido en la anterior de 27 de julio de 2006 (Recurso número 7119/2003), y en la anterior de 17 de septiembre de 2003. La de 16 de abril de 2008 resolvía la impugnación de una liquidación de la AEAT en concepto de IVA derivado de un contrato de cesión de un solar por obras futuras. El recurrente cuestionaba, entre otros extremos, la valoración de los bienes, sobre todo en ese caso en el que por una misma operación se liquidaron impuestos diferentes (IVA e ITP) y por distintas Administraciones (AEAT y Xunta de Galicia), pretendiendo el actor que se admitiese el valor dado a la finca por la Xunta de Galicia al liquidarle el ITP.

La respuesta de este Tribunal fue la de desestimación del recurso aunque en ella se expresan las dos posturas adoptadas en esta materia por los Tribunales. Y así, comienza transcribiendo el texto de la sentencia del TSJ de Valencia de 31 de mayo de 2005 , favorable a un único valor.

Decía el TSJ de Valencia en esta sentencia que *"Más concretamente, los recurrentes intentan amparar su pretensión, además de en determinadas argumentaciones de menor virtualidad jurídica, en otro tipo de alegaciones, como la relativa a que el valor a aplicar en nuestro supuesto debe corresponderse con una regla de valoración unificada e intertributaria. En definitiva, lo que vienen a expresar aquí los recurrentes es que no resultaría de recibo que la Administración tome, a los efectos del ITP, el valor comprobado por ella misma, y luego, viniéndose contra sus propios actos, acuda al precio de la compraventa que consta en la escritura a los efectos del incremento patrimonial computable en el IRPF, pues ambos valores vienen referidos a la misma adquisición.*



Por su parte, la Administración demandada se opone a tal postulado de los actores, aferrándose al criterio legal de determinación del valor de adquisición constituido por el importe real de la adquisición, y entendiendo que dicho importe real de adquisición no puede ser otro que el precio de la adquisición consignado en la escritura pública de compraventa. Además, añade que los criterios de valoración legalmente determinados para el ITP y para el cálculo del incremento patrimonial del IRPF son diferentes, ya que, para el primero, sería «el valor real del bien transmitido», y, para el segundo «el importe real por el que dicha transmisión se hubiera efectuado», lo que vendría a justificar la distinta valoración considerada para cada uno de tales impuestos. Ciertamente, en una primera aproximación a la cuestión suscitada, no cabe duda de que -como sostienen los recurrentes- parece un contrasentido, al menos desde el punto de vista de la lógica humana y jurídica, que la valoración económica de una misma adquisición pueda considerarse cuantitativamente diferente según el impuesto de que se trate, acudiendo la Administración a la valoración que más le conviene (es decir, para obtener una mayor exigencia tributaria del contribuyente), de manera que, a los efectos del ITP, se tome el superior valor comprobado y no el que consta en la escritura pública como precio de adquisición, y, en cambio, a los efectos del IRPF, desdeñe su propia valoración comprobada y atienda al importe que figura en la escritura pública de compraventa.

Pero es que, por ende -y esto es lo que mayormente importa-, un estudio o análisis de superior calado acerca del fundamento y finalidad de ambos impuestos, nos lleva a la conclusión de que tal actuación de la Administración tributaria contraría también la estricta lógica jurídica.

A este respecto, debe principiarse con el examen de la doctrina jurisprudencial al respecto, y, por su interés y alto componente clarificador, debemos referirnos a la sentencia de la Sala Tercera, Sección 2.ª del Tribunal Supremo, de fecha 5.10.1995 (Ponente Gota Losada), la que, si bien gira en torno a otro tipo de cuestiones (base imponible por el ITP correspondiente a fincas adquiridas en subasta pública), contiene importantes consideraciones sobre el ITP que resultan plenamente trasladables al supuesto que nos ocupa. En dicha sentencia, se afirma que: «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su concepto "transmisiones patrimoniales onerosas", es un tributo de naturaleza indirecta que grava el tráfico patrimonial entre particulares, por actos "inter vivos" y a título oneroso, con vocación de someter a gravamen el importe verdadero o real de las transmisiones, como auténtica medida de la capacidad de pago; sin embargo, la realidad sociológico-fiscal de España hizo comprender al legislador, desde el momento mismo del establecimiento del primer antecedente histórico de este tributo (los anteriores Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes), la dificultad de conocer el verdadero importe de las prestaciones y contraprestaciones inherentes a toda transmisión onerosa (precios, cánones, rentas, etc.), tan es así que uno de los más conspicuos estudiosos del Impuesto de Derechos Reales llegó a decir que el propósito de tributar conforme a la verdad era una completa quimera, de ahí que el legislador no tuviera más salida que establecer como alternativa al precio declarado (probablemente no veraz), un concepto distinto, que denominó "verdadero valor", señalado o fijado mediante la comprobación administrativa, utilizando a tal efecto diversos medios especificados en los Textos refundidos del tributo, y en el artículo 52 de la Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1963.

Posteriormente, la Ley 32/1980, de 21 de Junio, reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sustituyó el concepto de "verdadero valor", por el de "valor real", haciendo así énfasis en la transcendencia de la realidad, sobre lo fingido u ocultado como se argumenta en los siguientes fundamentos de derecho.

La transcendencia práctica del valor comprobado, como expresión del verdadero valor, después, valor real, indujo a un sector de la doctrina científica y sobre todo, a la Administración Tributaria, a una transustanciación del tributo, consistente en mantener que el objeto de éste ya no era gravar el importe cierto de las transmisiones onerosas, sino un valor teórico de mercado, independiente y superpuesto al importe de la operación económica gravada.

Esta tesis defendida de modo absoluto nunca fue acertada, porque no comprendió que el verdadero valor, después, valor real, pretende alcanzar y conocer el importe cierto de los actos o contratos gravados dentro del mercado en que se realizan, de manera que, cuando por expresa disposición de la Ley (determinación legal de los precios), o por intervención de la propia Administración, como parte contratante, o por transmisión en subasta pública judicial, notarial o administrativa, se tiene la absoluta certeza de la "realidad" de la operación y de su importe, la comprobación de valores carece de sentido por dos poderosísimas razones:

1.a Porque es inútil, dado que no hay que descubrir precio alguno, ocultado, vinculado o de afección.

2.a Porque, si la comprobación administrativa tiene por objeto señalar el valor real, es indudable que la subasta pública es una modalidad especial de mercado, y como tal debe ser aceptada.

No existe un valor real, entendido éste como un carácter o predicado ontológico de las cosas, en cuanto tal, sino que necesariamente el valor real es una consideración más de las relaciones entre los sujetos y las cosas, en



este caso las relaciones de cambio que se producen en la vida económica, como expresión y cuantificación del valor o apreciación que cada una de ellas tienen para los sujetos que desean adquirirlas o transmitir las.

En principio, pues, esta apreciación nos lleva a lo que se denomina valor de mercado, que ha sido definido con gran corrección por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de Noviembre de 1994, que contiene normas de valoración de bienes inmuebles para determinadas entidades financieras, que, salvando la natural diferencia de sus fines respecto de los tributarios, sirve, no obstante para el propósito de definir lo que es el "valor real". El Anexo I.1 de dicha Orden define el valor de mercado del siguiente modo: "Es el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de la valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación".

El valor de mercado así definido se corresponde con el de un mercado libre y perfecto, que constituye el desideratum de los economistas, y, porqué no decirlo, también de las normas tributarias cuyo hecho imponible grava las transacciones económicas o el beneficio derivado de ella. No puede, sin embargo, ignorarse que en la realidad... La comprobación administrativa del valor real debe llevarse a cabo cuando la Administración presume que el valor declarado no se corresponde con aquél... Hora es de aclarar, que la facultad que los diversos textos legales han conferido históricamente a la Administración Tributaria, para comprobar el verdadero valor, después, valor real, de los bienes o derechos transmitidos (salvo el corto período de vigencia de la Ley 32/1980, de 21 de Junio, en que esta facultad se sustituyó por la aplicación, en ciertos casos, de las reglas de valoración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas), no puede ser interpretada de una manera que desemboque en un absoluto automatismo mecanicista, que lleve "en todo caso" a la comprobación administrativa del valor real, porque esta facultad debe estar presidida en todo momento por la "ratio legis" que la justifica, que no es otra, sino la de conocer el normal y verdadero precio -sustituido instrumentalmente por el "valor real"-, en una realidad sociológico-fiscal, como la española, en la que por desgracia, muchos contribuyentes no declaran la verdad, ni ante el fedatario público, ni ante la Administración...

Retornando a la idea inicial, debemos analizar las dos posibles vías de actuación que tuvo el legislador, al enfrentarse con el fenómeno sociológico de fraude generalizado. Es claro, que ante la ocultación del precio de las transmisiones patrimoniales, principalmente las inmobiliarias urbanas, pudo el legislador haber propuesto y ordenado la utilización de los medios jurídicos precisos para descubrirla de modo directo, y castigarla. El éxito de este modo de actuación era más que dudoso, y lo cierto es que hubiera provocado, sin duda alguna, serias interferencias en el tráfico patrimonial, por ello las leyes fiscales acudieron prudentemente a una "finta" fiscal, consistente en disponer que el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (antes Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes) gravaría el "verdadero valor", de los bienes y derechos transmitidos, sustituido a partir de la Ley 32/1980, de 21 de Junio, por el "valor real", como concepto equivalente y subrogado del precio verdadero. Esta Sala ha precisado en su Sentencia de 7 de Mayo de 1991 que "... el artículo 23 de la Ley General Tributaria, en su párrafo 2, nos dice que en tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderá conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Al no existir un sentido jurídico de lo que es 'real', salvo que se entienda con ello una referencia a la cosa (o 'ser'), ni tampoco un sentido técnico, hay que acudir al sentido usual, y por 'real' ha de entenderse lo existente, lo verdadero, lo no ilusorio, no imaginario, ni ficticio y no de mera apariencia. Valor real será, por tanto, la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente imaginario o aparente de una cosa... El camino lógico seguido por el legislador al establecer el 'valor real', como expresión del precio normal y verdadero que se presume ocultado parcialmente o deformado intencionadamente por motivos muy diversos, tenía que desembocar inevitablemente en el precio normal de mercado, único término de referencia posible»

De las expresadas consideraciones, y con ánimo de síntesis, hemos de quedarnos con que ese «valor real» a los efectos del ITP no es sino un concepto equivalente y subrogado del precio verdadero, es decir, aparece dirigido a alcanzar y conocer el importe cierto de los actos o contratos gravados con tal impuesto.

Pues bien, si tenemos en cuenta, de un lado, que el valor de adquisición a los efectos de los incrementos patrimoniales del IRPF se corresponde con el «importe real» de la adquisición (que, como la práctica diaria nos demuestra, no tiene necesariamente que coincidir con el importe reflejado en las escrituras públicas de compraventa), y, de otro, que el «valor real» a que se refiere el ITP persigue la finalidad de determinar el valor o importe cierto, verdadero o real, habremos de concluir con que, en supuestos como el presente, ambos tipos de valores (para los incrementos patrimoniales a computar en el IRPF, y para el ITP) deben ser considerados como equivalentes; o, dicho en otras palabras, que en los casos en que la Administración proceda a realizar una comprobación de valores a los efectos del ITP, dicho valor comprado debe ser el considerado como valor de adquisición («importe real» de la adquisición) a los efectos de los incrementos patrimoniales del IRPF.



La doctrina que emana de las anteriores consideraciones ya fue acogida en la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 27.9.2002 , n.o de sentencia 632/2002 , dictada en el procedimiento ordinario n.o 808/2000 (sentencia de la que fue ponente el que hoy lo es de la presente), siendo que tal doctrina es plenamente compartida por esta Sala " .

SEGUNDO.- El criterio expuesto en la sentencia del TSJ de Valencia de 31 de mayo de 2005 fue seguido por otros Tribunales como el TSJ de Andalucía en sentencias de 29 de septiembre de 2008 (Recurso: 375/2001) y 12 de mayo de 2008 (Recurso: 2644/2000), el TSJ Castilla-León en sentencia de 9 de abril de 2008 (Recurso: 566/2006), el TSJ Castilla-La Mancha en sentencia 2 de julio de 2007 (Recurso: 454/2003), o el TSJ de País Vasco en sentencia de 14 de mayo de 2003 (Recurso: 1704/2000).

Pero esta postura no era unánime. Muestra de la solución contraria la encontramos en la sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de marzo de 2007 , también citada en la nuestra de 16 de abril de 2008 , con transcripción parcial de su contenido

" Se ha de señalar que la resolución impugnada en cuanto que confirma el acuerdo estimatorio en parte de la reclamación económico-administrativa dictado por el TEAR de Cataluña, sobre la cuestión de la valoración del incremento de patrimonio derivado de la venta de las fincas, se remite a las nuevas actuaciones de comprobación de la operación de compraventa de los locales, al anular la realizada, así como la sanción por este concepto. Con ello se quiere significar que, no existe liquidación por el concepto de incremento de patrimonio, al depender del resultado de la nueva comprobación, procedimiento en el que el recurrente puede intervenir oponiéndose a la valoración que resulte, pudiendo incluso proponer, en su caso, la tasación pericial contradictoria. En este sentido, no puede hablarse de indefensión, pues quedan latentes los derechos y garantías procedimentales en defensa de los intereses del recurrente.

En relación con el «principio de estanqueidad», la Sala entiende que no puede suponer a efectos de la determinación del valor de adquisición, una vinculación respecto de otro tributo, dado el principio de estanqueidad que rige en el ámbito tributario, y sobre el que se ha pronunciado la doctrina jurisprudencial. Así lo ha declarado reiteradamente esta Sala, en sentencias, entre otras, de 9 de mayo de 2005, recurso 739/02 y 9 de marzo de 2006, rec. 19/2003 , entre otras, declarando: En relación con la cuestión sobre la ya existencia de una valoración administrativa por el concepto del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, declaró: «En lo que respecta a la alegación de la actora de que no se ha respetado en este caso el principio de unicidad de la Administración al haberse realizado evaluaciones discrepantes por parte de la Inspección de hacienda a efectos de este Impuesto y por la... en relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, hemos de decir que según sentencias del Tribunal Supremo (TS 3.a Secc. 2.a S 16-04-1997 , Pte Pujalte Clariana, Emilio) la Administración estaba autorizada a practicar la comprobación de valores correspondiente En lo que se refiere a las tres primeras y a la última, hay que señalar que aquel viejo principio de unidad desaparece en nuestro sistema político- administrativo a partir de la Constitución de 1978 , y el art. 1.o de la Ley de Régimen Jurídico de 26 de julio de 1957 que cita el apelante- es reemplazado por el art. 2.o de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , cuando dice que se entiende por Administraciones Públicas la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las entidades que integran la Administración Local, sin perjuicio de las Entidades de Derecho Público a que se refiere el apartado 2, lo que evidencia que en la actualidad existe una pluralidad de Administraciones Públicas, con personalidades distintas y separadas. Bajo aquel planteamiento de "unidad" y "coordinación", lo que en definitiva pretende suscitar el recurrente es la cuestión que se ha dado en llamar de "estanqueidad tributaria", es decir, permeabilizar ciertos elementos del tributo (por ejemplo, el valor de los bienes), de forma que se generalice su validez. Este tema, que no tiene ninguna implicación constitucional y que ha sido objeto de amplio debate en la doctrina científica, nacional y extranjera, podrá constituir o no constituir un "desideratum" del Derecho Tributario pero, salvo aislados intentos, no ha tenido general acogimiento en nuestro ordenamiento, como tampoco lo ha tenido en muchos sistemas tributarios extranjeros.

En lo que concierne al principio de igualdad que invoca el apelante, baste decir que el art. 14 de la Constitución establece el derecho fundamental de igualdad de los españoles ante la Ley, y para nada "cierta uniformidad en el régimen de los distintos Impuestos e, indudablemente, en cuanto al sistema de sanciones", que constituye un planteamiento muy peculiar de la parte, sin el menor apoyo en la abundante interpretación de este derecho realizada por el Tribunal Constitucional y por esta Sala a través del procedimiento de la Ley 62/1978.

Esta misma doctrina se reitera en otra sentencia del Tribunal Supremo de 25-06-1998 , Pte Gota Losada. La contraposición entre el principio de estanqueidad y el de unidad de las valoraciones esta hoy día superada por la doctrina y en especial por la Jurisprudencia.

El principio de estanqueidad surgió de una interpretación literal del artículo 9.o, apartado 1, letra b) de la Ley General Tributaria que dispone: "1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán:



(...) Por las Leyes propias de cada tributo", precepto del que dedujeron sus defensores y, al principio, el propio Tribunal Supremo, que cada tributo tenía su propio hecho imponible, la propia valoración de éste y su propio procedimiento de determinación de la base imponible, de manera que negaban la interconexión de los tributos dentro del Sistema Tributario.

Este principio de estanqueidad, llevado a su posición extrema, adolecía de graves defectos doctrinales, funcionales e incluso jurídicos, porque negaba la propia existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc.

Hubo incluso un intento normativo de superar el principio de estanqueidad en el Decreto 208/1974, de 25 de Enero, que desarrolló el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, que modificó la tributación de las plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto de la valoración de los activos enajenados, y así dispuso textualmente: "(...) De modo especial, la Administración Tributaria podrá aplicar los valores que hayan prevalecido a los efectos de la liquidación de los Impuesto de Sucesiones o Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o en su caso, del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes o de cualquier otro tributo".

Ahora bien, la crisis del principio de estanqueidad, no lleva indefectiblemente y de modo absoluto y general al principio de unidad de las valoraciones en todos los tributos, porque ello es una utopía, como la que existió en España principalmente a lo largo del Siglo XVIII acerca del anhelo de establecer la Única Contribución (Memoriales de D. L., D. P., D. R., Marques de la Ensenada, y tantos otros), que incluso culminaron en el intento de Carlos III, mediante sus tres Decretos de 4 de julio de 1770, de establecer la Única Contribución, intento, que fracasó, y así siguieron los Proyectos, los Memoriales y la utopía, hasta principio del Siglo XIX. La propia existencia de un Sistema Tributario lleva, de igual modo, a la negación del principio de unidad, como algo absoluto, porque todo Sistema se basa en la diversidad de sus elementos, de modo que ignorar este hecho, es sencillamente una posición dialéctica que peca de una nociva e irreal simplicidad.

La determinación del valor de los bienes y derechos que integran el hecho imponible de los impuestos sobre el patrimonio, o cuya transmisión opera en los impuestos indirectos sobre el tráfico patrimonial y en los impuestos sobre el volumen de venta, o que generan ganancias de capital gravadas en los Impuesto sobre la Renta, es extraordinariamente diversa, y así los valores pueden ser históricos o actuales, de acuerdo con los valores del mercado o fijados capitalizando rentas reales o medias, ciertas o presuntas, los procedimientos jurídicos pueden ser distintos, estimación directa-contable, indirecta, comprobación administrativa de valores, etc.

Todas estas diferencias deben ser tenidas en cuenta y debidamente ponderadas, a la hora de apreciar si es posible o no la unidad de valoraciones, pero a su vez constituye una axioma que si el concepto técnico fiscal del valor es igual o muy próximo, y el método de valoración admisible es el mismo, como por ejemplo, el dictamen pericial aplicado a efectos de un tributo, no tiene sentido el mantener un valor distinto en el otro tributo.

Por último, no hay inconveniente serio para admitir que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma en un Impuesto del Estado, cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender a efectos de un Impuesto estatal, gestionado por éste, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias.

La conclusión es que cada caso debe analizarse teniendo presente las similitudes y las diferencias que existen entre los tributos en liza, que es lo que hace esta Sala a continuación.

En virtud de esta teoría la Sala entiende que la valoración realizada por la... a efectos del Impuesto de Transmisiones patrimoniales que por otro lado no ha sido aportada a las actuaciones, salvo las referencias a la misma efectuadas por la actora, no desvirtúa la valoración practicada en el presente litigio a los efectos del Impuesto sobre la Renta, ya que nos encontramos frente a Impuestos distintos y de Administraciones distintas y sobre la base de presupuestos que no tienen porqué ser coincidentes, por lo que procede la desestimación del recurso en este extremo. (...)

La Sala entiende que el criterio jurisprudencial es aplicable en atención a los distintos conceptos impositivos confrontados (I.P. e IRPF) y la operación gravada en este caso, entendiendo a efectos de la liquidación de este último Impuesto, conforme a lo establecido, con carácter general, en los artículos 9.º 1.b), 109 y 121, de la Ley General Tributaria, que la Inspección puede practicar nueva comprobación de valores, con el fin de determinar



el montante de renta a computar, sin que ello suponga infracción de la doctrina de los actos propios, ni produzca indefensión, al facilitarse a los recurrentes la posibilidad de impugnar dicha valoración.

Por otra parte, cabe indicar que la STS invocada por los recurrentes de 11 de marzo de 1991 no resulta aplicable al caso enjuiciado, si se tiene en cuenta que, tanto las declaraciones presentadas por IRPF e I.P. por el sujeto pasivo, como las liquidaciones por las que se pretendía revisar aquellas declaraciones, por los mismos impuestos y ejercicios 1978, 1982 y 1983, tuvieron lugar ante la misma Administración».

Y ya por último, se añade en nuestra sentencia de 16 de abril de 2008 que " *Esta segunda posición é a maioritaria na xurisprudencia e é a que mantén este tribunal. Ademais, e como quedou subliñado, o recorrente non acreditou que exista outra valoración -no caso do ITP parece que se acolleu o valor declarado-, polo que rexeitamos o recurso neste punto* " .

El mismo criterio fue adoptado por otros Tribunales en sentencias posteriores, como han sido los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid (sentencia 3 de noviembre de 2011), de Cataluña (sentencia de 22 de junio de 2011), o de Cantabria (sentencia de 22 de enero de 2009).

TERCERO.- Pero de lo que se trata ahora es de estudiar la doctrina que se recoge en la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2012 (R. 224/2009), en la que se ampara la actora para pretender la estimación de su recurso.

De esta sentencia no ha de valorarse tanto -a efectos de resolver la cuestión litigiosa- el pronunciamiento en el que atribuye a la sentencia de esta Sala de 12 de noviembre de 2008 (recurso 16457/08) -objeto del recurso de casación resuelto por el Tribunal Supremo -, una falta de motivación del cambio de criterio respecto del sentado en sentencias anteriores, sino el pronunciamiento en el que entra a analizar el cuarto motivo de casación esgrimido por el recurrente, según el cual la Administración tributaria demandada, al liquidar el impuesto sobre la renta de las personas físicas, y en particular, al determinar el valor de los bienes inmuebles transmitidos a una sociedad de la que era administrador único y propietario, no respetó el principio de unicidad de valoraciones en materia tributaria, que deriva de las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 1984 , 23 de abril de 1985 , 3 de marzo de 1986 y 11 de junio de 1988 .

Y sobre este extremo, razona el Tribunal Supremo que " *Reiterando, en esencia, lo que ya dijimos en la sentencia de 25 de junio de 1998 (apelación 3027/92 , FJ 4o), seguimos sin ver inconveniente jurídico serio para admitir que la valoración practicada por la Administración tributaria de una Comunidad Autónoma en un impuesto estatal cedido pueda trascender a efectos de otro impuesto estatal, incluso cuando fuera o sea gestionado exclusivamente por el Estado, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias, sin perjuicio de que cada caso concreto se deba analizar teniendo presentes las similitudes y las diferencias existentes entre los tributos en liza* " .

Con esta doctrina no se está admitiendo sin más la vinculación de la AEAT al valor calculado por una Administración autonómica en un impuesto estatal cedido, sino que para ello deberán analizarse las similitudes y las diferencias existentes entre los tributos en liza (en este caso ITP e IRPF).

O, como ya razonaba el TSJ de Cantabria en su sentencia de 22 de enero de 2009 (Recurso número 644/2007) " *De esta doctrina puede extraerse el rechazo de la jurisprudencia a aplicar en términos absolutos tanto el principio de estanqueidad como el de unicidad, debiendo resolverse su vigencia en cada caso en atención a las concretas circunstancias que demanden respectivamente su aplicación. Complementa esta afirmación la evolución legislativa sentida en el artículo 7 de la LGT vigente, que como hemos visto limita de modo claro los límites del principio de estanqueidad al afirmar que los tributos se regirán no solo por las normas reguladoras de cada tributo sino también por las de las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria. (...) Lo esencial será determinar si las similitudes o diferencias entre -los impuestos en liza- permiten afirmar que los sistemas de valoración previstos legalmente en aquellos persiguen una idéntica capacidad (...)* " .

Y así, añade el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de junio de 2012 " *En el presente caso, será la comparación entre las normas reguladoras de la base imponible de los impuestos sobre actos jurídicos documentados y renta de personas físicas la que permita decidir si el valor comprobado por la Consejería de Economía y Hacienda de la Xunta de Galicia vinculaba o no a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el mismo día en que se iniciaron las actuaciones inspectoras contra el Sr. (...) por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 1994 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia confirmó el acuerdo de liquidación girado a FAPRAPE, S.L., con fecha 6 de octubre de 1995, por la Delegación A Coruña de la Consejería de Economía y Hacienda de la Xunta de Galicia, en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados por importe de 140.076 pesetas (841,87 euros),*



como resultado de la comprobación de valores practicada respecto del valor declarado en la autoliquidación presentada por el impuesto sobre actos jurídicos documentados, al haberse hecho constar en escritura pública notarial la compraventa que ha dado lugar a la presente litis, que resultó sujeta al impuesto sobre el valor añadido .

No consta que en el presente caso se hubiese impugnado el valor dado por la Xunta de Galicia al inmueble litigioso (objeto de adquisición por la actora en la escritura de compraventa de 8 de mayo de 2006, y de permuta en la escritura de 15 de junio de 2006), con motivo de la liquidación del ITP; liquidación en la que se incrementó el valor declarado en la escritura de compraventa, pasando de 145.831,13 euros a 370.749,60 .

Esta última cantidad es la que la actora tuvo en cuenta a la hora de calcular el valor de la ganancia patrimonial generada con la operación de permuta, declarando un valor de adquisición de 387.124,90 , a razón de 370.749,60 más los gastos soportados por la adquisición del inmueble (29.375,30). Sin embargo, en la propuesta de liquidación provisional del IRPF se redujo el valor de la adquisición del bien a 156.460,14 , que fue elevado al de 172.206,43 en la liquidación provisional de 29 de marzo de 2010.

Pues bien, el artículo 24.4 (en la redacción original) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo , que aprueba la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se remite al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y en concreto a las normas previstas en la sección 4ª del capítulo I del título II, salvo el artículo 31.2, y en el título VIII, salvo el artículo 95.1.a), segundo párrafo, para determinar la base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales.

Y es el artículo 33 (transmisiones a título oneroso) del Real Decreto Legislativo 3/2004 , el que establece que "El valor de adquisición estará formado por la suma de: a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado (...)" .

Por su parte, el artículo 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que la base imponible de este impuesto, está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

Por lo que en ambos impuestos lo que se trata es de conocer el valor real de unos bienes en un determinado momento, de manera que, comprobado ese valor al practicar la liquidación del ITP, no puede ofrecer un resultado diferente con motivo de la liquidación del IRPF, lo que determina que el recurso ha de ser estimado en cuanto a la primera cuestión planteada en el escrito de demanda.

CUARTO.- Y en cuanto a la segunda cuestión, que omite el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, el artículo 25.2 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo , que aprueba la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, establece, también en la redacción original, que " *Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 5 por 100, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos.*

Lo establecido en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el titular del inmueble transmitido fuese una persona física y, a 31 de diciembre de 1996, el inmueble hubiese permanecido en su patrimonio más de 10 años, sin haber sido objeto de mejoras durante ese tiempo.

No procederá el ingreso a cuenta a que se refiere este apartado en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.

Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente ".

Ahora bien, además de no citar la actora la norma en la que se ampara para pretender la deducción de una cantidad, en todo caso nada ha alegado en la vía administrativa, pues ni siquiera llegó a practicar esta deducción en su autoliquidación, como ahora pretende en esta vía judicial, en la que tampoco consta que aquella cantidad se hubiese ingresado por el adquirente de la finca cedida.

QUINTO.- Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En los supuestos de estimación o desestimación parcial



de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad. No se aprecian circunstancias en el presente caso que conlleven la utilización de la referida facultad.

FALLAMOS.-

Que, debemos **estimar y estimamos parcialmente** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Doña Debora contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 28 de marzo de 2012, que estima parcialmente la reclamación económico-administrativa promovida contra la liquidación provisional practicada por el concepto del Impuesto sobre la renta de las personas físicas de No residentes (sin establecimiento permanente) en la que se incluye una ganancia patrimonial generada por la venta de un inmueble el día 15 de junio de 2006; en consecuencia, anulamos los actos administrativos recurridos en los términos acordado en el presente resolución.

En cuanto a las costas procesales, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Notifíquese a las partes, haciéndole saber que es **firme** y que, contra ella, sólo se podrá interponer el **recurso de casación en interés de Ley** establecido en el artículo 100 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, por las personas y entidades a que se refiere dicho precepto, dentro del plazo de los **tres meses** siguientes a su notificación. Asimismo podrá interponer contra ella cualquier otro recurso que estime adecuado a la defensa de sus intereses, y en su momento, devuélvase el expediente administrativo a su procedencia, con certificación de esta resolución.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- La sentencia anterior ha sido leída y publicada el mismo día de su fecha, por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente D^a **MARIA DOLORES RIVERA FRADE** al estar celebrando audiencia pública la Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Doy fe. A CORUÑA, veintisiete de febrero de dos mil trece.