

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ061286

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 21 de diciembre de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2068/2014

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Estanqueidad tributaria. Unicidad de la Administración. *Recurso de casación para la unificación de doctrina.* Se declara correcta la doctrina que se contiene en las sentencias de contraste, que son hitos recientes de una larga evolución jurisprudencial de la que es exponente relevante la STS, de 25 de junio de 1998, recurso n.º 3027/1992 (NFJ006641). En palabras de la STS, de 9 de diciembre de 2013, recurso n.º 5712/2011 (NFJ053096), «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». Ello obliga a declarar que, para la determinación del incremento patrimonial a efectos del IRPF obtenido como consecuencia de la enajenación de los inmuebles de propiedad de los demandantes, se haya de tomar en consideración como valor de adquisición el asignado por la Comunidad de Madrid a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. [Vid., en el mismo sentido, SSTs, de 25 de septiembre de 2002, recurso n.º 7174/1997 (NFJ012638), de 18 de junio de 2012, recurso n.º 224/2009 (NFJ047849) y, de 9 de diciembre de 2013, recurso n.º 5712/2011 (NFJ053096) que se aportan de contraste].

PRECEPTOS:

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 33.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 96.1 y 98.

PONENTE:

Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiuno de Diciembre de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación para la unificación de doctrina 2068/14, interpuesto por don Jose Ángel , doña Beatriz y doña Camino , representados por el procurador don Rafael Silva López, contra la sentencia dictada el 16 de enero de 2014 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 5ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 810/11 , relativo a liquidaciones provisionales del impuesto sobre la

renta de las personas físicas del ejercicio 2004. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por doña Beatriz , doña Camino y don Jose Ángel contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid el 27 de mayo de 2011. Esta resolución administrativa de revisión declaró que no había lugar a las reclamaciones instadas por las citadas personas frente a las liquidaciones provisionales que les fueron giradas en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2004 e inadmitió la deducida por el tercero en relación con la sanción que se le impuso por el mismo tributo y periodo.

El debate en la instancia se ciñó a la determinación de la ganancia patrimonial obtenida por los hermanos Jose Ángel Beatriz Camino durante el ejercicio 2004 como consecuencia de la venta de determinados inmuebles de su propiedad, sitos en Madrid. En particular, se discutió sobre su valor de adquisición, razonándose por la Sala de instancia en los siguientes términos (FJ 5º):

«De acuerdo con el artículo 33.1 del TRLIRPF transcrito, en el caso de autos, el valor de adquisición, que se encuentra formado por el importe real por el que se hubiera efectuado la adquisición, al que se añade el coste de las inversiones, mejoras, gastos y tributos inherentes a la adquisición, es fijado por la Administración tomando el precio por el que los recurrentes y sus hermanos adquirieron los inmuebles y es correcto, sin que pueda aplicarse el valor que pretenden, porque no existe prueba de que los valores fijados tanto por el Colegio de Agentes de la Propiedad Inmobiliaria como por la Comunidad de Madrid para liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a 23 de octubre de 2000 fueran los efectivamente satisfechos por los demandantes y sus hermanos para adquirir tales elementos patrimoniales.

No es un problema de que no se tenga en cuenta el valor real de los inmuebles a determinada fecha ante la existencia de cargas que pesan sobre los inmuebles con vulneración de los principios de capacidad económica y de igualdad, sino que la ley obliga a que el valor de adquisición se integre por el importe real por el que se hubiera efectuado la adquisición más el coste de las inversiones, mejoras, gastos y tributos admitidos por la Ley y tampoco es un problema de vulneración de los principios de congruencia y unidad de valoración entre distintas Administraciones, ya que el valor de transmisión legalmente no tiene la misma composición sino que está formado por el importe real o efectivamente satisfecho por la enajenación, siempre que este no resulte inferior al valor de mercado, en cuyo caso, prevalece el último, menos los gastos y tributos satisfechos por el transmitente y para la fijación de dicho valor de transmisión en el supuesto de los recurrentes el órgano de gestión tomó la valoración comprobada por la Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por cierto respetando tales principios, al haberse declarado un valor como efectivamente satisfecho inferior al valor de mercado y no resulta infracción alguna de la jurisprudencia que se invoca ni de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2012 referida a otro supuesto distinto.

Solo tiene razón los recurrentes en que procede la adición al valor de adquisición del importe satisfecho en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales satisfecho por la adquisición de los inmuebles tanto de la CALLE000 número NUM000 y DIRECCION000 NUM001 , NUM002 y cuyo pago se acredita, con la consiguiente acogida parcial del presente recurso contencioso administrativo con anulación de las liquidaciones provisionales y sanción recurridas».

La parte dispositiva de la sentencia, pese a desestimar el recurso, reconoce el derecho de los recurrentes a que, para determinar la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de los inmuebles, al valor de adquisición se adicione el importe satisfecho en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Segundo.

Doña Beatriz , doña Camino y don Jose Ángel interpusieron recurso de casación para la unificación de doctrina, denunciando una interpretación incorrecta del artículo 33 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre

la Renta de las Personas Físicas , aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo), e infracción de la doctrina contenida en las sentencias que aportan como términos de contraste, dictadas por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo los días 25 de septiembre de 2002 (casación 7174/97 ; ES:TS:2002:6173), 18 de junio de 2012 (casación 224/09; ES:TS:2012:4224) y 9 de diciembre de 2013 (casación 5712/11; ES:TS :2013:6147).

Solicitan el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, «estime la doctrina mantenida en la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en el recurso 7174/97 alegada como contradictoria respecto de la estimación del primer y segundo suplico de la demanda al prevalecer la ganancia real; o subsidiariamente y de estimarse la doctrina mantenida en las sentencias del Tribunal Supremo en los recursos de casación 5712/11 y 224/09 como sentencias de contraste».

Tercero.

La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 25 de abril de de 2014, en el que interesó su desestimación.

Precisa que la sentencia impugnada se refiere a la ganancia patrimonial derivada de la venta de unas fincas urbanas, adquiridas en el año 2000 por un precio que figura en la escritura de compraventa, gravándose la diferencia entre el valor de compra y el de transmisión, en tanto que la primera sentencia de contraste, dictada el 25 de septiembre de 2002 , resuelve una ganancia patrimonial referida a la transmisión de valores bursátiles.

Respecto de las otras dos sentencias, expone que los recurrentes no fundamentan ni señalan la infracción en la que habría incurrido la sentencia discutida, invocando principios generales como el carácter no confiscatorio de los impuestos, el principio de sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica y el rechazo de una interpretación literal de los preceptos aplicados. Entiende que, debido a esta deficiente técnica procesal, el recurso debe ser inadmitido.

Considera que, por lo demás, la sentencia no ha incurrido en ninguna infracción legal, habiendo interpretado y aplicado correctamente los artículos 32 y 33 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado en el año 2004.

Cuarto.

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 19 de septiembre de 2014, fijándose al efecto el día 15 de diciembre de 2015, 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.

Los Hermanos Jose Ángel Beatriz Camino impugnaron las liquidaciones tributarias que les fueron giradas y la resolución económico-administrativa que las confirmó defendiendo que el valor de mercado en la adquisición de los bienes cuya enajenación determinó la ganancia patrimonial sujeta a tributación debe ser el que consta en las correspondientes escrituras públicas o, en su caso, el fijado por el agente de la propiedad inmobiliaria en el informe que aportaron. Subsidiariamente, sostuvieron que ese valor debe ser el señalado por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

La sentencia impugnada, a la vista de lo dispuesto en el artículo 33 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , considera que el valor de adquisición (importe real, más los costes de inversiones, mejoras, gastos y tributos) por el que se efectuó la compra de los inmuebles es el señalado por la Inspección de los Tributos, sin que proceda aplicar el que los demandantes pretenden, pues no existe prueba de que los valores fijados por el agente de la propiedad inmobiliaria o por la Comunidad de Madrid para liquidar el impuesto sobre transmisiones patrimoniales fueran los efectivamente satisfechos por los demandantes para adquirir los elementos patrimoniales que después enajenaron. Frente a lo alegado en la demanda, razona,

por un lado, que la Ley obliga a que el valor de adquisición se integre por el importe real de la operación más los citados costes adicionales, con independencia de las cargas que pesen sobre los inmuebles, y por otro, que los principios de congruencia y de unidad de valoración entre distintas Administraciones no pueden operar, pues la Ley impone que el valor de adquisición sea el real de la operación, siempre que no resulte inferior al del mercado.

Los demandantes se alzan en casación para la unificación de doctrina alegando que tal modo de razonar infringe el repetido precepto legal y desconoce la doctrina que se contiene en las sentencias de contraste. Una, la dictada el 25 de septiembre de 2002 (casación 7174/97; ES:TS :2002:6173), apoyaría su pretensión principal de que el valor de adquisición sea el que aparece en las escrituras públicas levantadas al efecto; las otras dos, dictadas los días 9 de diciembre de 2013 (casación 5712/11; ES: TS:2013:6147) y 18 de junio de 2012 (casación 224/09 ; ES:TS:2012:4224), abonarían la pretensión subsidiaria de que como tal valor se tome en consideración el señalado por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Segundo.

En relación con la pretensión principal procede declarar que no ha lugar al recurso de casación, pues incumple los condicionamientos a que el legislador somete esta modalidad especial de recurso en el artículo 96 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

La sentencia de 25 de septiembre de 2002 se refiere, en efecto, a la tributación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas de una ganancia patrimonial, pero se trata de la obtenida por la venta fuera de la Bolsa de acciones cotizadas en la misma, discutiéndose si el valor de enajenación era el de su cotización o, aplicando "los principios generales fiscales", debía acudir al precio real de la operación, salvo que fuera inferior a aquel primero. Este pronunciamiento jurisdiccional analizó los artículos 20 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 11 de septiembre), y 82 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2834/1981, de 3 de agosto (BOE de 24 de octubre), desestimando la pretensión del contribuyente de que se resolviera el litigio aplicando dichos preceptos de forma automática, en los que se establecía como cautela que, cuando los títulos se enajenaran fuera de la Bolsa, el precio de cotización operaba como un mínimo. En su lugar, consideró correcto, como había hecho el Tribunal Económico-Administrativo Central, tomar en consideración el precio real de la operación al ser superior al de cotización.

Como se ve, la única coincidencia entre dicho supuesto y el que ahora centra nuestra atención es que ambos tratan de un incremento patrimonial a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En lo demás, las circunstancias son diferentes. Aquí abordamos el precio de adquisición de unos bienes inmuebles y allí el de venta fuera de la Bolsa de unas acciones cotizadas en la misma. El marco normativo es distinto en ambos casos. La pretensión también, hasta el punto de que la sentencia de contraste desestimó el recurso de casación instado por el contribuyente. Habría que hacer una interpretación muy flexible del artículo 96.1 de la Ley de esta jurisdicción , hasta desfigurar sus términos, para concluir que en los dos casos se llega a pronunciamientos distintos respecto de litigantes en la misma situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

Tercero.

El escenario cambia, sin embargo, en relación con la pretensión subsidiaria.

Las dos sentencias de contraste abordan la tributación en el impuesto sobre sociedades de incrementos patrimoniales obtenidos por sendos contribuyentes como consecuencia de la enajenación de bienes inmuebles. Hasta aquí la coincidencia es total. La circunstancia de que en un caso se trate del impuesto sobre la renta de las personas físicas y en los otros del que grava la renta de las sociedades resulta irrelevante, pues desde un análisis finalista del artículo 96.1 de la Ley 29/1998 cabe hablar de identidad esencial de situaciones: la tributación en los impuestos directos que gravan la renta de las ganancias obtenidas por la venta de bienes inmuebles.

En dichos dos pronunciamientos se analiza si, en la determinación del precio de enajenación de los inmuebles, la Administración del Estado queda vinculada por la valoración realizada por la Administración autonómica a efectos de un tributo cedido como el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentos, concluyéndose en un sentido positivo [sentencias de 18 de junio de 2012 (FJ 4 º) y 9 de diciembre de 2013 (FJ 5º)]. Aquí se trata de si esa vinculación se produce también a la hora de determinar el precio de adquisición de los bienes que después fueron enajenados. Esta singularidad no rompe la identidad de supuestos, pues en definitiva

se trata de precisar si, a efectos de los impuestos directos que gravan la renta (de las personas físicas o de las sociedades), para la determinación de la ganancia o la pérdida patrimonial derivada de la venta de unos bienes inmuebles, en la fijación del precio de adquisición o de enajenación el principio de unicidad de la Administración obliga a la Inspección de los Tributos a tomar en consideración el valor asignado por la Administración autonómica en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Las dos sentencias de contraste hacen prevalecer dicho principio sobre el de estanqueidad de los tributos y concluyen que se produce tal vinculación. La impugnada, al ratificar el criterio de la Administración, lo niega. Realmente, parece no ser así si se atiende a su "enigmática" redacción [«[...] para la fijación de dicho valor de transmisión en el supuesto de los recurrentes el órgano de gestión tomó la valoración comprobada por la Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por cierto respetando tales principios, al haberse declarado un valor como efectivamente satisfecho inferior al valor de mercado y no resulta infracción alguna de la jurisprudencia que se invoca ni de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2012 »], pero si se analiza con detenimiento el supuesto de hecho se observa que se está refiriendo al precio de venta de los inmuebles (1.741.561 euros, fijados por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales), sobre el que no existe controversia, y no al de su adquisición por los transmitentes, en el que se centra la disputa: la Inspección de los tributos lo fija en 60.100 euros, suma que aparece en la escritura de compra, mientras que los contribuyentes pretenden que se fije en 1.023.364 euros, valoración practicada por la Administración autonómica a efectos de aquel impuesto indirecto.

Visto que se dan los presupuestos de procedibilidad de esta modalidad especial de recurso de casación, debemos declarar que la doctrina correcta es la que se contiene en las sentencias de contraste, que son hitos recientes de una larga evolución jurisprudencial de la que es exponente relevante la sentencia de 25 de junio de 1998 (apelación 3027/92, FJ 4º; ES:TS :1998:4254). En palabras de la sentencia de 9 de diciembre de 2013 (FJ 5º), «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».

Cuarto.

Resolviendo el debate en los términos del artículo 98.2 de la Ley de esta jurisdicción , debemos estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Beatriz , doña Camino y don Jose Ángel y, anulando los actos administrativos recurridos, acoger la pretensión subsidiaria de la demanda, declarando que, para la determinación del incremento patrimonial a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2004 obtenido como consecuencia de la enajenación de los inmuebles de su propiedad en las CALLE000 NUM000 y DIRECCION000 NUM001 . NUM002) de Madrid, se ha de tomar en consideración como valor de adquisición el asignado por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (1.023.364 euros).

Quinto.

La estimación del recurso determina que no proceda realizar ningún pronunciamiento sobre las costas causadas en la tramitación de este recurso, pronunciamiento que, atendiendo al apartado 1 del mismo precepto, en la redacción anterior a la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre), debemos hacer extensible a las de la instancia.

FALLAMOS

1º) Estimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina 2068/14, interpuesto don Jose Ángel , doña Beatriz y doña Camino , contra la sentencia dictada el 16 de enero de 2014 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 5ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 810/11 , sentencia que casamos y anulamos.

2º) En su lugar, estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo instado por los hermanos Jose Ángel Beatriz Camino contra la resolución pronunciada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de

Madrid el 27 de mayo de 2011, que declaró no haber lugar a las reclamaciones instadas por las citadas personas contra las liquidaciones provisionales que les fueron giradas en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2004, actos administrativos que anulamos.

3º) Acogiendo la pretensión subsidiaria de la demanda, reconocemos el derecho de los actores a que, para la determinación del incremento patrimonial a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2004 obtenido como consecuencia de la enajenación de los inmuebles de su propiedad en las CALLE000 NUM000 y DIRECCION000 NUM001 . NUM002) de Madrid, se tome en consideración como valor de adquisición el asignado por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (1.023.364 euros).

4º) No hacemos un especial pronunciamiento sobre las costas, tanto las de instancia como las de esta casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Rafael Fernandez Montalvo 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 Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.