

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072647

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO**

Sentencia 546/2018, de 22 de noviembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1279/2017

**SUMARIO:**

**Haciendas forales. País Vasco. Comprobación de valores al margen del ITP y AJD e ISD. IRPF.** La Hacienda Foral, a la hora de practicar la liquidación provisional por el IRPF correspondiente al ejercicio 2012, se atuvo tanto al valor de los inmuebles consignado en la escritura pública de donación como al declarado a efectos del ISD (esto es, el 50% de 450.000 euros). Sin embargo, a lo anterior no obsta el que la actora estuviere facultada para desarrollar la actividad probatoria necesaria para justificar que tal valor declarado no se correspondía con el valor real de los bienes y, consiguientemente, que tal prueba pudiera ser convenientemente rebatida por la Administración. Frente a ello no cabe oponer una eventual facultad comprobatoria de la Hacienda Foral sobre el valor real de tales bienes a modo de trámite preclusivo que vedare cualquier examen del mismo en sede jurisdiccional. Es cierto que «la Administración podrá comprobar el valor real de esos bienes y derechos obtenidos a título lucrativo» y que éste «valor comprobado por la Administración prevalecerá, en su caso, frente al declarado por los interesados aun cuando este último sea superior». Tanto ellos como la posibilidad de que los interesados soliciten «la práctica de la tasación pericial contradictoria» con el fin de «mostrar su disconformidad con el resultado comprobatorio» constituyen previsiones normativas dispuestas en sede de comprobación de valores del ISD, pero no impiden el que con ocasión de la liquidación que resulta girada por el IRPF pueda proponerse y practicarse a instancia del interesado la prueba conducente a acreditar el valor real de los bienes objeto de donación. Aun cuando pueda convenirse que la aportación de meros anuncios de venta de inmuebles de características análogas a los concernidos pueda reputarse a todas luces insuficiente para inferir el valor real (en tanto que no se acredita que las transacciones tuvieran lugar o las condiciones finales en las que éstas produjeron), tal conclusión no puede hacerse extensiva al Informe pericial referido. La actora ha desplegado la actividad probatoria que le era exigible para acreditar el valor real de los inmuebles donados. Y, de otro, que tal actividad no ha sido en modo alguno rebatida por la demandada. En consecuencia, procede la anulación de la liquidación impugnada y, consiguientemente, en la condena a practicar nueva liquidación por el IRPF correspondiente al ejercicio 2012 en la que para determinar la ganancia patrimonial producida como consecuencia de la donación de los inmuebles a sus hijos por parte de la actora (vivienda y garaje) se tome como valor real de los bienes a la fecha de tal transmisión lucrativa el de 312.300 euros.

**PRECEPTOS:**

Norma Foral de Bizkaia 6/2006 (IRPF), arts. 42, 46, 47 y 48.  
Norma Foral de Bizkaia 2/2005 (General Tributaria), arts. 103.  
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.  
Decreto Foral Normativo de Bizkaia 3/1993 (ISD), arts. 9 y 17.

**PONENTE:**

*Don José Damián Iranzo Cerezo.*

Magistrados:

Don ANGEL RUIZ RUIZ  
Don JOSE ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA  
Don JOSE DAMIAN IRANZO CEREZO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº 1279/2017

DE Procedimiento ordinario

SENTENCIA NÚMERO 546/2018

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

DON ÁNGEL RUIZ RUIZ

MAGISTRADOS:

DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

DON JOSÉ DAMIÁN IRANZO CEREZO

En Bilbao, a veintidós de noviembre de dos mil dieciocho.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por los Ilmos. Sres. antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el Número 1279/2017 y seguido por el Procedimiento Ordinario, en el que se impugna el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de fecha 14/6/17 por el que se desestima la reclamación núm. NUM000 formulada contra el Acuerdo del Jefe de Servicio de Tributos Directos de fecha 15/2/16 desestimatorio del recurso de reposición dirigido contra la liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF- correspondiente al ejercicio 2012.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE: D<sup>a</sup>. Zaira , representada por el Procurador Sr. Bustamante Esparza y asistida por la Letrada Sra. López Ruiz.

- DEMANDADA: DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora Sra. Colina Martínez y dirigida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, Sra. Barrena Ezcurra.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JOSÉ DAMIÁN IRANZO CEREZO.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 28/9/17 tuvo entrada en esta Sala escrito por el que el Procurador Sr. Bustamante Esparza, actuando en la representación que ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo descrito en el encabezamiento. Dicho recurso quedó registrado con el Número 1279/2017.

**Segundo.**

En el escrito de demanda, presentado con fecha 19/1/18, se solicitó de este Tribunal el dictado de Sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por reproducidos.

**Tercero.**

Por su parte, la demandada, en el escrito de contestación presentado en fecha 3/4/18, y con base en los hechos y fundamentos de derecho en el mismo contenidos, interesó el dictado de Sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la actora.

**Cuarto.**

Por Decreto de fecha 8/5/18 se fijó en 26.101,84 euros la cuantía del presente recurso.

**Quinto.**

El procedimiento se recibió a prueba en virtud de Auto de fecha 18/5/18, practicándose ésta con el resultado que obra en autos.

**Sexto.**

En los escritos de conclusiones (presentados, respectivamente, con fechas 3/7/18 y 25/7/18) las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

**Séptimo.**

Se señaló para la votación y fallo el día 13/11/18, fecha en que tuvo lugar tal diligencia, quedando los autos conclusos para el dictado de esta resolución.

**Octavo.**

Se han observado las prescripciones legales en la tramitación del presente recurso.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Se interpone por la representación de D<sup>a</sup>. Zaira recurso contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de fecha 14/6/17 desestimatorio de la reclamación núm. NUM000 formulada contra el Acuerdo del Jefe de Servicio de Tributos Directos de fecha 15/2/16 que desestimó el recurso de reposición dirigido contra la liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF- correspondiente al ejercicio 2012.

En disconformidad con la actuación objeto de impugnación, la demandante interesa su anulación y, consiguientemente, que se practique nueva liquidación por el ejercicio del IRPF en cuestión " tomando como base para el cálculo del valor de transmisión el valor real o, en su defecto, el valor mínimo atribuible del inmueble ".

Tras exponer los antecedentes que entiende relevantes, aduce que, tras la solicitud efectuada por el Jefe de Servicio de Tributos Directos de la Hacienda Foral de Bizkaia, presentó la escritura de compra de los inmuebles objeto de donación a sus hijos (vivienda -y garaje N<sup>o</sup> NUM001 Anejo- ubicada en la AVENIDA000 , n<sup>o</sup> NUM002 , NUM003 , de Bilbao). Señala que la propuesta de liquidación apreció un " incremento patrimonial producido por la donación " de los bienes en cuestión " al 50%, y tomando como valor de transmisión a efectos del cálculo el importe erróneo de valoración consignado en la escritura pública de 450.000 euros, y no el valor real del inmueble ", tal y como exigiría el artículo 48 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Bizkaia (NFIRPFB).

Advierte que ya en sede administrativa aportó referencias de hasta seis inmuebles radicados en la misma zona y de características similares cuyo valor de mercado se situaría entre los 239.000 y los 250.000 euros, significando que para determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial ha de tomarse tal valor real,

entendiendo por el mismo el " valor de mercado al que efectúan las operaciones terceros independientes ". A tal efecto, a su instancia fue aportado Informe pericial suscrito por D. Adriano en fecha 8/2/18 y que atribuye al inmueble en cuestión (incluyendo la plaza de garaje) un valor de 312,300 euros.

Concluye advirtiendo que fue tal " valor real " el que debió aplicarse y que así lo reconocería la propia Administración con ocasión de la " contestación " al recurso de reposición cuando admitió que debía tomarse como " valor de transmisión el valor mínimo atribuible del inmueble ".

Frente a lo anterior, la representación de la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA formula oposición al recurso interpuesto interesando su desestimación. Trayendo a colación los extremos que considera pertinentes, significa que la demandante otorgó escritura de donación a sus hijos de los inmuebles de referencia declarando que las fincas transmitidas tenían un valor conjunto de 450.000 euros, presentando en fecha 28/3/12 autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) asignando tal importe como valor de los bienes objeto de donación. Reseña asimismo que en la autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2012 no consignó importe alguno como ganancia patrimonial de la donación.

Refiere que de la liquidación impugnada resulta una cantidad a ingresar de 26.101,84 euros y que ésta deriva de computar una ganancia patrimonial por tal alteración por importe de 111.709,28 euros. Éste es calculado teniendo en cuenta el valor de adquisición actualizado (114.174,50 € fecha de adquisición 3/1/91) y el otorgado en la donación según consta en escritura de compraventa de fecha 3/1/91 y en escritura de donación de fecha 28/3/12 (450.000 euros, con un porcentaje de titularidad del 50%).

Justifica la adecuada aplicación de la normativa en tanto que los inmuebles donados deben valorarse por su valor real a la fecha de la donación, minorado por las cargas o gravámenes que sean deducibles. Señala que la Administración podrá comprobar tal valor y el interesado solicitar, en su caso, la práctica de la tasación pericial contradictoria conforme a los artículos 55,2 , 127 y 128 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGTB). Sin embargo, reseña que en este caso se consignó como valor de los inmuebles donados en el ISD el 50% de 450.000 euros, valor éste que consta en escritura pública y que, a tenor de la normativa que cita, se corresponde con el valor real de bienes y que no fue objeto de comprobación por la Administración.

Rechaza el que se haya acreditado o subsanado el valor que por error se apunta se consignó en la escritura, remitiendo al efecto a los artículos 103 NFGTB y 217, 2 y 3 de la Ley , de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC ). Advierte que la pericial en la que ahora se apoya la recurrente no se aportó cuando pudo haberse efectuado una comprobación de valores y, en su caso, solicitado una tasación pericial contradictoria, siendo de aplicación, además, la doctrina de los actos propios en tanto que vinculación de la autora de una declaración de voluntad al sentido objetivo de la misma y a la imposibilidad de adoptar ulteriormente un comportamiento contradictorio con ésta.

Finalmente, llama la atención sobre el hecho de que la actora no computó en su declaración ganancia patrimonial alguna, de forma tal que aun cuando fuese cierto que se produjo un error en la escritura de donación y el valor de los inmuebles transmitidos que allí figura no fuera el correcto, se habría producido una ganancia patrimonial entre el valor de adquisición de los bienes y el de los mismos en el momento de su donación, a considerar en orden a practicar la correspondiente autoliquidación. Precisa que de haberse consignado el valor real la Administración hubiera podido discrepar del mismo, tramitando el procedimiento de comprobación de valores correspondiente en el que la actora podría haber instado la práctica de tasación pericial contradictoria.

## Segundo.

Expuestas las respectivas posiciones de las partes, se hace preciso realizar una serie de consideraciones a propósito de la base fáctica y jurídica en la que la actuación objeto de impugnación se sustenta:

-El Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de fecha 14/6/17 desestima la reclamación núm. NUM000 formulada contra el Acuerdo del Jefe de Servicio de Tributos Directos de fecha 15/2/16 desestimatorio del recurso de reposición dirigido contra la liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF- correspondiente al ejercicio 2012.

-Tras exponer la normativa que entiende de aplicación [Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Bizkaia -NFIRPFB- ( artículos 42 , 46 , 47 y 48) y Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero , del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio ¿NFISDB- (artículos 9 y 17 )], concluye

que " los inmuebles donados deberán valorarse por su valor real a la fecha de la donación, minorado por las cargas o gravámenes que sean deducibles. La Administración podrá comprobar el citado valor y el interesado podrá solicitar, en su caso, la práctica de la tasación pericial contradictoria a la que se refieren los artículos 55,2, 127 y 128 NFGTB con objeto de mostrar su disconformidad con el resultado comprobatorio " [F.D. 5º].

-Sobre tal base, señala que " la actora consignó como valor de los inmuebles donados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el 50% de 450.000 euros, valor este que a tenor de los preceptos normativos citados se corresponde con el valor real de los citados bienes, y que no fue objeto de comprobación por la Administración ". Y enfatiza que solicita ahora la actora " la asignación de un valor inferior al consignado sin aportado tasación pericial o prueba suficiente que pudiera desvirtuar el valor declarado en su día, aportando a tales efectos copia de unos folios del "Idealista" relativos a pisos puestos a la venta en la zona de AVENIDA000 , sin fecha de venta, antigüedad, tipología, ni circunstancias individuales del bien a valorar, prueba ésta a todas luces insuficiente a los efectos pretendidos, siendo de aplicación a este respecto lo dispuesto en el artículo 103 NFGTB ".

### Tercero.

Sintetizados en la forma que antecede tanto los hechos esenciales para la comprensión de la controversia como las respectivas posiciones de las partes y el contenido de la Resolución impugnada, bien puede colegirse que la cuestión que se suscita se contrae a determinar cuál es el valor real de los bienes inmuebles objeto de donación en atención a la ganancia patrimonial generada por mor de la misma.

Debe partirse para ello de considerar que tal ganancia patrimonial se pone de manifiesto con la variación que en el valor del patrimonio de la contribuyente se materializó con la donación de los inmuebles concernidos (vivienda y garaje anejo) a sus hijos (artículo 42 NFIRPFB). A partir de ahí, debe estarse, dado que de transmisión a título lucrativo se trata, a las reglas previstas en el artículo 47 NFIRPFB, si bien tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del ISD (artículo 48 NFIRPFB). En estas últimas y, en particular, en el artículo 9 b) NFISDB, se dispone que la base imponible del impuesto se corresponderá con el " valor neto de los bienes y derechos adquiridos ", entendiéndose por tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

Sobre tal base, resulta comprensible el que la Hacienda Foral, a la hora de practicar la liquidación provisional por el IRPF correspondiente al ejercicio 2012, se atuviera tanto al valor de los inmuebles consignado en la escritura pública de donación como al declarado a efectos del ISD (esto es, el 50% de 450.000 euros). Sin embargo, a lo anterior no obsta el que la actora estuviere facultada para desarrollar la actividad probatoria necesaria para justificar que tal valor declarado no se correspondía con el valor real de los bienes y, consiguientemente, que tal prueba pudiera ser convenientemente rebatida por la Administración.

Frente a ello no cabe oponer -como pretende la demandada- una eventual facultad probatoria de la Hacienda Foral sobre el valor real de tales bienes a modo de trámite preclusivo que vedare cualquier examen del mismo en sede jurisdiccional. Es cierto que " la Administración podrá? comprobar el valor real de esos bienes y derechos obtenidos a título lucrativo " y que éste " valor comprobado por la Administración prevalecerá?, en su caso, frente al declarado por los interesados aun cuando este último sea superior " (artículo 17,2 NFISDB). Ahora bien, tanto ello como la posibilidad de que los interesados soliciten " la práctica de la tasación pericial contradictoria " con el fin de " mostrar su disconformidad con el resultado comprobatorio " (artículo 17,5 NFISDB), constituyen previsiones normativas dispuestas en sede de comprobación de valores del ISD, pero no impiden el que con ocasión de la liquidación que resulta girada por el IRPF pueda proponerse y practicarse a instancia del interesado la prueba conducente a acreditar el valor real de los bienes objeto de donación.

Proyectando cuanto antecede al presente caso, ha de advertirse que así como tal prueba se ha propuesto por la actora ya en sede económico-administrativa, ya jurisdiccional, ningún medio probatorio se ha instado por la demandada, limitándose a rebatir los valores sostenidos por la recurrente mediante la remisión a lo por ésta declarado tanto en la mentada escritura de donación como en la declaración del ISD.

Así las cosas, aun cuando pueda convenirse que la aportación de meros anuncios de venta de inmuebles de características análogas a los concernidos pueda reputarse a todas luces insuficiente para inferir el valor real (en tanto que no se acredita que las transacciones tuvieran lugar o las condiciones finales en las que éstas produjeron), tal conclusión no puede hacerse extensiva al Informe pericial referido. Éste, emitido en fecha 8/2/18 por D. Adriano , perito tasador de la Asociación Nacional de Peritos Tasadores Nº NUM004 , estima como " valoración total " de la vivienda y plaza garaje aneja en el año 2012 la de 312.300 euros. Atiende razonadamente para ello a las

características físicas de los inmuebles y a su ubicación mediante la aplicación del método de comparación en atención a la evolución del precio medio de la vivienda en Bilbao en el período comprendido entre 2001 y 2017.

A resultas de cuanto antecede, cabe entender, de un lado, el que por la actora se ha desplegado la actividad probatoria que le era exigible para acreditar el valor real de los inmuebles donados. Y, de otro, que tal actividad no ha sido en modo alguno rebatida por la demandada. En consecuencia, procede la estimación íntegra del presente recurso que, dados los términos en los que se plantea la pretensión actuada, se ha de traducir en la anulación de la liquidación impugnada y, consiguientemente, en la condena a practicar nueva liquidación por el IRPF correspondiente al ejercicio 2012 en la que para determinar la ganancia patrimonial producida como consecuencia de la donación de los inmuebles a sus hijos por parte de la actora (vivienda -y garaje N° NUM001 Anejo- ubicada en la AVENIDA000 , n° NUM002 , NUM003 , de Bilbao) se tome como valor real de los bienes a la fecha de tal transmisión lucrativa el de 312.300 euros. Todo ello con los efectos correspondientes.

#### Cuarto.

Tal estimación, habida cuenta de las dudas de hecho que la cuestión suscitaba, no comportará una expresa condena en costas, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad ( artículo 139,1 2º de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa - LJCA).

Viendo los preceptos citados y demás de general aplicación, la Sala emite el siguiente,

#### FALLO

Estimamos parcialmente el recurso N° 1279/2017 interpuesto por D<sup>a</sup>. Zaira contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de fecha 14/6/17 [por el que se desestima la reclamación núm. NUM000 ] y, en consecuencia, lo anulamos por resultar contrario a Derecho, habiéndose de practicar nueva liquidación por el IRPF correspondiente al ejercicio 2012 en los términos que se expresan en el Fundamento de Derecho 3º. Todo ello sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS ( artículo 89,1 LJCA ), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89,2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n° 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y previa consignación en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander con núm. 4697 0000 93 1279 17, de un depósito de 50 euros, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( D.A. 15ª LOPJ ).

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.