



Roj: **STS 4224/2012 - ECLI:ES:TS:2012:4224**

Id Cendoj: **28079130022012100748**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/06/2012**

Nº de Recurso: **224/2009**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 8045/2008,**  
**STS 4224/2012**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a dieciocho de Junio de dos mil doce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 224/09, interpuesto por don Eladio , representado por la procuradora doña Silvia Barreiro Teijeiro, contra la sentencia dictada el 12 de noviembre de 2008 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso 16457/08 (antes 7952/06 de la Sección 3ª), relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 1994. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por don Eladio frente a la resolución dictada el 26 de enero de 2006 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, que confirmó la liquidación que, con fecha 14 de junio de 2002, giró al Sr. Eladio el Inspector Jefe de la Dependencia Provincial de Inspección de A Coruña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el ejercicio 1994 del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por importe de 691.753,98 euros.

Dos fueron los motivos de impugnación resueltos por la mencionada sentencia:

**(A)** La vinculación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la valoración hecha por la Consejería de Economía y Hacienda de la Xunta de Galicia sobre los bienes inmuebles transmitidos por el Sr. Eladio a la sociedad FAPRAPE, S.L., de la que era administrador único y propietario, reuniendo junto con sus hijos todas las participaciones sociales.

**(B)** La errónea determinación de la superficie de los inmuebles (semisótanos) enajenados en la tasación pericial contradictoria que fijó su valor.

Del primer motivo se ocupa el fundamento jurídico segundo, en el que se lee:

«Como indica o recurrente, a STSX Galicia de 17.09.2003 estableceu:

"[...] apelando como apelan los demandantes al principio de unidad de las valoraciones, conviene traer aquí el tratamiento jurídico que la Sentencia del Tribunal Supremo ( STS) de 25 junio 1998 dispensa a la contraposición entre el principio de estanqueidad y el de unidad de las valoraciones.

En dicha sentencia, tras un estudio evolutivo del primero de los principios y la afirmación que allí se hace sobre la superación y crisis del principio de estanqueidad, se viene a sostener que ello «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... 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», y así tras señalar que la determinación del valor de los bienes y derechos que integran el hecho imponible de los distintos impuestos era extraordinariamente en función de las distintas circunstancias que allí se apuntan, como distintos también los procedimientos jurídicos para su determinación, concluye con la afirmación de que «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 un 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»".

Polo tanto, non fixa un principio absoluto nesta materia, aínda que parece inclinarse polo principio de unicidade.

Outra é a posición da xurisprudencia maioritaria; así a SAN 29.03.2007 : "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 se coincidentes...".

A STSX Cantabria de 12.09.2007 recolle: "Y asimismo se desecha la invocación del principio de unidad tributaria, pues como se mantuvo en la Sentencia de 11 de Mayo de 2005, dictada por esta Sala en el recurso número 392/2004 : «... en Sentencia del Alto Tribunal, de 9-11-1998, si bien han orientado el criterio de que la contraposición entre el principio de estanqueidad y el de unicidad de la valoraciones está superado por la doctrina y en especial por la jurisprudencia, ello no significa la imposibilidad y obstáculo para que la Administración pueda practicar una comprobación de valores a los efectos del Impuesto de transmisiones Patrimoniales...»".

Y se añade en esta nuestra Sentencia mencionada, de esta Sala del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, "..... Por una que, estamos ante dos impuestos, el ISD y el ITP y AJD, en los que la liquidación si bien se ha de basar en valores no fijados normativamente, sino por remisión al valor real, al importe de la contraprestación o al del mercado pero, no escapa a nadie tras el examen de su normativa aplicable que, los hechos imponibles y subsiguientes bases tienen peculiaridades, y en todas ellas sus conceptos parten de un distinto hecho objeto de gravamen con sus derivaciones, en su consecuencia la Administración Tributaria estaba facultada para comprobar administrativamente el valor de la finca transmitida".

O TEAC na resolución de 25.07.2007 sinala: "Tal cuestión también se ha planteado anteriormente ante este Tribunal Central. Así en la resolución de 2 de febrero de 2007 R.G. NUM000 , se trató indirectamente esta cuestión pues lo que se planteaba era el principio de unicidad de la actuación de la Administración a efectos de valoraciones o lo que es lo mismo la obligación de aceptar los criterios de valoración tenidos en cuenta con anterioridad. En la citada resolución se indicaba que: «... solo se aplican los valores fijados para otro tributo cuando existe una remisión expresa en las normas que regulan el Impuesto en cuestión, a las del otro tributo, pero no en otros casos, donde hay que mantener el principio de estanqueidad tributaria. Aún cuando pudiera pensarse que la solución más acertada es la de fijación de unos mismos valores uniformes para todos los tributos, lo cierto es que la variedad impositiva, la Administración Estatal, autonómica o municipal que intervienen y la naturaleza de los distintos tributos, obliga a actuar con términos semejantes pero no idénticos. Piénsese por ejemplo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y en el Impuesto sobre Sociedades, en unos casos se habla de valores reales y en otro de valores de mercado términos que no son materialmente idénticos»".

Consideramos que, para o caso presente, é máis axustada esta última doutrina dado que falamos de administración distintas (Estado/CCAA) e de impostos diferentes (IRPF/ITP), do que se deriva que a AEAT non está vinculada pola previa valoración feita polos técnicos da CCAA Galega, o que obriga a rexeitar este motivo».

La respuesta al segundo motivo de impugnación se encuentra en el fundamento tercero:

«Sostén que na escritura de 15.06.1994 -venta dos semisotos dos edificios sitos na r/ DIRECCION000 NUM001 - NUM002 e NUM003 - NUM004 non se venderon tódolos semisotos, senón que o Sr. Eladio reservouse dous semisotos, que son as fincas catastrais NUM005 e NUM006 .

Compre o exame do contido desta escritura e, asemade, das alegacións realizadas polo recorrente ó longo do expediente.



Na escritura de 15.06.1994 o recorrente vende a FAPRAPE SL: a) NUMERO 3.- SEMISOTO: local destinado a usos comerciais ou industriais, corrido, máis susceptible de posterior división (...) dunha superficie aproximada de mil cen metros cadrados, inscrito no rexistro da propiedade 1, libro 1297, folio 5, finca núm. 81.035-N, inscrición 1ª. Título: escritura de obra nova, división horizontal (...) de 19.02.1988, rectificada o 22.01.1991. b) Finca núm. 3.- SEMISOTO, (...) corrido máis susceptible de división, cunha superficie útil de mil dous metros cadrados (...) inscrito no libro NUM007 do Rexistro núm. 1, folio NUM008, finca núm. NUM009, inscrición 1ª. Título: escritura de obra nova e propiedade horizontal de 14.08.1990, rectificada o 06.05.1993.

A escritura de obra nova e división horizontal de 1998 fala dun só SEMISOTO, e sinala que o edificio ocupa un solar de 1.120 m2, totalmente edificado nas plantes de soto e semisoto. A descripción do semisoto coincide coa da escritura de 15.06.1994.

A escritura de obra nova e división horizontal de 1990 tamén fala dun só SEMISOTO e contén idéntica descripción que a recollida na escritura de 15.06.1994.

Verbo das alegacións; Tralo traslado da valoración do perito terceiro, fixo alegacións o 19.09.2001, onde indicaba que mediran dous locais cando a venda só abrangue un, e achegaba o acordo de inicio do expediente - de rectificación do catastro- de 12.02.2001, onde se falaba dos locais 7222101 e 7222102.

Nas alegacións de 03.08.2000 (tralo acta de non conformidade) só fala da discrepancia nas superficies (nada di sobre as fincas catastrais non vendidas) e o principio de unicidade.

Outro tanto acontece co recurso de reposición de 10.11.2000. O informe do perito de parte Sr. Jesús María (no expediente de taxación pericial contraditoria) parte da superficie que reflicten as escrituras e en nada menciona as outras fincas do semisoto, na as reflicte nos planos.

Nas alegacións de 12.03.2002 o recorrente límitase a discutir a superficie dos semisotos: a administración parte de 2813 m2 e o recorrente sinala que nas escrituras só se recollen 2.202 m2.

Polo tanto, só o 19.09.2001 o recorrente fixo unha alegación - concreta- sobre a existencia doutras fincas catastrais; o que acontece é que esta pretensión: existencia de dúas fincas catastrais excluídas da venda non a podemos acoller.

Por unha banda, a literalidade das escrituras de 15.06.1994, en relación coas de 1988 e 1990 (de declaración de obra nova e propiedade horizontal) impide entender que se excluírá parte dos semisotos na compraventa, por outras a indicacións rexistras tampouco apuntan nesta dirección, e, ademais, a única proba que achega o recorrente: indicacións rexistras, son insuficientes; esta insuficiencia resulta do feito de que o nacemento destas fincas catastrais independentes iníciase o 12.02.2001, por indicación de FAPREPE SL, é dicir, por iniciativa do propio Sr. Eladio, e é posterior o inicio das actuacións inspectoras, polo que non podemos telo en conta.

Polo dito, rexeitámo-la pretensión de que na valoración se exclúan dúas fincas catastrais de 892 m2, o que obriga a rexeita-lo recurso, por ser correcta a valoración realizada polo terceiro perito».

**SEGUNDO** .- Don Eladio preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 26 de enero de 2009, en el que invocó cinco motivos de casación, el primero al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), y los otros cuatro con sustento en la letra d) del citado precepto.

(1) Denuncia en el primer motivo la vulneración de su derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, lo que le ha causado la indefensión proscrita por el artículo 24 de la Constitución española.

Expone que la Sala de instancia denegó el recibimiento del pleito a prueba, por auto emitido el 26 de mayo de 2008, con una motivación estereotipada e insuficiente, contra el que presentó recurso de súplica que fue desestimado, negativa de la que se ha derivado indefensión, puesto que la sentencia recurrida descarta en parte las alegaciones que formuló en la demanda al considerar insuficiente «a única proba que achega el recurrente, indicación rexistras».

Recuerda, a continuación, la reiterada doctrina del Tribunal Constitucional que impide a los órganos judiciales denegar una prueba oportunamente propuesta por las partes, o dejar de practicarla si ésta es admitida y luego fundar su decisión en la falta de acreditación de los hechos cuya demostración intentaba obtener con la prueba omitida ( sentencias 37/2000, de 14 de febrero; 246/2000, de 16 de octubre; 73/2001, de 26 de marzo; 4/2005, de 17 de enero, y 308/2005, de 12 de diciembre ).

Sostiene que en el presente caso el recibimiento del pleito a prueba se solicitó en tiempo y forma, dejándose constancia de que las pruebas propuestas recaerían sobre "el error en el objeto de la compraventa, así como



la realidad de la perfecta separación entre las fincas vendidas y las del recurrente ya en 1994. De igual forma se probará el espacio ocupado por los elementos comunes y el transformador de Fenosa".

Asegura que la indefensión material ha derivado de la imposibilidad de acreditar que el contrato firmado no comprendía la totalidad de las plantas del semisótano, sino sólo parte de los mismos, extremo que no se deducía de la confusa documental, acaso porque "las escrituras reprodujeron los linderos de los títulos originales, muchas veces modificados", pero que "las fincas resultantes estaban perfectamente separadas y diferenciadas entre sí en la realidad física" (FJ 2º del escrito de demanda), lo que ya era así en el momento de la compraventa en 1994.

Considera rechazable que la Sala *a quo* despache una insuficiencia probatoria, indicando que resulta «do feito de que o nacemento destas fincas catastrais independentes iníciase o 12.02.2001, por indicación de FAPREPE SL, é dicir, por iniciativa do propio Sr. Eladio », porque precisamente por la parcialidad y la insuficiencia de la prueba obrante en el expediente administrativo intentó acreditar que ya en 1994, cuando se realizó la venta, existía un semisótano destinado a garaje bajo el jardín de la calle DIRECCION000 que no había sido vendido, puesto que lo había transmitido a FAPRAPE, S.L., fue la parte del semisótano situada bajo los edificios y, consiguientemente, con una planta de superficie igual a la planta baja de la edificación, realidad física que en parte se había acreditado con las fotografías.

**(2)** Alega en el segundo motivo la infracción del principio de igualdad en la aplicación de la ley, proclamado en el artículo 14 de la Constitución española, porque sin motivación suficiente se aparta en este caso de resoluciones precedentes en las que había resuelto a favor del principio de unicidad de valoraciones en aquellos casos en los que la legislación definía el mismo concepto técnico fiscal de valor. Cita a título de ejemplo la sentencia de 17 de septiembre de 2003.

Afirma que la Sala de instancia debería haber examinado las coincidencias o divergencias existentes a la hora de determinar la base imponible entre la legislación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no bastando, a tal efecto, decir que se trata de tributos que gestionan y liquidan dos Administraciones tributarias distintas.

Sabido es, prosigue, que la ausencia de toda motivación que justifique en términos generales el cambio de criterio, bien sea para separarse de una línea jurisprudencial previa consolidada, bien sea con quiebra del antecedente inmediato en el tiempo y exactamente igual, desde la perspectiva jurídica con la que se enjuició, es causa para estimar la infracción constitucional, puesto que, como señala el Tribunal Constitucional, «el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, en conexión con el principio de interdicción de la arbitrariedad ( art. 9.3 CE ), obliga a que un mismo órgano jurisdiccional no pueda cambiar caprichosamente el sentido de sus decisiones adoptadas con anterioridad en unos casos sustancialmente iguales sin una argumentación razonada de dicha separación que justifique que la solución dada al caso responde a una interpretación abstracta y general de la norma aplicable y no a una respuesta ad persona singularizada» ( sentencia 31/2008, de 25 de febrero ).

**(3)** Enlazando con lo expuesto en el anterior, se lamenta en el tercer motivo de que la sentencia impugnada lesione su derecho a la tutela judicial efectiva, por no haber obtenido una resolución judicial en la que se justifique de forma suficiente el cambio de criterio del Tribunal *a quo*.

Asevera que el Tribunal Constitucional ha dicho que una situación de cambio inmotivado de criterio judicial implica una arbitraria aplicación de la ley, cuya interdicción puede garantizarse a través del derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1 de la Constitución española ( sentencias 91/1990, de 23 de mayo ; 81/1995, de 5 de junio ; 150/2001, de 2 de julio ; 74/2002, de 8 de abril ; 46/2003, de 3 de marzo , y 91/2004, de 19 de mayo ).

**(4)** Aduce en el cuarto motivo que la sentencia de instancia contraviene la jurisprudencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo favorable al principio de unicidad de valoraciones en el ámbito tributario, que ha sido establecida por las sentencias de «26 de octubre de 1984 (Ara. 5056 ), 23 de abril de 1985 (Aranzadi 1832 ) y 3 de marzo de 1986 (Aranzadi 1050 ), 11 de junio de 1988 (4886)».

Recuerda que la primera de las sentencias citadas, ratificada por las dos siguientes, subrayó la primacía de los derechos fundamentales frente al principio de estanqueidad deducido de las disposiciones de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), modificando el criterio de resoluciones previas y estableciendo que el cambio de valoración sólo era posible acudiendo a la declaración de lesividad.

Expone que en sentencia de 8 de mayo de 2008 (casación 5288/02, FFJJ 7º y 8º), esta Sala resolvió a favor de la aplicación de un valor comprobado por la Administración tributaria en relación al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados como base para el cálculo de la renta empresarial objeto de gravamen en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.



(5) En el quinto motivo de casación se queja del error cometido por la Administración tributaria y ratificado por la Sala sentenciadora al determinar la base imponible del impuesto sobre renta de las personas físicas para el ejercicio 1994, con desconocimiento del objeto del contrato de compraventa, definido por los artículos 1445 y 1469 del Código Civil .

Insiste en que la compraventa celebrada no comprendía la totalidad de la planta ocupada por los semisótanos de los dos edificios promovidos en la calle DIRECCION000 .

Termina solicitando a esta Sala el dictado de sentencia que case y anule la recurrida, estimando el recurso contencioso- administrativo con anulación del acto administrativo impugnado en el proceso de instancia.

**TERCERO** .- En auto de 9 de julio de 2009, la Sección Primera de esta Sala declaró la inadmisión a trámite del quinto motivo de casación y la admisión del recurso en relación con los otros cuatro.

**CUARTO** .- El abogado del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 10 de noviembre de 2009, en el que pide su desestimación.

(1) Al primer motivo opone que la denegación de la prueba es propia de la soberanía de la Sala de instancia, siendo cuestiones diferentes la prueba del objeto del contrato y la de la valoración de lo transmitido.

(2) Al segundo, que no existe infracción del principio de igualdad en la aplicación de la ley, puesto que la sentencia está debidamente motivada y no debe necesariamente sujetarse al precedente, porque la única vinculación es la de la jurisprudencia que emana del Tribunal Supremo.

(3) y (4) Tratándose de los motivos tercero y cuarto dice que la tutela judicial efectiva se cumple precisamente con la sentencia impugnada, siendo plenamente ajustado a derecho aceptar la valoración efectuada mediante la tasación pericial contradictoria prevista en la Ley General Tributaria, y no cabiendo hablar de vinculación alguna respecto de los técnicos de la Comunidad Autónoma de Galicia y de la valoración que ellos pudieran efectuar.

**QUINTO** .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 12 de noviembre de 2009, fijándose al efecto el día 13 de junio de 2012, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- Don Eladio combate en el presente recurso la sentencia dictada el 12 de noviembre de 2008 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso en el recurso 16457/08 (antes 7952/06 de la Sección 3ª), habiendo sido admitidos a trámite cuatro de los cinco motivos de casación que formula, en los que se lamenta (A) de que se negara el recibimiento del pleito a prueba, porque le ha ocasionado indefensión (primer motivo); (B) de que la Sala *a quo* se aparte en el caso de autos de sus resoluciones precedentes sin suficiente motivación, lesionando así los derechos fundamentales a la igualdad en la aplicación de la ley y a la tutela judicial efectiva (motivos segundo y tercero); y (C) de que no respete el principio de unicidad de valoraciones en materia tributaria, que deriva de las sentencias de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de «26 de octubre de 1984 (Ara. 5056 ), 23 de abril de 1985 (Aranzadi 1832 ) y 3 de marzo de 1986 (Aranzadi 1050 ), 11 de junio de 1988 (4886)».

**SEGUNDO** .- Para resolver el primer motivo de casación es menester recordar la consolidada doctrina del Tribunal Constitucional sobre el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, que reconoce el artículo 24.2 de la Constitución española , doctrina que el Alto Tribunal resume el fundamento jurídico tercero de la sentencia 86/2008, de 21 de julio , como sigue [el subrayado es nuestro]:

«a) Se trata de un derecho fundamental de configuración legal , en la delimitación de cuyo contenido constitucionalmente protegido coadyuva de manera activa el legislador, en particular al establecer las normas reguladoras de cada concreto orden jurisdiccional, a cuyas determinaciones habrá de acomodarse el ejercicio de este derecho, de tal modo que *para entenderlo lesionado será preciso que la prueba no admitida o no practicada se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos* , y sin que en ningún caso pueda considerarse menoscabado este derecho cuando la inadmisión de una prueba se haya producido debidamente en aplicación estricta de normas legales cuya legitimidad constitucional no pueda ponerse en duda [por todas, STC 133/2003, de 30 de junio , FJ 3 a)].

b) Este derecho no tiene carácter absoluto ; es decir, no faculta para exigir la admisión de todas las pruebas que puedan proponer las partes en el proceso, sino que *atribuye únicamente el derecho a la recepción y práctica*



de aquéllas que sean pertinentes , correspondiendo a los órganos judiciales el examen sobre la legalidad y pertinencia de las pruebas solicitadas.

c) *El órgano judicial ha de motivar razonablemente la denegación de las pruebas propuestas , de modo que puede resultar vulnerado este derecho cuando se inadmitan o inejecuten pruebas relevantes para la resolución final del asunto litigioso sin motivación alguna, o la que se ofrezca resulte insuficiente, o supongan una interpretación de la legalidad manifiestamente arbitraria o irrazonable.*

d) *No toda irregularidad u omisión procesal en materia de prueba puede causar por sí misma una indefensión constitucionalmente relevante , pues la garantía constitucional contenida en el art. 24.2 CE únicamente cubre aquellos supuestos en los que la prueba es decisiva en términos de defensa. En concreto, para que se produzca violación de este derecho fundamental este Tribunal ha exigido reiteradamente que concurren dos circunstancias : por un lado, la denegación o la inejecución de las pruebas han de ser imputables al órgano judicial ( SSTC 1/1996, de 15 de enero, FJ 2 , y 70/2002, de 3 de abril , FJ 5, por todas); y, por otro, la prueba denegada o impracticada ha de resultar decisiva en términos de defensa , debiendo justificar el recurrente en su demanda la indefensión sufrida ( SSTC 217/1998, de 16 de noviembre, FJ 2 ; 219/1998, de 27 de enero , FJ 3).*

e) Esta última exigencia se proyecta en un doble plano: por una parte, *el recurrente ha de demostrar la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas o no practicadas ; y , por otra parte, ha de argumentar el modo en que la admisión y la práctica de la prueba objeto de la controversia habrían podido tener una incidencia favorable a la estimación de sus pretensiones ; sólo en tal caso podrá apreciarse también el menoscabo efectivo del derecho de quien por este motivo solicita amparo constitucional (por todas, SSTC 133/2003, 30 de junio, FJ 3 ; 359/2006, de 18 de diciembre, FJ 2 ; 77/2007, de 16 de abril , FJ 3)».*

En el presente caso, el recurrente interesó en tiempo y forma el recibimiento del pleito a prueba para «acreditar el error en el objeto de la compraventa así como la realidad de la perfecta separación entre las fincas vendidas y las del recurrente ya en 1994. De igual forma se probará el espacio ocupado por los elementos comunes, y el transformador de Fenosa» (Otrosí digo primero del cuerpo del escrito de demanda).

En auto de 26 de mayo de 2008, la Sala de instancia denegó el recibimiento interesado, al considerarlo intrascendente para la resolución del recurso, «sin perjuicio de que las partes puedan aportar los documentos que consideren oportunos para su unión a los autos, siendo los mismos valorados por la Sala en el momento procesal oportuno».

Aunque el Sr. Eladio coincidió con el Tribunal de instancia en la existencia de dicha posibilidad, entendió «conveniente insistir en la necesidad de ultimar la práctica de pruebas que puedan despejar absolutamente el error tantas veces cometido por la Administración», como dejó escrito en el recurso de súplica que interpuso contra el precitado auto. El recurso fue rechazado por auto fechado en junio de 2008 (no consta el día), en el que los jueces *a quo* razonan: «No caso presente debemos mante-lo acuerdo de non admisión das probas, dado que a existencia (ou non) de dúas supostas fincas (parte dos semosotos) que o recorrente di no incluídas na venda do ano 1994, debe resultar acreditada da documental xa existente no expediente ou xuntada co recurso , sen que sexa posible pretender acreditar a súa existencia física (que parece que no jurídica) no período de proposición e practica de proba».

Entre la documentación que el Sr. Eladio adjuntó a su escrito de demanda se encontraban cuatro certificaciones catastrales expedidas el 21 de septiembre de 2006, relativas a los semisótanos existentes en los edificios sitos en la calle DIRECCION000 números NUM001 - NUM002 y NUM003 - NUM004 de A Coruña, figurando él como titular de los que llevaban las referencias catastrales NUM006 (448 m2) y NUM005 (444 m2), y FAPRAPE, S.L., de aquellos que tenían las referencias 722210NJ4072S0095YM (886 m2) y 7222102NJ4072S0107EA (910 m2), apareciendo en todas 1995 como año de construcción.

En el acuerdo de liquidación que está en el origen de este pleito se lee (páginas 10 y 11):

«[D]e acuerdo con la información facilitada por el Gabinete Técnico de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia, con fecha 10/09/2001 , la Gerencia Territorial del Catastro de La Coruña-Capital ha procedido a la modificación de datos catastrales, en virtud del expediente núm. NUM010 , resultando las siguientes superficies construidas relativas a la planta semisótano de los dos edificios situados en la Calle DIRECCION000 :

Edificio núm. NUM001 - NUM002

Local 1 886 m2

Local 2 448 m2

Subtotal 1.334 m2



Edificio núm. NUM003 - NUM004

Local 1 910 m2

Local 2 444 m2

Subtotal 1.354 m2

En consecuencia, ha de modificarse la Propuesta de Liquidación contenida en el acta, ajustándola a la nueva medición que realiza la Gerencia Territorial del Catastro. [...]

En definitiva, se ha de considerar como valor de transmisión de los semisótanos 209.067.264 ptas. (2.688 m2 x 77.778 ptas.), debiendo incrementarse, entonces, los rendimientos de la actividad empresarial del obligado tributario en 134.067.264 ptas., que es la diferencia entre el valor de transmisión declarado (75.000.000 ptas.) y el que resulta de la valoración a precio de mercado (209.067.264 ptas.) [...]».

A la vista de lo expuesto, siendo el Sr. Eladio titular de las fincas catastrales NUM006 (448 m2) y NUM005 (444 m2) en los certificados que acompañan al escrito de demanda y estando reconocida en la liquidación tributaria la existencia de cuatro locales en 2001, debería haber adjuntado cuanta documentación le sirvió para acreditar ante el Catastro la titularidad de las citadas fincas catastrales, con el objeto de probar desde cuándo y por qué título jurídico ostentaba dicha titularidad; no habiéndolo hecho así debe pechar con las consecuencias, consistentes, en este caso, que la Sala *a quo* considere insuficientes tales certificados, habida cuenta de que el "nacimiento" de las fincas registrales se inició en 2001, cuando se trataba de dilucidar el objeto de la compraventa documentada en escritura pública de 15 de junio de 1994, pues no puede alegar indefensión quien se coloca a sí mismo en tal situación o con su actitud coadyuva a su producción [véanse, por todas, las sentencias del Tribunal Constitucional 143/2003, de 14 de julio, FJ 4º, y 131/2007, de 4 de junio, FJ 5º].

No puede, por tanto, prosperar el primer motivo de casación.

**TERCERO** .- En los motivos segundo y tercero el Sr. Eladio se queja de que la Sala *a quo* se ha apartado en el caso de autos de sus resoluciones precedentes sin suficiente motivación, lesionando los derechos fundamentales a la igualdad en la aplicación de la ley y a la tutela judicial efectiva. Afirma que debió examinar las coincidencias o divergencias existentes a la hora de determinar la base imponible entre la legislación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y la del impuesto sobre la renta de las personas físicas, sin que resulte bastante, a tal efecto, decir que se trata de tributos que gestionan y liquidan dos Administraciones tributarias distintas.

Como sintetiza el Tribunal Constitucional en la sentencia 31/2008, de 25 de febrero (FJ 2º), la lesión del principio de igualdad en la aplicación judicial de la ley requiere de la concurrencia de los siguientes requisitos:

«a) La acreditación de un *tertium comparationis*, puesto que el juicio de igualdad sólo puede realizarse sobre la comparación entre la Sentencia impugnada y las precedentes resoluciones del mismo órgano judicial dictadas en casos sustancialmente iguales pero resueltos de forma contradictoria.

b) La identidad de órgano judicial, entendiéndose por tal, no sólo la identidad de Sala, sino también la de la Sección, al considerarse cada una de éstas como órgano jurisdiccional con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación de la Ley. Esta exigencia permite valorar si la divergencia de criterio expresada por el juzgador es fruto de la libertad de apreciación del órgano jurisdiccional en el ejercicio de su función juzgadora ( art. 117.3 CE ) y consecuencia de una diferente apreciación jurídica de los supuestos sometidos a su decisión, o, por el contrario, un cambio de valoración del caso puramente arbitrario, carente de fundamentación suficiente y razonable.

c) La existencia de alteridad en los supuestos contrastados, es decir, de "la referencia a otro" exigible en todo alegato de discriminación en aplicación de la Ley, excluyente de la comparación consigo mismo.

d) Finalmente la ausencia de toda motivación que justifique en términos generalizables el cambio de criterio, bien lo sea para separarse de una línea doctrinal previa y consolidada, bien lo sea con quiebra de un antecedente inmediato en el tiempo y exactamente igual desde la perspectiva jurídica con la que se enjuició. Como también está dicho en esa misma doctrina, la razón de esta exigencia estriba en que el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, en conexión con el principio de interdicción de la arbitrariedad ( art. 9.3 CE ), obliga a que un mismo órgano jurisdiccional no pueda cambiar caprichosamente el sentido de sus decisiones adoptadas con anterioridad en casos sustancialmente iguales sin una argumentación razonada de dicha separación que justifique que la solución dada al caso responde a una interpretación abstracta y general de la norma aplicable y no a una respuesta *ad personam*, singularizada. Lo que negativamente significa que no podrá apreciarse la lesión de este derecho fundamental cuando el cambio de criterio responda a una vocación de generalidad, ya sea porque en la resolución se explicitan las razones que lo motivan o



porque así se deduzca de otros elementos de juicio externos, como pueden ser significativamente posteriores pronunciamientos coincidentes con la línea abierta en la Sentencia impugnada, que permitan apreciar dicho cambio como solución genérica aplicable en casos futuros y no como fruto de un mero voluntarismo selectivo frente a casos anteriores resueltos de modo diverso».

La mudanza de criterio de la Sala de instancia respecto de resoluciones judiciales precedentes aparece motivada en el fundamento jurídico segundo de la sentencia aquí recurrida. Dicho fundamento reproduce, para empezar, la glosa que, en sentencia de 17 de septiembre de 2003 [no consta número de recurso y fundamento], había hecho de lo dicho por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de 25 de junio de 1998 (apelación 3027/92 , FJ 4º), concluyendo que no fijamos un principio absoluto en esta materia, aunque parece que nos inclinamos por el principio de unicidad. Expone, a continuación, que otra es la posición de la jurisprudencia mayoritaria, transcribiendo pasajes de una sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de marzo de 2007 [no refiere número de recurso] y de otra del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 11 de mayo de 2005 (recurso 392/2004 ). Extracta, a renglón seguido, un fragmento de una resolución emitida por el Tribunal Económico- Administrativo Central el 25 de julio de 2007 [tampoco menciona número de reclamación]. Con tal base sostiene que, para el caso enjuiciado, es más ajustada esta última doctrina, dado que hablamos de Administraciones tributarias distintas (Estado y Comunidad Autónoma) y de impuestos diferentes (impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados), derivando de ahí que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria no está vinculada por la previa valoración hecha por los técnicos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Xunta de Galicia.

Empezando por el final, esta Sala dijo, textualmente, en la misma sentencia de 25 de junio de 1998 (apelación 3027/92 ) que «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 [...]*» (FJ 4º, penúltimo y último párrafo). No estorba recordar, además, que en aquel caso examinamos si la base imponible comprobada en el impuesto sobre actos jurídicos documentados debía ser o no la misma que la declarada en el impuesto sobre el valor añadido.

A la vista de ello no podían los jueces *a quo* cambiar el criterio sostenido en sus resoluciones previas, arguyendo para fundarlo que en el caso enjuiciado se trataba de dos Administraciones tributarias distintas, Estado y Comunidad Autónoma, y de dos tributos diferentes, impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, porque este último era entonces y sigue siendo ahora un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común, que gestionan por delegación del Estado, y menos aún podían hacerlo en relación con expedientes de comprobación de valores, en cuyo desarrollo las Comunidades Autónomas venían y vienen compelidas a utilizar los mismos criterios del Estado [ artículos 14.Uno y 15.Uno.a) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre , de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (BOE de 31 de diciembre); artículos 46.1 y 47.1.a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre , por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE de 31 de diciembre); y artículos 54.1 y 55.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre , por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE de 19 de diciembre)].

Corroborar la inexistente motivación del cambio de criterio la circunstancia de que pretenda sustentarse en la «posición de la jurisprudencia mayoritaria», identificando jurisprudencia [«doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo» ( artículo 1.6 del Código Civil )] con pronunciamientos judiciales y aludiendo además a resoluciones del Tribunal Económico- Administrativo Central, que no dejan de ser decisiones administrativas.

Como proclama el Tribunal Constitucional, la exigencia constitucional de motivación de las resoluciones judiciales no puede entenderse cumplida con cualquier fundamentación, ya que el artículo 24.1 de la Constitución española garantiza la obtención de una resolución judicial fundada en derecho, por lo que si la aplicación judicial de legalidad resulta arbitraria, manifiestamente irrazonable o patentemente errónea, se está ante una mera apariencia de aplicación de la legalidad. Aunque en puridad no es lo mismo ausencia de motivación y razonamiento, que motivación y razonamiento que por su grado de arbitrariedad o irrazonabilidad deban tenerse por inexistentes, se incurriría en un exceso de formalismo si se admitiera como motivadas y





razonadas decisiones que, a primera vista, sin necesidad de un mayor esfuerzo intelectual y argumental, se comprueba que parten de premisas inexistentes o patentemente erróneas, o siguen un desarrollo argumental que incurre en quiebras lógicas de tal magnitud que las conclusiones alcanzadas no pueden considerarse basadas en ninguna de las razones aducidas [véase, por todas, la sentencia de ese Alto Tribunal 91/2004, de 19 de mayo, FJ 8º].

Lo expuesto determina que debemos acoger los motivos segundo y tercero del presente recurso, casando y anulando la sentencia de instancia respecto de lo que razona y concluye en su fundamento jurídico segundo, deviniendo así innecesario el examen del cuarto motivo de casación, porque su contenido está relacionado con la cuestión de fondo que se ventila en los dos motivos que estimamos.

**CUARTO** .- En aplicación de lo dispuesto en la letra d) del artículo 95.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción contencioso-administrativa, nos cumple resolver el debate de instancia en los términos en los que se suscitó entre las partes.

El Sr. Eladio sostuvo en su demanda la vinculación de la Administración tributaria del Estado al valor comprobado por la Administración tributaria autonómica, razonándolo, resumidamente expuesto, como sigue: **(i)** esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, respecto de la estanqueidad o unicidad de valoraciones en materia tributaria, manifestó en la sentencia de 25 de junio de 1998 -tantas veces citada- que «constituye un 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 mantener un valor distinto en el otro tributo»; **(ii)** precisamente por eso el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en sentencia de 17 de septiembre de 2003 resolvió sobre la unidad de valoración a los efectos del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos y el impuesto sobre la renta de las personas físicas; **(iii)** es idéntico el concepto técnico fiscal de valor para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y para el impuesto sobre la renta de las personas físicas; y **(iv)** no es óbice para aplicar el mismo valor el que se trate de dos Administraciones distintas, porque dicho inconveniente puede superarse sin dificultades graves, al estar constituida la base imponible del último impuesto citado por el valor real del bien transmitido [ artículo 10 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre)], puesto que, salvando diversos ajustes como el diferente sujeto pasivo, el valor de los bienes es sustancialmente el mismo.

Sobre este particular no se pronuncia específicamente el abogado del Estado en su contestación a la demanda.

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.

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. Eladio 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.

**QUINTO** .- En el ejercicio aquí concernido, 1994, el artículo 8 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (BOE de 7 de junio), establecía que «[l]a valoración de las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, se realizará por su valor normal en el mercado, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ». Y el artículo 16.3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (BOE de 30 de diciembre), preceptuaba



que «cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los *precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes* ».

Por su parte, el artículo 30.1 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados disponía que «[e]n las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa». Y el artículo 46.1 del mismo texto refundido permitía a la Administración tributaria comprobar «el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado».

Habiéndose documentado en la escritura pública notarial extendida el 15 de junio de 1994 la compraventa por FAPRAPE, S.L., de los semisótanos de que era propietario el Sr. Eladio , sitos en dos edificios, uno construido y otro en construcción, ubicados en la calle DIRECCION000 de A Coruña, no hay una definición más acertada de lo que debe entenderse, a tal efecto, como valor real de dichos inmuebles que la de «precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes», de donde se obtiene que el valor que por metro cuadrado otorgó a esos inmuebles la Delegación de la Coruña de la Consejería de Economía y Hacienda de la Xunta de Galicia, 48.620 pesetas (292,21 euros), debió utilizarse también por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la hora de valorar esa operación vinculada entre el Sr. Eladio y FRAPAPE, S.L.

Debemos, por consiguiente, estimar en parte el recurso contencioso-administrativo en el recurso 16457/08 (antes 7952/06 de la Sección 3ª), declarando la disconformidad a derecho de la resolución dictada el 26 de enero de 2006 por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia, así como de la liquidación tributaria de la que traía causa, ordenando la práctica de una nueva liquidación conforme con lo expresado en este fundamento de derecho.

**SEXTO** .- El éxito, aun parcial, del recurso de casación determina, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley 29/1998 , que no proceda hacer un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en su tramitación, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

## FALLAMOS

Acogemos en parte el recurso de casación 224/09, interpuesto por don Eladio contra la sentencia dictada el 12 de noviembre de 2008 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso 16457/08 (antes 7952/06 de la Sección 3ª), que casamos y anulamos exclusivamente en cuanto atañe a los razonamientos y la conclusión contenidos en su fundamento jurídico segundo.

En su lugar:

**1º)** Estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo deducido por don Eladio frente a la resolución dictada el 26 de enero de 2006 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, resolución que anulamos, así como la liquidación tributaria de la que traía causa, por ser ambas disconformes a derecho.

**2º)** Ordenamos la práctica de una nueva liquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas de ejercicio 1994, conforme con la conclusión sentada en el fundamento de derecho quinto de esta sentencia.

**3º)** No hacemos expresa condena sobre las costas causadas, tanto en la instancia como en casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.