



Roj: **STS 6147/2013 - ECLI:ES:TS:2013:6147**

Id Cendoj: **28079130022013101057**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/12/2013**

Nº de Recurso: **5712/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 15-09-2011, STS 6147/2013**

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de Diciembre de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Magistrados relacionados al margen, el presente recurso de casación núm. 5712/2011, promovido por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la Sentencia dictada el 15 de septiembre de 2011 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 379/2008, formulado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de septiembre de 2008, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de 12 de marzo de 2007 del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativo al Impuesto sobre Sociedades, período 2002, por una cuantía de 599.991,87 euros.

Ha comparecido como parte recurrida la mercantil **AZVI S.A.**, representado por la Procuradora de los Tribunales Dña. Blanca Rueda Quintero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Como antecedente de hecho necesario debe destacarse que, con fecha 15 de julio de 2002, la sociedad AZVI S.A. transmitió un edificio de oficinas situado en Sevilla a la entidad "Grupo de Empresas AZVI, S.L." (vinculada con la recurrida), por un importe de 5.376.556,88 euros. Por entender el actuario que tal importe no reflejaba realmente el valor normal de mercado del inmueble transmitido, propuso con fecha 5 de abril de 2006 la iniciación de expediente de valoración de mercado de la precitada enajenación.

Iniciado tal procedimiento, con amparo en el artículo 16 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS), el mismo concluyó mediante acuerdo de 12 de marzo de 2007, por el que el Inspector Jefe de la Oficina Técnica determinó como valor de mercado de aquella operación la suma de 6.847.099,98 euros, a tenor del informe pericial efectuado en el expediente, lo que condujo al correspondiente incremento de la base imponible declarada por el contribuyente en su liquidación del Impuesto sobre Sociedades relativo al ejercicio 2002, y el establecimiento de una deuda a ingresar por dicho tributo de 599.881,87 euros, comprensiva de cuota e intereses de demora.

Disconforme con dicha liquidación, AZVA S.A. interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAC (RG 1510-07), alegando como primer motivo de impugnación la, a su juicio, indebida determinación de la renta gravable, alegando al respecto que la Administración Tributaria Estatal -en aplicación del principio de unicidad- debió respetar la valoración del bien transmitido que había sido efectuada -mediante acuerdo firme de 16 de



marzo de 2006- por la Administración Autonómica de Andalucía a efectos del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

La decisión del TEAC de 11 de septiembre de 2008 denegó tal pretensión, por entender que debía prevalecer en el caso el principio de estanqueidad sobre el de unicidad, invocando al respecto la doctrina jurisprudencial contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 1999 y el criterio seguido por el propio Tribunal Económico Administrativo Central en anteriores resoluciones.

SEGUNDO.- Interpuesto por AZVA S.A. el recurso contencioso-administrativo núm. 379/2008, se alegó en la demanda como la cuestión litigiosa se reduce a determinar si ha de reputarse o no ajustada a Derecho la valoración del inmueble enajenado por la actora a la sociedad vinculada, respecto de la cual discutió la sociedad demandante la potestad misma de efectuar la valoración cuando ya existía otra anterior, establecida en el caso por la Administración autonómica andaluza a efectos de otro impuesto (el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados).

Para la Sala de instancia se planteaba, por tanto, « *la cuestión polémica del principio de estanqueidad tributaria y su alcance, esto es, si la autonomía de cada tributo, en cuanto a su régimen jurídico, es de tal amplitud que impide que los actos de valoración, entre otros, llevados a cabo para determinar la deuda tributaria en uno de ellos, están naturalmente impedidos de traslación a otra figura impositiva o si, por el contrario, debe prevalecer el principio de unidad o unicidad* » (FD Segundo).

En fecha 15 de septiembre de 2011, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó Sentencia, cuyo fallo dispuso:

« *Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad AZVI, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de septiembre de 2008 por la que se estima parcialmente la reclamación interpuesta por la sociedad citada frente al Acuerdo de liquidación dictado el 12 de marzo de 2007 por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria relativo al impuesto sobre sociedades, período 2002, cuantía 599.991,87 euros, debemos declarar y declaramos las expresadas resoluciones disconformes con el Ordenamiento Jurídico, anulándolas, debiendo la Administración estatal estar a la comprobación de la enajenación litigiosa efectuada por el órgano competente de la Junta de Andalucía y sin hacer expresa imposición de las costas procesales causadas en el recurso*».

La Sala de instancia afronta con prevención la cuestión litigiosa, indicando que:

« *Esta Sala ya se ha pronunciado con reiteración en el sentido de que tanto uno como otro principio no rigen de modo absoluto en nuestro sistema tributario, entre otras razones poderosas porque, interpretados de forma maximalista, abocarían a situaciones verdaderamente imposibles, ya que uno y otro, bajo esa premisa extrema, serían antagónicos y, por ende, inconciliables entre sí.*

De la abundante jurisprudencia sobre esta cuestión (plasmada, entre otras, en las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de abril de 1997 , 25 de junio de 1998 ó 30 de marzo de 1999) cabe deducir los siguientes principios:

a) *Que la contraposición entre ambos principios (estanqueidad y unicidad) está hoy día superada por la doctrina y en especial por la jurisprudencia.*

b) *Que no puede entenderse de manera absoluta que cada tributo tenga su propio hecho imponible, la propia valoración de éste y su propio procedimiento de determinación de la base imponible, sin interconexión alguna dentro del sistema tributario.*

c) *Que asumir sin matización alguna el llamado principio de estanqueidad supondría negar la propia existencia de un sistema tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocer la personalidad jurídica única de la Administración, ignorar los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podría 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 e igualdad.*

d) *Que 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.*

e) *Que 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.

f) 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.

g) 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 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.

h) Que, en definitiva, cada caso debe analizarse teniendo presente las similitudes y las diferencias que existen entre los tributos en liza» (FD Segundo) .

Realizada la exposición anterior, la Sentencia impugnada se decanta por la solución siguiente:

«Presupuesto lo anterior, la solución a la cuestión controvertida exige tener en cuenta las peculiaridades del caso concreto, para lo cual la Sala entiende que ha de partirse de cuál sea la base imponible de los tributos que nos ocupan. Así, dicha magnitud está constituida -en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados- "por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituye o ceda" (artículo 10 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de tal impuesto), mientras que en el impuesto sobre sociedades la base imponible no es otra que "el valor normal de mercado" (artículo 16 de la Ley de dicho tributo).

No parece necesario extenderse en exceso sobre la plena coincidencia entre las magnitudes gravadas por ambos tributos, pues es llano que "valor real del bien transmitido" y "valor normal de mercado" constituyen magnitudes equivalentes. Como dice la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1998 (fundamento de derecho séptimo) "cuando existe un mercado perfecto (libre y transparente) de venta de un determinado bien o producto, el valor comprobado no puede estar dissociado, ni diferir del precio de mercado, pues en caso contrario el valor real verdadero se convertiría en una entelequia arbitraria".

A ello debe añadirse que la circunstancia de que la operación de venta del edificio de oficinas que nos ocupa se haya producido entre sociedades vinculadas en nada afecta a la conclusión más arriba expuesta: precisamente lo que pretende el precepto aplicado por la Administración Tributaria (el artículo 16 de la ley del impuesto sobre sociedades) es determinar el auténtico valor de mercado de tal operación, entendido -en los términos expuestos- como verdadero "valor real" de la enajenación.

Si ello es así, forzoso será convenir que tanto la Administración autonómica andaluza (en el acto de comprobación del valor de la enajenación a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados efectuado por acuerdo del órgano competente de 16 de marzo de 2006) como la Oficina Técnica de la Agencia Tributaria (en el acto administrativo de determinación del valor normal de mercado de tal operación de fecha 21 de julio de 2006) han valorado la repetida enajenación desde idéntica perspectiva y coincidente presupuesto: el de su valor real de mercado, a lo que debe añadirse -como cuestión en modo alguno superflua- que ambas decisiones se han producido en momentos extraordinariamente próximos (con apenas cuatro meses de diferencia).

Por otro lado, y en relación con lo anterior, llama la atención la absoluta parquedad del TEAC al abordar, en la resolución impugnada, el motivo de impugnación aducido por la sociedad demandante. Se limita en efecto el órgano administrativo de revisión a reproducir parcialmente una sentencia del Tribunal Supremo en la que solo se afirma la "relatividad" de los principios en liza (unidad y estanqueidad) y a citar determinadas resoluciones del propio TEAC en las que -según se afirma- se ha declarado la "prevalencia del principio de estanqueidad sobre el de unicidad". Nada se dice, empero, sobre las razones que han conducido a la Administración estatal a apartarse de la valoración efectuada por la Administración autonómica; ni siquiera se contiene una crítica al acto administrativo de comprobación efectuado por la Junta de Andalucía, respecto del que el acto administrativo de liquidación solo señala, apodícticamente, que la valoración de la Junta de Andalucía "no trata de fijar un valor normal de mercado a la fecha de la transmisión del inmueble" (sin justificar tal apreciación) y que "no hay razón para que no se acepte una valoración distinta a efectos del impuesto sobre sociedades que la que, en su día, fue realizada en relación con el de transmisiones patrimoniales" (sin motivar tampoco, ni concretar, las "razones" que conducen, positivamente, a apartarse de dicha comprobación autonómica).



En definitiva, la Sala entiende que la circunstancia de que ambas valoraciones vayan referidas a distintos tributos y hayan sido efectuadas por Administraciones territoriales distintas no permite, por sí sola, rechazar la comprobación previamente efectuada, dada la proximidad de las dos valoraciones, la identidad del objeto de comprobación en las mismas, la absoluta falta de crítica - por los actos recurridos- del acto previo del órgano competente de la Junta de Andalucía y la total ausencia de motivación de la decisión de apartarse de sus conclusiones» (FD Tercero).

TERCERO.- Contra la Sentencia de la Audiencia Nacional, la Administración General del Estado preparó recurso de casación el 4 de octubre de 2011 y formalizó su interposición por escrito de 29 de diciembre de 2011, en el que, al amparo del art. 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), formula tres motivos de casación.

El **primer motivo de casación** se plantea por infracción de lo dispuesto en el artículo 16.1 en relación con el artículo 16.3 de la Ley 43/1995 y con el artículo 9.1.b de la Ley 230/1963, pues la Sentencia impugnada prescinde del artículo 16 de la Ley 43/1995 y fija la valoración del bien transmitido por mera aplicación del valor fijado en el IAJD a la escritura de transmisión por la Junta de Andalucía.

El **segundo motivo de casación** se formula por infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, que admite la estanqueidad de los tributos y rechaza la unicidad, y que resulta de las sentencias de 30 de Marzo de 1999, cas. 5213/1994, y 19 de Enero de 2001, cas. 5989/1995.

El **tercer motivo de casación** se realiza por infracción del artículo 137 de la Constitución, y en los artículos 2.1 y 3.4 de la Ley 30/1992 en cuanto lo aplican a nivel legal. Tales preceptos establecen la personalidad jurídica propia y distinta de cada una de las Administraciones Públicas coexistentes en el Estado, y la autonomía de cada una de ellas.

En consecuencia la Administración del Estado no puede estar vinculada por lo que realice la Administración de la Junta de Andalucía, pues lo contrario supone limitar la autonomía de aquélla.

En el caso de autos concurre además el hecho de que la valoración efectuada por la Junta de Andalucía a efectos del IAJD no es impugnabile por la Administración del Estado, que ni siquiera recibe notificación de la misma, lo cual la dejaría en una situación de indefensión ya que se le aplicaría vinculadamente un acto dictado en un procedimiento en el que no ha sido parte y que no se le ha notificado. La Administración del Estado quedaría inerte ante dicho acto, aunque lo considerase incorrecto. Esto, obviamente, sólo en el caso de que se entienda que la valoración efectuada por una Comunidad Autónoma vincula a la Administración del Estado, ya que en caso contrario sí se respetarían los principios de personalidad propia, independencia y autonomía.

El Abogado del Estado solicita que en su día se dicte sentencia estimándolo, casando la sentencia recurrida, y entrando a conocer y a pronunciarse sobre las cuestiones planteadas en la instancia, e imponiendo las costas al recurrido si se opusiese.

CUARTO.- La representación procesal de AZVI S.A. se opuso al recurso mediante escrito de fecha 3 de mayo de 2012, en el que solicita su desestimación por las propias consideraciones de la Sentencia de instancia, que, en su opinión, no han sido desvirtuadas por la Administración recurrente.

QUINTO. - Señalada para votación y fallo la audiencia del día 4 de Diciembre de 2013, se celebró la referida actuación en la fecha acordada.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpone por la Administración General del Estado contra la Sentencia de 15 de septiembre de 2011 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad AZVI, S.A frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de septiembre de 2008, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de 12 de marzo de 2007 del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativo al Impuesto sobre Sociedades, período 2002, por una cuantía de 599.991,87 euros.

La Sala de instancia acoge la tesis de la unidad fiscal en el supuesto analizado, argumentando que:

«En definitiva, la Sala entiende que la circunstancia de que ambas valoraciones vayan referidas a distintos tributos y hayan sido efectuadas por Administraciones territoriales distintas no permite, por sí sola, rechazar la comprobación previamente efectuada, dada la proximidad de las dos valoraciones, la identidad del objeto de

comprobación en las mismas, la absoluta falta de crítica - por los actos recurridos- del acto previo del órgano competente de la Junta de Andalucía y la total ausencia de motivación de la decisión de apartarse de sus conclusiones».

SEGUNDO.- Frente a la Sentencia de la Audiencia Nacional, el Abogado del Estado formuló tres motivos de casación, como se expone en los antecedentes.

El **primer motivo de casación** se plantea por infracción de lo dispuesto en el artículo 16.1 en relación con el artículo 16.3 de la Ley 43/1995 y con el artículo 9.1.b de la Ley 230/1963, pues la Sentencia impugnada prescinde del artículo 16 de la Ley 43/1995 y fija la valoración del bien transmitido por mera aplicación del valor fijado en el IAJD a la escritura de transmisión por la Junta de Andalucía.

A juicio de la representación estatal El citado artículo 9.1.b de la Ley 230/1963 señala que cada tributo se rige por sus normas, y el artículo 16 de la Ley 43/1995, aplicable en el ejercicio 2002, en su párrafo tercero que los mecanismos de valoración de las operaciones realizadas entre entidades vinculadas, cual era el caso de autos.

Al prescindir por completo de tales reglas de valoración el precepto ha sido infringido por mera inaplicación. A un supuesto de hecho que se englobaba en el artículo 16.1 de la Ley 43/1995, y al que le era aplicable tal Ley por exigencia no sólo del propio precepto sino también de lo dispuesto por el artículo 9.1.b de la Ley 230/1963, la sentencia lo ha subsumido en otra normativa, esto es en las reglas de valoración de la normativa del IPTyAJD, que son las aplicadas por la Junta de Andalucía a su valoración, al trasladar esta valoración sin más al impuesto sobre sociedades. Bastando además la mera comparación entre los artículos 16.3 de la Ley 43/1995 y el artículo 46.1 y 2 del R.D. Legislativo 1/1993, con su remisión al artículo 52 de la Ley 230/1963, para observar que dichas reglas no son idénticas y puede generar distintas valoraciones, cuestión ésta que se examina en el siguiente motivo de casación.

Pero además el razonamiento de la sentencia conduce a una derogación de hecho del régimen de entidades vinculadas en todos aquellos casos en los que la operación efectuada con vinculación suponga el devengo del ITPyAJD (en cualquiera de sus tres modalidades) o del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.

El **segundo motivo de casación** se formula por infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, que admite la estanqueidad de los tributos y rechaza la unicidad.

La Administración recurrente cita en apoyo de su tesis las Sentencias de 30 de marzo 1999, recurso de casación nº 5213/1994, y la de 19 enero 2001, recurso de casación nº 5989/1995, recalcando que los supuestos en los que se admitió la vinculación de la valoración posterior a efectos de un tributo por la valoración previa efectuada a efectos de otro tributo descansaron en la afirmación de que la Administración del Estado tiene personalidad jurídica única y está vinculada a sus propios actos por lo que posteriormente no puede ir contra los ya realizados, argumento que no descansa en la identidad de las normas reguladoras de las bases imponibles o de las valoraciones a efectuar, sino en el principio de unidad de personalidad y respecto a la buena fe, lo cual podía ser argumentado cuando la oficina liquidadora formaba parte siempre de la Administración del Estado pero no cuando dejó de ocurrir tal situación.

Se dice que la sentencia impugnada, en su fundamento de derecho tercero que es donde se ubica la fundamentación, no se adecua a la jurisprudencia señalada y se añade que la comparación que hace la sentencia impugnada entre el "valor normal de mercado" y el "valor real del bien transmitido" resulta incorrecta, pues debió hacerla con "el valor declarado" en la escritura de venta; el "valor normal de mercado" del bien transmitido no guarda relación con el "valor declarado" de dicho bien, máxime cuando este se fija atendiendo a coeficientes predeterminados en relación con el valor catastral fijados por la Comunidad Autónoma; sino que al contrario la normativa sobre vinculación existe precisamente porque la Ley ha considerado que no existe concordancia entre ambos; y tampoco existe relación entre las reglas legales establecidas para valorar las operaciones vinculadas con las establecidas para valorar el valor declarado en el IAJD; por lo que no resulta correcta la afirmación que efectúa la sentencia en el sentido de equiparar ambas bases imponibles, sino que con ello contradice la jurisprudencia antes señalada que admite la estanqueidad salvo que de la comparación se advierta una real similitud, que en el caso de autos no existe.

El **tercer motivo de casación** se realiza por infracción del artículo 137 de la Constitución, y en los artículos 2.1 y 3.4 de la Ley 30/1992 en cuanto lo aplican a nivel legal. Tales preceptos establecen la personalidad jurídica propia y distinta de cada una de las Administraciones Públicas coexistentes en el Estado, y la autonomía de cada una de ellas.

TERCERO.- Por su parte, la recurrida AZVI S.A. se opuso al recurso de casación solicitando su desestimación.



Se alega en primer lugar que la sentencia recurrida no rechaza la valoración a precios de mercado de la operación realizada por mi representada y, por tanto, no declara inaplicable el artículo 16 de la Ley 43/1.995 , sino simplemente se limita a considerar como tal (valor de mercado) el determinado previamente por la Comunidad Autónoma de Andalucía a efectos del ITPAJD (AH)) que también se devengó en la operación vinculada realizada, valor éste que fue determinado por dicha Administración Autonómica utilizando el medio de comprobación de valores previsto en el artículo 52.1.d) de la Ley 230/1963 , General Tributaria (dictamen de perito de la Administración.), el cual también resulta aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en la valoración a precios de mercado de las operaciones vinculadas

En segundo lugar, la Jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la cuestión objeto de este recurso no es en el momento actual la señalada en el recurso de casación, a la vista de la evolución habida en la misma.

Se dice que, con el advenimiento de la Constitución española, nacimiento del Estado autonómico y pluralidad de personificación de las Administraciones Públicas, el principio de Unicidad de la Administración Pública (la Administración no puede ir en contra de sus propios actos) en el que se basó la última línea jurisprudencia', dejó paso al principio de "unidad en materia tributaria", como contrapunto al principio de estanqueidad tributaria, relativizándose ambos principios, ninguno de los cuales, apriorísticamente, habrían de regir de un modo absoluto, y cuya prevalencia habría de determinarse en cada caso concreto a la vista de las circunstancias concurrentes, de las similitudes y diferencias de los tributos *en liza*. Exponente de esta línea jurisprudencial, que a juicio de esta representación rige en la actualidad, es la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1.998 (recurso de apelación nº 3027/92), de cuya doctrina se hacen eco otras sentencias posteriores (STS de 3 de junio de 2.010 , TS de 3 de mayo de 2010 , entre otras más) y la propia sentencia objeto de este recurso, en su Fundamento de Derecho Segundo.

Pues bien, la sentencia recurrida no hace sino aplicar esta última doctrina, analizando las particularidades concretas del caso enjuiciado, proclamando, a la vista de dicho análisis, la vinculación en el Impuesto sobre Sociedades de mi representada de la valoración administrativa realizada por la Junta de Andalucía a efectos del gravamen de AJD devengado en la operación vinculada realizada.

En tercer lugar, se invoca la sentencia del Tribunal Supremo de de 25 de junio de 1.998 , cuya doctrina, a juicio de esa representación, está hoy vigente, y para quien el principio de Unidad de la Administración Pública, que en unos primeros momentos fue invocado como contrapunto al principio de estanqueidad tributaria, y que puede ser sustituido por el de "unidad en materia tributaria", puede, incluso en el actual Estado autonómico, mantener su vigencia tratándose de tributos estatales, como lo son el Impuesto sobre Sociedades y el ITPAJD, por más que éste último haya sido cedido en su recaudación y gestión a las Comunidades Autónomas, al actuar éstas por delegación del Estado, tal como se infiere del artículo 46.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre .

El carácter estatal de dichos tributos, integrados en un "sistema", obliga a dicha vinculación, si quiera sea en términos relativos tal como señala la STS de 25 de junio de 1.998 , vinculación que, en su caso, sí podría cuestionarse respecto de tributos "propios" de las Comunidades Autónomas. Desconocer la vinculación de las distintas Administraciones Públicas en los actos de exacción de tributos estatales, por la simple autoría de los mismos, iría en contra del propio sistema tributario estatal, constituido por tributos, en muchos casos interconectados entre si, con independencia de si se hallan gestionados por la Administración del Estado o por las Comunidades Autónomas.

CUARTO.- Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, procederá entrar a valorar de forma unitaria los tres motivos planteados al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA , pues la cuestión a dilucidar viene sintetizada en la aplicación del criterio de la estanquidad o unidad fiscal, respecto a la valoración de un inmueble transmitido entre sociedades vinculadas, debiendo determinar la doctrina correcta en este concreto supuesto y la jurisprudencia de referencia que resulta aplicable, con el soporte normativo correspondiente, lo que abarca las tres cuestiones planteadas por el Abogado del Estado, a resolver de forma unitaria.

Para comenzar, debemos recordar que el principio de estanqueidad fue elaborado por la jurisprudencia, por primera vez, en la sentencia de 23 de Noviembre de 1978 , ante lo que disponía el art. 9.1 b) de la antigua Ley General Tributaria , " los tributos cualquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán (...) b) Por las leyes propias de cada tributo", aunque aparece justificado con anterioridad, en las sentencias de esta Sala de 5 de Octubre , 28 de Octubre y 20 de Noviembre de 1971 , por los distintos compartimentos tributarios.

La sentencia de 23 de Noviembre de 1978 da prevalencia al principio de estanqueidad sobre el de unicidad de la Administración, a que se refería el art. 1 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado , de 26 de Julio de 1957, por prevalecer la Ley General Tributaria, por su carácter especial, y por ser posterior a la de Régimen Jurídico de la Administración del Estado.



Esta doctrina se mantiene en las posteriores sentencias de 21 de Mayo y 11 de Diciembre de 1979 y 30 de Enero y 5 de Marzo de 1980 .

Sin embargo, un cambio de doctrina se produce después de la Constitución, en las sentencias de 26 de Octubre de 1984 , 23 de Abril de 1985 y 3 de Marzo de 1986 , en cuanto se declara, en el marco de las comprobaciones de valor, que si la Administración había aceptado una valoración en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales no puede desconocerla y pretender practicar otra distinta a efectos de otros impuestos directos con ocasión de la misma enajenación de los bienes.

Resulta trascendental en la evolución jurisprudencial la sentencia de 25 de Junio de 1998, en la que la Sala , respecto de la estanqueidad o unicidad de valoraciones en materia tributaria, admite la relatividad del principio de unidad y, por tanto, la posibilidad de valoraciones distintas.

En esta sentencia sienta la siguiente doctrina:

" La contraposición entre el principio de estanqueidad y el de unidad de las valoraciones está hoy día superada por la doctrina y en especial por la Jurisprudencia.

El principio de estanqueidad surgió de una interpretación literal del artículo 9º, 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. Miguel de Zabala, D. Martín de Loynaz, D. Cenon de Somodevilla, 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 Unica 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."

Ha de significarse que en esta sentencia, al examinar el caso concreto, que se refería a la vinculación a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados del valor declarado por IVA, sin existencia de comprobación por la Administración del Estado, el Tribunal declaró que la Administración Autonómica podía comprobar el valor de la finca transmitida.

Ante esta nueva doctrina, resulta engañosa la mención indiscriminada de Sentencias de esta Sala si ello no va unido al estudio de los supuestos analizados.

La evolución relativizadora de los principios de estanquidad fiscal y unidad de la Administración ha llevado a una numerosa jurisprudencia sobre esta cuestión, en la que se puede llegar a soluciones dispares si no se estudia con rigor la concreta situación litigiosa. En esa jurisprudencia merecen destacar las Sentencias de 30 de marzo de 1999 (rec. cas. núm. 5213/1994), 19 de Enero de 2001 (rec. cas. núm. 5989/1995), 3 de mayo de 2010 (rec. cas. num. 1083/2005) y 3 de Junio de 2010 (rec. cas. 2268/2005), que de forma pertinente aplicó el principio de estanquidad por carecer de similitud valorativa los impuestos afectados.

Así, la sentencia de 30 de Marzo de 1999 no aborda la valoración de inmuebles, al centrarse la discusión en la consideración a efectos del Impuesto sobre Sociedades como gasto o como mayor valor de un inmovilizado de unos intereses implícitos en la financiación para la adquisición de unos bienes.

Por su parte, la sentencia de 19 de Enero de 2001 se refiere al calculo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, que no se basa en valores de mercado, sino en valores catastrales del suelo y en el periodo de permanencia de los bienes en el patrimonio personal.

También en la sentencia de 3 de Mayo de 2010 se confirmó la tesis de la Audiencia Nacional , que declaró la procedencia de comprobación en el Impuesto sobre Sociedades no aceptando la valoración del Impuesto sobre el Valor Añadido, por entender que las normas del Impuesto sobre Sociedades disponen la valoración de los negocios entre entidades vinculadas, estableciendo criterios distintos de los previstos en la legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido, para apreciar las mismas operaciones, respondiendo esta disparidad a la finalidad diversa de ambos tributos

Concretamente, declaró lo siguiente:

"Así, el artículo 16.3 de la Ley 61/1978 quiere que la operación entre entidades vinculadas se valore a efectos del impuesto sobre sociedades conforme a los precios que hubieran sido pactados en condiciones normales de mercado entre personas independientes. Por su parte, en el impuesto sobre el valor añadido, la Ley 37/1992 dispone que la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al tributo (artículo 78.Uno). Ahora bien, en este último impuesto, tratándose de entregas de bienes entre personas vinculadas en los que el precio pactado sea notoriamente menor al del mercado, la base imponible no puede ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas en los apartados tres y cuarto del mismo precepto. En lo que aquí interesa, el apartado tres, relativo a la determinación de la base imponible de la entregas de bienes en los supuestos de autoconsumo, dispone que se fijará atendiendo al precio señalado en la operación por la que se adquirieron los bienes objeto de autoconsumo (regla 1ª) y si hubiesen sido sometidos a procesos de elaboración o transformación, al coste de las cosas o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad (regla 2ª).

Como se ve, la regulación del impuesto sobre sociedades quiere que cada negocio entre entidades vinculadas se tase conforme a las reglas del mercado entre personas independientes, mientras que la relativa al impuesto sobre el valor añadido atiende al precio fijado en la operación para adquirir el bien cedido o, en su caso, al coste incurrido para la obtención de dichos bienes. Esta diferencia encuentra su justificación en la diversidad de los hechos imposables en uno y otro caso. En el primero se trata de gravar la renta de las personas jurídicas, de modo que hay que tasar las operaciones vinculadas conforme al mercado, para evitar que, a través de precios de conveniencia, el sujeto pasivo incremente pérdidas o disminuya ingresos (artículo 3, en relación con el 16.3, de la Ley 61/1978). Por el contrario, el mencionado impuesto indirecto, que recae sobre el consumo, somete a tributación las entregas de bienes y las prestaciones de servicios por el importe total de la contraprestación, cualquiera que, en el supuesto de realizarse entre personas vinculadas, fuera el que les hubiera correspondido si se hubiesen acordado entre sujetos independientes (artículo 4, en relación con el 78 y el 79, apartados Cinco y Tres, de la Ley 37/1992).

Así las cosas, no puede actuar la doctrina de los actos propios porque la Administración no estaba obligada a tasar la operación de igual forma para el impuesto sobre sociedades y para el que grava el valor añadido. En nuestra sentencia de 30 de noviembre de 2009 (casación 3582/03 , FJ 3º), hemos señalado que el principio de que nadie tampoco la Administración puede ir contra sus propios actos sólo opera si las normativas aplicables en ambos casos remiten a iguales parámetros de valoración, circunstancia que, como ha quedado dicho, no concurre en el presente supuesto."

A los mismos Impuestos se refiere la sentencia de 3 de Junio de 2010

Por el contrario, en la Sentencia de 18 de junio de 2012 (rec. cas. núm 224/2009), se acepta el principio de unicidad, tratándose de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En esta sentencia señalamos lo siguiente:

" 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. Gumersindo 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 Don. Gumersindo , sitos en dos edificios, uno construido y otro en construcción, ubicados en la calle Manuel Murguía 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 Conserjería 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 Don. Gumersindo y FRAPAPE, S.L."



QUINTO.- Sentado lo anterior, en el presente caso, debe respaldarse la ponderación del litigio que realiza la Sala de instancia, en supuestos como el que nos ocupa.

En efecto, en supuestos como el que nos ocupa, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, procede aplicar el principio de unidad o unicidad administrativa, pues no cabe duda que el Impuesto sobre Sociedades establece que « *[l]a Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas* » (art. 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), al igual que las previsiones del ITP y AJD, modalidad Actos jurídicos documentados, cuyo art. 46.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre establece que « *[l]a Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado* », lo que implica la formación de la base imponible de ambos tributos por un valor equivalente: el valor real o de mercado del bien transmitido.

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.

Por todo ello, procede confirmar el criterio manifestado por la sentencia impugnada, con desestimación de los motivos alegados por el Abogado del Estado.

SEXTO.- En atención a los razonamientos anteriormente relatados, procede declarar la desestimación del presente recurso de casación formulado por la Administración General del Estado, lo que determina la imposición de costas a dicho recurrente, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 139 de la LJCA .

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el art. 139.3 de dicho texto legal , señala 6.000 euros como cuantía máxima de las referidas costas.

Por lo expuesto, por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la Sentencia dictada el 15 de septiembre de 2011 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional , recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 379/2008, con expresa imposición de costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico** **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don Ángel Agualló Avilés, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma, **CERTIFICO** .