

Roj: **STS 45/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:45**Id Cendoj: **28079130022015100007**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **15/01/2015**Nº de Recurso: **1370/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a quince de Enero de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación para unificación de doctrina núm. **1370/2013**, interpuesto por D. Evelio , contra la sentencia de fecha 24 de septiembre de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla), en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 613/11, seguido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 28 de abril de 2011, sede en Sevilla, de fecha 24 de septiembre de 2012, desestimatoria del recurso contencioso administrativo deducido contra resolución de 28 de abril de 2011 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía , desestimatoria de la reclamación contra liquidación por IRPF, ejercicio de 2003.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por el Abogado del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** En el recurso contencioso-administrativo nº 613/2011, seguido ante la Sección Primera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con fecha 24 de septiembre de 2012, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: " FALLO. Que debemos desestimar el recurso interpuesto por D. Evelio y Dña. Rosalia representados por el Procurador Sr. Ladrón de Guevara Izquierdo y defendidos por el Letrado Sr. Natera Hidalgo contra Resolución de 28 de abril de 2011 del TEARA (R. 53/00193/2009 y acumuladas) por ser conforme al Ordenamiento Jurídico. No hacemos pronunciamiento sobre Costas".

**SEGUNDO.-** Contra dicha sentencia, la representación procesal de D. Rosalia , presentó con fecha 18 de abril de 2013, escrito de interposición de recurso de casación para la unificación de doctrina, por entender que la sentencia de instancia, respecto de litigantes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, había llegado a pronunciamientos distintos a los de la sentencia que aporta de contraste ( Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía -Sede en Sevilla- de fecha 20 de junio de 2012 ), suplicando a la Sala "dicte sentencia en su día por la que declare haber lugar al recurso, estimándolo íntegramente y casando y anulando la sentencia que se impugna, resuelva a su vez modificando las declaraciones contenidas y la situación creada por la Sentencia impugnada, de conformidad con el criterio de la Sentencia recaída en el recurso 568/2011, lo que supone la estimación del recurso inicial de esta parte, en el sentido de la súplica de su demanda y conclusiones".

**TERCERO.-** El Abogado del Estado, en representación de La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, mediante escrito presentado con fecha 3 de marzo de 2014 formuló oposición al presente recurso, suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia desestimando el recurso, con imposición de costas a la parte contraria".

**CUARTO.-** Recibidas las actuaciones, por Providencia de fecha 17 de Julio de 2014, se señaló para votación y fallo el día 14 de Enero de 2015, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.



Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, de fecha 24 de septiembre de 2012, desestimatoria del recurso contencioso administrativo deducido contra resolución de 28 de abril de 2011 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, desestimatoria de la reclamación contra liquidación por IRPF, ejercicio de 2003.

La sentencia que ofrece de contraste la parte recurrente es la dictada por el mismo Tribunal en 20 de junio de 2012, que se pronuncia sobre una cuestión idéntica entre las mismas partes, pero referida al ejercicio de 2004.

No se discute sobre la concurrencia de las identidades requeridas en el recurso de casación para unificación de doctrina para la viabilidad formal del mismo.

La cuestión en debate se centra en la ganancia patrimonial obtenida por la parte recurrente en la enajenación de varias parcelas. Consta que la parte recurrente adquirió en 2002 de D. Rodolfo unas determinadas parcelas, que a su vez fueron vendidas por la parte recurrente en 2003; la Junta de Andalucía no aceptó a efectos del ITP el valor de las parcelas transmitidas que se hizo constar en la escritura de compraventa de 8 de agosto de 2002, siendo valoradas en la suma de 10 euros/m<sup>2</sup>. Al mismo tiempo a los efectos de determinar el incremento patrimonial obtenido por el Sr. Rodolfo en el IRPF de 2002, se tuvo como valor de enajenación el de 10 euros/m<sup>2</sup>. Respecto al incremento patrimonial imputado a la parte recurrente es de señalar que esta instó tasación pericial contradictoria que coincidió en la asignación de valor para 2003 con el señalado por la Junta de Andalucía, 10 euros/m<sup>2</sup>. La Inspección consideró que la parte recurrente obtuvo una ganancia patrimonial por la diferencia del valor de adquisición, 1,75 euros/m<sup>2</sup>, frente al valor de enajenación, 10 euros /m<sup>2</sup>, sin tener en cuenta que el valor de adquisición lo había valorado en la primera enajenación en la suma de 10 euros/m<sup>2</sup>.

**SEGUNDO.-** La sentencia impugnada recuerda el contenido del artº 33 de la Ley del Impuesto, señalando que el valor de adquisición estará formado por la suma del importe real por el que se haya efectuado la adquisición, más coste de inversiones, mejoras y otros conceptos, y el valor de la transmisión será el importe real de la enajenación, con deducción de los gastos y tributos; debiéndose considerar valor real de la enajenación el efectivamente satisfecho siempre que no resulte inferior al normal del mercado, en cuyo caso prevalecerá este; y dado que no se discute que el valor fuera el escriturado, este ha de tomarse como valor de adquisición. Por lo que la plusvalía obtenida es el resultado del valor de adquisición reflejado en la escritura de venta y el de mercado en el momento de la venta. A lo que se atuvo la liquidación.

Para la sentencia de contraste ha de partirse que el precio de transmisión que tuvo en cuenta la Administración Tributaria para obtener el incremento del Sr. Rodolfo fue de 10 euros/m<sup>2</sup>; sin embargo, la misma Administración para calcular el incremento patrimonial obtenido por la parte recurrente toma en consideración el valor de adquisición de los mismos reflejado en la escritura de compraventa. Entiende la Sala de instancia que tal proceder resulta contrario a los más elementales principios de derecho pues no cabe la atribución de una consideración diferente a la misma realidad material, basándose las relaciones entre la Administración pública y los ciudadanos en los principios de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica o en la doctrina de los actos propios, que impide a la Administración desconocer las situaciones de hecho creadas al amparo de su actuación. Pone de relieve como la Administración respecto de la misma operación y respecto de la misma materia imponible, atribuye distinto valor a los mismos bienes, sin que pueda aceptarse que el valor de la misma operación resulte diverso para el transmitente y el adquirente, que debe declarar un valor inferior con ocasión de dicha adquisición frente al superior comprobado por la Administración. Por tanto, dado que el precepto aplicable, artº 33, hace referencia genérica a importe real de adquisición, el sentido y alcance en el significado de la norma aplicable al supuesto concreto exige su identificación en el marco de los criterios interpretativos que fueron expuestos, que además se vinculan con los propios de la coherencia interna del sistema, con arreglo al cual el sistema normativo no puede regular dos situaciones idénticas de forma contradictoria e incompatible.

**TERCERO.-** Para la parte recurrente la doctrina correcta se contiene en la sentencia de contraste, pues tal y como se recoge en la misma la liquidación y sanción impuesta en base a una consideración diferente de la misma realidad material resultan contraria a los elementales principios del derecho, tales como la buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica o la doctrina de los actos propios.

Por el contrario el Sr. Abogado del Estado entiende que la sentencia recurrida ha aplicado correctamente los arts 32 y 33 de la Ley 40/1998, y acogió el importe real de la adquisición representado por el precio escriturado, y no el valor comprobado fijado a efectos del ITP y AJD, por ello, al ser el precio, inferior al fijado en la tasación



pericial contradictoria y que resultó como valor de enajenación resultó una ganancia patrimonial que debe tributar por IRPF.

**CUARTO.-** Como se ha dejado dicho, afirma el Sr. Abogado del Estado que el valor fijado de 10 euros/m<sup>2</sup> lo fue sólo a efectos de ITP; cuando del relato recogido tanto de la sentencia impugnada como, más claramente, de la sentencia de contraste, parece evidente que no sólo fue determinado a efectos de ITP, sino también a efectos de calcular el incremento patrimonial en las actuaciones seguidas para liquidar por IRPF obtenido por el Sr. Rodolfo . Sea como sea, y por las razones que a continuación exponemos, respecto de la doctrina correcta, resulta indiferente la circunstancia que sólo se hubiera determinado dicho valor a efectos del ITP o también por IRPF.

Recordemos que en la polémica entre los principios de estanqueidad o unicidad tributaria, se rechazó desde muy temprano el de estanqueidad extrema porque significaba negar la 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. También desde muy temprano, véase al respecto sentencias del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1966 ó de 26 de octubre de 1984 , en los conflictos de valoración, en base al principio de unicidad o de coordinación, se entendió que si la Administración ha realizado una valoración de un bien o derecho calculando el valor real o de mercado después no puede realizar otra valoración distinta incluso para otro impuesto u obligado tributario, doctrina que, como se sabe, ha sido posteriormente matizada por la jurisprudencia atendiendo a las normas de valoración de cada tributo y otras circunstancias. Con todo, de entenderse que sólo se determinó el valor de las parcelas a efectos de ITP, como sostiene el Sr. Abogado del Estado, no está de más recordar que respecto de la vinculación de los actos de valoración de un mismo bien respecto de distintos tributos, matizando la doctrina de la unicidad, hemos dicho, por ejemplo, en la sentencia de 9 de diciembre de 2013, rec. cas. 5712/2011 , que: *"Parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas.*

*Así pues, y en lo que toca al presente litigio, debe admitirse que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma, la de Andalucía, en un Impuesto del Estado (el ITP y AJD), cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender y vincular a efectos de un Impuesto estatal (el Impuesto sobre Sociedades), gestionado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección y valoración 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".*

Pero es de destacar que el caso que nos ocupa no es exactamente sobre el que se asienta la doctrina que acabamos de recordar. En el presente caso no existe distintas valoraciones con un resultado desigual; lo sorprendente del caso es que arrojando las distintas valoraciones un resultado idéntico, la Administración acoge dicha valoración para lo que le favorece, liquidar ITP a 10 euros/m<sup>2</sup> y calcular el incremento patrimonial a efectos de IRPF del primitivo vendedor, y la ignora y se desentiende de la misma para calcular el incremento patrimonial en el IRPF en la parte recurrente. No estamos, pues, ante un supuesto de distintas valoraciones, ni de aplicación del principio de estanqueidad o unicidad, simplemente se trata de un claro caso de abuso de derecho bajo el aparente amparo de la aplicación literal del artº 33 de la Ley 40/1998 y la excusa de la distinta posición contractual que ocupan los afectados, obviando las previas actuaciones realizadas por la propia Administración y desentendiéndose de los efectos derivados de las mismas. No tiene amparo jurídico el abuso de derecho, y el deber de buena fe que debe presidir el actuar administrativo constriñe a la Administración *" a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen".*

Sobre la cuestión nuclear que centra el debate, la vinculación de futuro de la Administración por sus propios actos en el ámbito tributario, este Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones, valga por todas la sentencia de 4 de noviembre de 2013 (RC 3262/2012 ), que si bien se refiere a un caso de calificación jurídica, respecto de la doctrina que sienta no existe inconveniente para extenderla al caso de actuaciones de la Administración tributaria en cuanto delimitan los elementos fácticos determinantes de la aplicación de la figura impositiva, en tanto que los principios tenidos en cuenta son de plena aplicación en general a cualquier actuación administrativa determinante de las consecuencias que la misma tiene de futuro y respecto de otra actuación administrativa relacionada con la primera. En dicha ocasión dijimos que:



*"(...)la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.*

*El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico ( artículo 9.3 de la Constitución ) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.*

*Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11 , FJ 7º)".*

Está presente en la sentencia transcrita parcialmente el principio del venire contra factum proprium non valet, concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima. Una misma y única realidad no puede dar lugar, o no debería de dar, a respuestas contradictorias. Como se recogió en la sentencia antes citada, *" La fuerza vinculante de estos actos le vendría dada por los principios de buena fe, de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, "Pues las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11 , FJ 7º)".*

Si la Administración, en este caso, determinó el "importe real" de la enajenación en una determinada compraventa, viene vinculada cuando en las mismas circunstancias ha de determinar el "importe real" de la adquisición de la misma compraventa; y ese y no otro ha de ser el importe real de la adquisición a los efectos de calcular el incremento patrimonial de una segunda operación que parte ineludiblemente de un hecho determinante previamente delimitado y acogido por la propia Administración.

Como hemos dicho en otras ocasiones el acto propio en sede tributaria, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, para que despliegue de futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora. La LGT, art. 142.1 enuncia indistintamente los medios de que podrán valerse en la actuación inspectora de comprobación e investigación, ambas funciones tienen carácter indagatorio e inquisitivo y a través de ellas la Inspección busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria y ha de dirigirse a asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar, en consonancia con los que exija la ley del tributo para su aplicación. En este primer aspecto, que es la que ahora interesa, la determinación de unos datos, elementos o hechos, esto es, de un determinado presupuesto fáctico con carácter definitivo, debe conllevar su fuerza vinculante respecto de situaciones de futuro en las que se conciten esos mismos presupuestos fácticos. La Administración, en el caso que nos ocupa, dentro de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo delimitó un determinado hecho que le sirvió de soporte para la liquidación practicada, al actuar de dicha forma delimitando una concreta realidad no puede prescindir de la misma por haber quedado vinculada por su actuación anterior, por lo que el "importe real" de una misma operación es un dato objetivo que no depende de la perspectiva desde la que se contemple, desde la del vendedor o desde la del comprador, y una vez delimitado despliega toda la fuerza vinculante que le otorga la propia actuación administrativa.

En definitiva, la doctrina correcta se contiene en la sentencia de contraste, y dado que procede casar y anular la sentencia impugnada, asumiendo este Tribunal las funciones de Tribunal de instancia, procede por las mismas razones que han servido de fundamento para acoger el recurso de casación para unificación de doctrina, acoger la pretensión de la parte demandante y anular la resolución del TEARA y los actos de los que trae causa.

**QUINTO.-** No ha lugar a la imposición de costas en este recurso de casación ni en la instancia.



Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

## FALLAMOS

**PRIMERO.-** Que debemos estimar y estimamos el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número **1370/2013**, interpuesto contra sentencia de la Sección Primera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 24 de septiembre de 2012, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 613/2011, la que se casa y anula. Sin costas.

**SEGUNDO.-** Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso-administrativo, dirigido contra resolución del Tribunal Económico Regional de Andalucía de fecha 28 de abril de 2011, la que se anula, así como los actos de los que trae causa. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Angel Aguillo Avilés Joaquin Huelin Martinez de Velasco José Antonio Montero Fernández Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martínez Micó **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.