

Resumen

El TS desestima el rec. planteado por la actora contra acto de comprobación de valores que se anula por falta de motivación. Pero desestima la pretensión de que el Principado de Asturias no podía comprobar el valor de dicha finca urbana a efectos de la correspondiente liquidación por Impuesto de AJD y que debía respetar el valor declarado a efectos del IVA, con una argumentación extensa y muy documentada. Existe una diferencia de hechos imponible en ambos impuestos, en el IVA es el valor declarado y en el IAJD es el valor real, y superado el principio de estanqueidad o de autonomía normativa de cada tributo, y no habiendo inconveniente para que la valoración que una Comunidad Autónoma pueda practicar en un impuesto del Estado cuya gestión se le ha cedido, como es el caso del IAJD, trascienda a efectos de un impuesto estatal, el TS afirma que la Comunidad Autónoma podía comprobar el valor declarado a efectos de la liquidación por AJD, toda vez que la Administración no había llevado con anterioridad actuación comprobadora o investigadora alguna respecto del IVA que grava la entrega del bien en cuestión.

NORMATIVA ESTUDIADA

RDLeg. 3050/1980 de 30 diciembre 1980. TR Ley Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados art.29

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	3
FUNDAMENTOS DE DERECHO	3
FALLO	8

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

GESTIÓN

Comprobación de valores

TRIBUTOS

BASE IMPONIBLE

Comprobación de valores

FICHA TÉCNICA

Procedimiento:Recurso de apelación

Legislación

Aplica art.29 de RDLeg. 3050/1980 de 30 diciembre 1980. TR Ley Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Cita RD 939/1986 de 25 abril 1986. Reglamento General de la Inspección de los Tributos

Cita art.1, art.3.1, art.4, art.17, art.19.1 de Ley 30/1985 de 2 agosto 1985. Impuesto sobre el Valor Añadido

Cita Ley 10/1985 de 26 abril 1985. Modificación Parcial de la Ley General Tributaria

Cita art.12, art.19, art.24 de Ley 30/1983 de 28 diciembre 1983. Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas

Cita art.41 de RD 1999/1981 de 20 agosto 1981. Rgto. Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas

Cita RDLeg. 3050/1980 de 30 diciembre 1980. TR Ley Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Cita Ley 39/1980 de 5 julio 1980. Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo

Cita D 208/1974 de 25 enero 1974

Cita D Ley 12/1973 de 30 noviembre 1973. Medidas Coyunturales de Política Económica

Cita Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Cita art.1462 de RD de 24 julio 1889. Código Civil

Jurisprudencia

Citada en el mismo sentido sobre ACTAS DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA - ELEMENTOS, ACTO ADMINISTRATIVO - MOTIVACIÓN - Amplitud, suficiencia por STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 6 junio 2003 (J2003/233209)

Citada en el mismo sentido sobre ACTAS DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA - ELEMENTOS, ACTO ADMINISTRATIVO - MOTIVACIÓN - Inexistente, insuficiente - Supuestos diversos por STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 6 junio 2003 (J2003/233211)

Citada en el mismo sentido sobre ACTO ADMINISTRATIVO - MOTIVACIÓN - Amplitud, suficiencia por STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 19 junio 2003 (J2003/233293)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 marzo 2003 (J2003/252720)

Citada en el mismo sentido sobre ACTO ADMINISTRATIVO - MOTIVACIÓN - Fundamento y finalidad, IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS - GESTIÓN - Comprobación de valores por STSJ Asturias Sala de lo Contencioso-Administrativo de 21 julio 2004 (J2004/125892)

Citada en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS - GESTIÓN - Comprobación de valores por STSJ Asturias Sala de lo Contencioso-Administrativo de 28 septiembre 2004 (J2004/150842)

Citada en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS - GESTIÓN - Comprobación de valores por STSJ Cast-León (Vall) Sala de lo Contencioso-Administrativo de 29 septiembre 2004 (J2004/170847)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 23 diciembre 2004 (J2004/273194)

Citada en el mismo sentido sobre TRIBUTOS - BASE IMPONIBLE - Comprobación de valores, ACTO ADMINISTRATIVO - MOTIVACIÓN - Inexistente, insuficiente - Supuestos diversos por STSJ Cantabria Sala de lo Contencioso-Administrativo de 23 julio 2004 (J2004/90750)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 3 febrero 2005 (J2005/139512)

Citada en el mismo sentido sobre TRIBUTOS - BASE IMPONIBLE - Comprobación de valores por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 9 mayo 2005 (J2005/167805)

Citada en el mismo sentido sobre ACTO ADMINISTRATIVO - MOTIVACIÓN - Amplitud, suficiencia por STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 diciembre 2005 (J2005/266708)

Citada en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES - COMPROBACIÓN DE VALORES por STSJ Asturias Sala de lo Contencioso-Administrativo de 18 mayo 2005 (J2005/88016)

Citada en el mismo sentido por STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 27 abril 2006 (J2006/100343)

Citada en el mismo sentido por STSJ Cast-León (Vall) Sala de lo Contencioso-Administrativo de 13 junio 2006 (J2006/280998)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 9 marzo 2006 (J2006/33365)

Citada en el mismo sentido por STSJ Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo de 10 octubre 2006 (J2006/419764)

Citada en el mismo sentido por STSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 julio 2006 (J2006/457329)

Citada en el mismo sentido por STSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo de 30 junio 2006 (J2006/457596)

Citada en el mismo sentido por STSJ Canarias (sede Santa Cruz) Sala de lo Contencioso-Administrativo de 17 abril 2007 (J2007/109261)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 14 febrero 2007 (J2007/11685)

Citada en el mismo sentido por STSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo de 30 noviembre 2007 (J2007/356170)

Citada en el mismo sentido por STSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo de 28 diciembre 2007 (J2007/371690)

Citada en el mismo sentido por STSJ Cantabria Sala de lo Contencioso-Administrativo de 23 marzo 2007 (J2007/90443)

Citada en el mismo sentido por STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 julio 2008 (J2008/149458)

Citada en el mismo sentido por STSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo de 23 enero 2008 (J2008/186051)

Citada en el mismo sentido por STSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo de 6 febrero 2008 (J2008/186055)

Citada en el mismo sentido por STSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo de 30 enero 2008 (J2008/186102)

Citada en el mismo sentido por STSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo de 6 febrero 2008 (J2008/186107)

Citada en el mismo sentido por STSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo de 13 febrero 2008 (J2008/186113)

Citada en el mismo sentido por STSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 febrero 2008 (J2008/186120)

Citada en el mismo sentido por STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 julio 2008 (J2008/223507)

Citada en el mismo sentido por STSJ Murcia Sala de lo Contencioso-Administrativo de 23 junio 2008 (J2008/248352)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 10 diciembre 2008 (J2008/275818)

Citada en el mismo sentido por STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 31 octubre 2008 (J2008/307970)

Citada en el mismo sentido por STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 5 diciembre 2008 (J2008/308099)

Citada en el mismo sentido por STSJ Aragón Sala de lo Contencioso-Administrativo de 27 octubre 2008 (J2008/334080)

Citada en el mismo sentido por STSJ Cantabria Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 enero 2009 (J2009/108600)

Citada en el mismo sentido por STSJ Cast-León (Vall) Sala de lo Contencioso-Administrativo de 30 enero 2009 (J2009/118426)

Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 29 mayo 2009 (J2009/217441)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 4 noviembre 2009 (J2009/256017)

Citada en el mismo sentido por STSJ Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 octubre 2009 (J2009/327642)

Citada en el mismo sentido por STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 14 diciembre 2009 (J2009/339251)

Citada en el mismo sentido por STSJ Cast-León (Bur) Sala de lo Contencioso-Administrativo de 27 febrero 2009 (J2009/51192)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 13 mayo 2009 (J2009/95514)

Citada en el mismo sentido por STSJ Cast-La Mancha Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 julio 2010 (J2010/150033)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 3 febrero 2010 (J2010/15192)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 diciembre 2010 (J2010/266017)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 diciembre 2010 (J2010/280829)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 3 mayo 2010 (J2010/84268)
Citada en el mismo sentido por STSJ Andalucía (Gra) Sala de lo Social de 13 abril 2011 (J2011/112780)
Citada en el mismo sentido por STSJ Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo de 26 mayo 2011 (J2011/195579)
Citada en el mismo sentido por STSJ Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo de 2 junio 2011 (J2011/195642)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 15 septiembre 2011 (J2011/210721)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 septiembre 2011 (J2011/226697)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 3 noviembre 2011 (J2011/251579)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 30 marzo 2011 (J2011/35027)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 18 junio 2012 (J2012/123984)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 9 abril 2012 (J2012/60113)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 30 abril 2012 (J2012/95808)

En la Villa de Madrid, a veinticinco de Junio de mil novecientos noventa y ocho. La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente Sentencia en el recurso de apelación núm. 3027/1992, interpuesto por D. Agustín, contra la sentencia dictada, con fecha 3 de Febrero de 1992 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 1870/1990, interpuesto por el PRINCIPADO DE ASTURIAS, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias de 27 de Julio de 1990, que estimó la reclamación núm. 121/90, formulada contra valoración efectuada por la Consejería de Hacienda y Economía del Principado de Asturias, por el concepto de Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

La Sentencia tiene su origen en los siguientes,

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte dispositiva de la sentencia contiene el fallo que, transcrito literalmente, dice: "FALLO. En atención a lo expuesto, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, ha decidido: Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Principado de Asturias, representado por el Letrado de su Servicio Jurídico D. José María Suárez García, contra acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias, de fecha 27 de Julio de 1990, dictado en expediente de reclamación número 33/121/90, que se anula por no ser conforme a Derecho, declarando la validez del expediente de comprobación de valores llevado a cabo por la Oficina de Gestión Tributaria correspondiente, por ser ajustado a Derecho, con todas las consecuencias legales inherentes a la misma, sin expresa imposición de las costas de este recurso".

SEGUNDO.- La ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada por el Abogado del Estado, interpuso recurso de apelación contra la sentencia referida; también interpuso recurso de apelación D. Agustín, representado por la Procuradora Dª Carmen García Boto; emplazadas las partes interesadas ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, compareció y se personó, como parte apelante D. Agustín, representado por el Procurador D. José Luis Martín Jaureguibeitia; la representación procesal de la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO manifestó que no mantenía la apelación; compareció y se personó, como parte apelada, el PRINCIPADO DE ASTURIAS, representado por el Letrado de su Servicio Jurídico; acordada la sustanciación del recurso de apelación por el trámite de alegaciones escritas y habiéndose recibido los expedientes administrativos y los autos jurisdiccionales de instancia, se le pusieron de manifiesto a la representación procesal de D. Agustín, parte apelante, la cual formuló las alegaciones que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que estimando la apelación interpuesta por esta parte, se revoque la sentencia apelada confirmando en todo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, recurrida"; dado traslado de todas las actuaciones a la representación procesal del PRINCIPADO DE ASTURIAS presentó las alegaciones que estimó convenientes a su derecho, suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia por lo que se desestime el recurso y se confirme en su integridad la resolución de instancia recurrida".

Terminada la sustanciación del recurso de apelación, se señaló para deliberación y fallo el día 23 de Junio de 1998, fecha en la que tuvo lugar el acto. Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. ALFONSO GOTA LOSADA, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- D. Agustín adquirió el 27 de Septiembre de 1989, en escritura pública núm.... del protocolo del Notario de Oviedo D. José Antonio Caicoya Cores, una finca urbana sita en Soto de Llanera, a la Sociedad "Construcciones R., S.A.", por importe de 17.700.000 pesetas.

D. Agustín presentó declaración-autoliquidación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, por la mencionada escritura pública, declarando como base imponible el precio consignado en la misma o sea 17.700.000 pts, ingresando la cuota correspondiente por importe de 88.500 pesetas.

La Oficina de Gestión Tributaria -Servicio de Valoración de Bienes y Derechos- de la Consejería de Hacienda, Economía y Planificación del Principado de Asturias, procedió con fecha 7 de Noviembre de 1989 a valorar la finca urbana adquirida, motivando

textualmente su avalúo del siguiente modo: "Valor comprobado según precios medios de mercado y considerando las circunstancias concurrentes en cuanto a: situación, superficie, antigüedad, posición en planta (interior o exterior) y en altura, etc., de acuerdo con el artículo 52.1.b), de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 de 28-12-1963". El valor señalado fue de 22.590.625 pesetas.

Esta valoración fue notificada a D. Agustín, informándole que de no estar conforme con la base fijada, podía ejercitar la facultad que le otorga el art. 52.2 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 (que se refiere a la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria; esta aclaración es de la Sala), o bien interponer los siguientes recursos no simultaneables, en el plazo de 15 días hábiles a contar del siguiente a la notificación: a) Recurso de reposición ante esta Oficina. b) Reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional".

SEGUNDO.- D. Agustín impugnó la valoración anterior presentando con fecha 29 de Enero de 1990, escrito de simple interposición de reclamación económico-administrativa, si bien indicaba en él que dicha valoración no había sido motivada, ni razonada, conforme se desprendía de la citada notificación. Conviene aclarar que en dicha notificación no figuraba el escueto párrafo que aparece en la hoja de avalúo y que hemos reproducido.

Puesto de manifiesto el expediente a D. Agustín, para que formulara las alegaciones que había pedido en su escrito de interposición, dejó pasar el plazo sin presentarlas por lo que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias declaró precluido este trámite, pese a lo cual, en cumplimiento de su función revisora, propia de este procedimiento, el Tribunal revisó el acto administrativo de valoración, dictando resolución por la que estimó la reclamación, argumentando que la compraventa de la finca urbana se hallaba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en el cual la contraprestación de la entrega se había fijado en 17.700.000 pesetas, cifra que no había sido revisada por la Administración Tributaria, por lo que "esa cifra, es decir 17.700.000 pesetas, era la que debía servir de base imponible a efectos del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados".

Se observa, pues, que el Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias estimó la pretensión anulatoria del acto administrativo de valoración, si bien lo hizo amparándose en un argumento jurídico (principio de unicidad de los valores a efectos tributarios), distinto por completo al apuntado en el escrito de interposición, que había sido el de la falta de la necesaria y obligada motivación de la valoración.

TERCERO.- El PRINCIPADO DE ASTURIAS impugnó la resolución referida, e interpuso recurso contencioso-administrativo en el que alegó esencialmente:

Primero.- Que en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados el artículo 29 del Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 3.050/1980, de 30 de Diciembre EDL 1980/4665, dispone que en 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, por virtud de la cual se había fijado un valor de 22.590.625 pesetas.

Segundo.- Que en nuestro Derecho Tributario rige el principio de estanqueidad o mejor de autonomía normativa de cada tributo, de modo que la determinación de la base imponible a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados se regirá por sus propias normas (art. 29 y 49 del T.R. de 1980), y no por la de otros tributos, concretamente las del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercero.- Que la base imponible del I.V.A. es el importe de la contraprestación de la entrega o sea el precio efectivo, en tanto que en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentado es el valor real del acto o contrato formalizado en escritura pública, de modo que no era procedente respetar y seguir a efectos de este último, la base del primero.

Cuarto.- Que no era aplicable la doctrina de los actos propios, por cuanto respecto del I.V.A. no había existido pronunciamiento alguno de la Administración Tributaria, pues ésta se había limitado a recibir la declaración-liquidación del I.V.A. presentada por la empresa vendedora; terminaba su demanda suplicando la anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, recurrida y el reconocimiento de la validez del acto de comprobación de valores.

El Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, parte demandada, mantuvo una sola línea argumental, consistente en defender la tesis de la unicidad tributaria de los valores a efectos tributarios, citando diversas sentencias del Tribunal Supremo (8 de Julio de 1983, 27 de Octubre de 1985 y 3 de Marzo de 1986), llegando a la conclusión de que la base imponible a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados debía ser la misma que la del I.V.A.

D. Agustín parte codemandada se adhirió a las alegaciones formuladas por el Abogado del Estado.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección 2ª- del Tribunal Superior de Justicia de Asturias dictó sentencia ahora apelada, estimando el recurso, en razón a que si bien la Jurisprudencia ha venido evolucionando hacia el principio de unidad lo cierto es que este principio funciona sólo en los casos en que la Administración acepta una determinada valoración y no puede ir, por tanto, respecto de otros impuestos, contra sus propios actos, pero lo cierto es que no ha existido acto administrativo alguno relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que mal puede vincular a la Administración Tributaria la base imponible consignada en la declaración-liquidación presentada por la empresa vendedora.

CUARTO.- La contraposición entre el principio de estanqueidad y el de unidad de las valoraciones esta 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 EDL 1963/94 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 EDL 1974/669, que desarrolló el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de Noviembre EDL 1973/2110, 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 Unica 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.

QUINTO.- Aclarado lo anterior, es necesario examinar las relaciones existentes entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en el caso de la venta de una finca urbana (chalet) en escritura pública, para así poder enjuiciar cabalmente si es aplicable el principio de unidad o el de estanqueidad, introduciendo en el análisis consideraciones no tenidas en cuenta, hasta ahora, por la doctrina y que se refieren al hecho de que el Impuesto sobre el Valor Añadido es gestionado por el Estado, en tanto que el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es gestionado por las Comunidades Autónomas, lo cual "prima facie", no ayuda en demasía a la tesis favorable a la unidad, al menos en un sentido absoluto, pero puede superarse, como hemos hecho, sin dificultades dialécticas graves.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido, el objeto del mismo es gravar el consumo, como manifestación o exteriorización de la capacidad económica de los consumidores (Art. 1º de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto EDL 1985/9017), y su hecho imponible, que es un concepto jurídico instrumental para lograr el objeto indicado, "es la entrega de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (...)" (Art. 3º.1 de la Ley 30/1985 EDL 1985/9017).

La adquisición del chalet, referido, por parte de D. Agustín, a la empresa "Construcciones R., S.A.", constituye una operación gravada por el I.V.A. en concepto de entrega de bienes, según dispone el artículo 6º, apartado dos, ordinales 2º ó 4º de la Ley 30/1985 EDL 1985/9017.

La base imponible de esta operación de entrega de bienes es el importe total de la contraprestación, es decir, el precio efectivo, sin el I.V.A. correspondiente, mas los intereses si hubiere pagos aplazados de dicho precio (art. 17 de la Ley 30/1985 EDL 1985/9017), y el devengo en esta entrega de bienes se produce cuando tiene lugar la puesta a disposición de la vivienda, a favor del adquirente, (Art. 14, apartado 1, ordinal 1º de la Ley 30/1985 EDL 1985/9017), o lo que en términos jurídicos se llama "tradicion" real o instrumental (Art. 1462 del Código Civil EDL 1889/1) pues el I.V.A. prescinde "per se" de formalismos jurídicos.

El sujeto pasivo es el empresario o profesional que realiza la entrega de bienes o prestaciones de servicios, el cual ingresa el I.V.A. en el momento del devengo, aunque el pago del precio se haya aplazado. La base imponible se determina, en todo caso, por tratarse de un bien inmueble, mediante la correspondiente prueba directa (documental y contable, principalmente) del precio efectivo de la operación,

salvo que no sea posible esta prueba, por las razones que luego se indican, en cuyo caso el régimen de determinación será el de estimación indirecta (Art. 19, apartado 1 de la Ley 30/1985 EDL 1985/9017) o se trate de operaciones vinculadas.

En el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, de naturaleza indirecta, el objeto del mismo es la documentación de determinados actos y contratos, cuando éstos no se hallan sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en sus modalidades de "transmisiones onerosas" y de "operaciones societarias", como manifestación o exteriorización ciertamente forzada de la capacidad económica de los sujetos a favor de quien se formaliza o extiende el documento gravado. El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, heredero de diversos tributos (Impuesto de Timbre, Impuesto sobre Emisión y Negociación de Valores Mobiliarios, ciertos conceptos del Impuesto de Derechos Reales, Impuesto sobre Honores y Condecoraciones y, en cierto modo, diversas Tasas Administrativas y Judiciales) hace un énfasis especial acerca de que su hecho imponible son ciertos documentos, por ello el artículo 27 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 3.050/1980, de 30 de Diciembre EDL 1980/4665 (en lo sucesivo T.R. de 30 de Diciembre de 1980), dispone que "1º.- Se sujetan a gravamen, en los términos que se previenen en los artículos siguientes: a) Los documentos notariales. b) Los documentos mercantiles y c) Los documentos administrativos y judiciales. 2º.- El tributo se satisfará mediante cuotas variables o fijas, atendiendo a que el documento que formalice, otorgue o expida tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable, en algún momento de su vigencia. 3º.- Las actuaciones jurisdiccionales y los documentos notariales se extenderán necesariamente en papel timbrado".

Dentro de este catálogo de documentos destacan los notariales, en especial las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, en los que se aprecia que el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados suple subsidiariamente la no sujeción de los actos y contratos documentados por el Impuesto efectivamente transmisorio, aunque al tipo reducido del 0'50 por 100.

La base imponible de las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, que es el caso de autos y el que, por tanto, interesa en este recurso de apelación, es el valor declarado del acto o contrato documentado. La diferencia entre esta modalidad del tributo y la de otros documentos administrativos y notariales es notoria, porque en éstos cuyo hecho imponible es auténticamente documental, su base imponible es la superficie o número de los pliegos o folios utilizados, que se gravan unitariamente por una cuota fija.

El valor declarado, aunque no se diga explícitamente por el Texto refundido de 30 de Diciembre de 1980, ni por el Reglamento de 29 de Diciembre de 1981, debe referirse lógicamente al precio o contraprestación, en este caso, del contrato de compraventa formalizado en escritura pública, de modo que si la empresa contabiliza correctamente la operación, y el adquirente es veraz en su declaración, es incuestionable que el precio de adquisición neto del I.V.A., sin computar en él los intereses por aplazamiento del pago del precio, será el mismo tanto en el I.V.A., como en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, lo cual no quiere decir que sus respectivas bases imponibles sean iguales, porque sus componentes son distintos, como veremos después, consecuencia en alguno de ellos de que el sujeto pasivo es también diferente, no así el sujeto económico o sea el que soporta la carga fiscal que en ambos casos es el mismo.

El sujeto pasivo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, a diferencia del I.V.A., es el adquirente del bien o derecho y el devengo se produce cuando se formaliza la escritura pública. Es menester aclarar que en la base imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, concepto de documentos notariales, sobre cantidad o cosa valuable, en el valor del acto o contrato se incluye el I.V.A., a diferencia de lo que ocurre en este último.

La conclusión es que, salvando diversos ajustes, el precio del contrato, componente esencial de la base imponible del I.V.A., es sustancialmente el mismo que debe ser declarado y computado a efectos del gravamen de su forma documental, es decir de la base imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

No hay, en consecuencia, objeción seria para negar la unicidad respecto del componente esencial de las bases imponibles del I.V.A. y del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, que es el precio verdadero del contrato de compraventa de la vivienda de que se trata, cuando se refleja correctamente en la escritura pública que lo documenta.

SEXTO.- No obstante, para poder resolver la cuestión fundamental planteada, es menester descender de la teoría impositiva pura a la praxis mas prosaica. En efecto, la realidad por desgracia es que no todas las empresas reflejan fielmente en su contabilidad el precio verdadero de la entrega de bienes, y por tanto de las bases imponibles declaradas a efectos del I.V.A., cuando esto ocurre se produce, a su vez, similar ocultación por parte del adquirente ante el Notario, el cual recoge en la escritura pública el precio que ambas partes le indican, de modo que el fraude se produce a efectos del I.V.A. y a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. La Sala debe dejar claro, que bajo ningún supuesto está presuponiendo que en el caso de autos haya ocurrido ocultación alguna, sino que utiliza tal hipótesis para poder explicar y justificar las posibles actuaciones comprobadoras de la Administración Tributaria (Estado y Comunidades Autónomas) que pueden dar al traste con el concepto sustancialmente unitario del componente mas importante de las bases imponibles de ambos Impuestos, que como hemos dicho es el precio verdadero de adquisición.

Ante la posibilidad, ciertamente frecuente, de ocultación del precio verdadero de adquisición, nuestro Derecho Tributario ha reaccionado del siguiente modo:

A) En el I.V.A., la Administración Tributaria tiene amplias facultades para comprobar e investigar cual ha sido el importe de las contraprestaciones, utilizando a tal efecto, como dice el artículo 48 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 , según redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de Abril EDL 1985/8330 , pruebas documentales y contables, con el fin de conocer directamente el importe cierto de las operaciones gravadas, pero si esto no fuera posible, por las causas contempladas en el artículo 50 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 y artículo 64 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de Abril EDL 1986/10219 (falta de presentación de las declaraciones, imposibilidad para la Administración, por culpa de los sujetos pasivos, de tener conocimiento de los datos precisos, resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora, incumplimiento sustancial de sus

obligaciones contables, etc.), el importe cierto de las operaciones gravadas, puede determinarse en régimen de estimación indirecta, utilizando para ello:

"a) Los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.

b) Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

c) Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes"; debiendo recordar que aunque se utilicen pruebas indirectas, el propósito debe ser según la Ley el conocimiento del importe cierto de las contraprestaciones de la operación comprobada o investigada.

B) En el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, concepto de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, lo mismo que en las demás modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ante la frecuente ocultación del importe real de los actos y contratos, y ante la dificultad para la Administración Tributaria de conseguir pruebas directas, la Ley optó por liberar a la Administración Tributaria de esta penosa tarea, que además hubiera llevado a la penalización de dichas conductas por falsificación de documentos públicos, concibiendo una solución pragmática, verdadera "finta legis", que consistió en sustituir el precio verdadero y su necesaria búsqueda, por un concepto distinto que fue el valor real o verdadero, que como tal podía ser fijado por la Administración mediante lo que se denominó, ya desde la Ley de 2 de Abril de 1900, reguladora del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes y luego en los restantes textos legales de dicho Impuesto, y del que le sustituyó, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, "comprobación administrativa del valor", regulada en dichos textos legales e incluso recogida en el artículo 52 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 .

Los medios a utilizar para la valoración aparecen relacionados en el artículo 52 citado, pero sin carácter exhaustivo, porque se admiten cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la Ley de cada tributo.

De todos modos, es evidente que la relación de los medios a utilizar en la estimación indirecta de bases imposables no es igual a la relación de los medios de valoración del artículo 52 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 , sin embargo, en el caso de autos de venta de chalets nuevos, respecto de los cuales existe un mercado perfectamente definido y conocido, tanto la estimación indirecta a efectos del I.V.A., como la comprobación de valores a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, deberán girar alrededor de los precios de mercado, de modo que la lógica congruencia de la gestión tributaria obliga a afirmar que los precios así determinados a efectos del I.V.A. y el valor señalado a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados deben ser similares, respetando posteriormente las peculiaridades de sus respectivas bases imposables, pues sería ilógico admitir que un contrato de compraventa pudiera ser valorado de modo distinto, desde la perspectiva de su contenido (entrega de bienes por el I.V.A.) y desde su forma (documento notarial en el I.V.A.).

No obstante lo anterior, sería difícil defender la unicidad del valor (Impuesto de Actos Jurídicos Documentados) y el precio (I.V.A.), si los medios utilizados en la comprobación administrativa y en la estimación indirecta fueran técnicamente distintos, pensemos por ejemplo en que en el primero se hubiera seguido la capitalización de rentas medias presuntas y en el segundo el precio de mercado según dictamen pericial.

SEPTIMO.- La cuestión se complica todavía mas, porque el I.V.A. es gestionado por el Estado, en tanto que el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados es gestionado por las Comunidades Autónomas, en el caso de autos por el Principado de Asturias.

Es claro, según dispone el artículo 12 de la Ley 30/1983, de 28 de Diciembre EDL 1983/9306 , reguladora de la cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, que corresponde al Principado de Asturias, por delegación del Estado, la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los Impuestos (...) Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (...). respecto del cual el artículo 13 de la Ley 30/1983, citada, precisa al regular el alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión y liquidación, que le corresponde a las Comunidades Autónomas, "a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado", de modo que el Principado de Asturias, tenía la libre iniciativa, por cuanto no parece que existieran planes de coordinación entre el Estado y dicha Comunidad Autónoma, para llevar a cabo la comprobación de valores a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, previstas y reguladas en el artículo 29 del Texto refundido de 30 de Diciembre de 1980, sin que tuviera que esperar, por tanto, a la previa comprobación e inspección del I.V.A. por el Estado, relativa a la misma operación, máxime cuando, como ha ocurrido en el caso de autos, la Administración Tributaria del Estado no se había pronunciado en absoluto sobre la base imponible a efectos del I.V.A. de la empresa vendedora "Construcciones R., S.A." por cuanto lo único que se había producido era la presentación de una declaración-liquidación en la que estaba comprendida la entrega de bienes del chalet vendido a D. Agustín, que como ha precisado el artículo 15 del Real Decreto-Legislativo 2.795/1980, de 12 de Diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de Julio de Bases sobre el Procedimiento Económico EDL 1980/3741 -Administrativo y el artículo 41 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de Agosto, de Procedimiento Económico EDL 1981/3210 -Administrativo, no es un acto administrativo, sino una "actuación" de los obligados tributarios, como claramente ha dicho esta Sala Tercera en numerosas sentencias, no existiendo, por tanto, determinación alguna de la base imponible a efectos del I.V.A. por parte de la Administración Tributaria del Estado, razón por la cual no puede pretenderse que la "actuación" de la empresa "Construcciones R., S.A.", consistente en la simple presentación de una declaración-liquidación, y su correspondiente ingreso en el Tesoro Público, pueda vincular a la Administración Tributaria del Principado de Asturias, de modo que mientras no se coordinen ambas Administraciones, conducta prevista en los artículos 19 y 24 de la Ley 30/1983, de 28 de Diciembre EDL 1983/9306, reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, la Administración Tributaria del Principado de Asturias está facultada por virtud de la delegación de competencias que le ha conferido el Estado, a llevar a cabo la comprobación de valores, en tanto no haya procedido la Administración del Estado a comprobar e integrar la

base imponible a efectos del I.V.A., en la que se comprenda la operación de que se trata, pues si hubiera ocurrido lo contrario, habría de conferirse un "prius" lógico a la determinación del verdadero precio de adquisición del bien inmueble, a efectos del I.V.A, respecto del valor verdadero del mismo bien, a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, pues debe darse preferencia a la sustancia sobre la forma, y debe también afirmarse apodócticamente que, cuando existe un mercado perfecto (libre, transparente, etc.) de venta de un determinado bien o producto, el valor comprobado no puede estar disociado, ni diferir del precio de mercado, pues caso contrario el denominado "valor real verdadero" se convertiría en una entelequia arbitraria.

En conclusión, la Sala se limita por aplicación del principio de congruencia procesal a afirmar que la Administración Tributaria del Principado de Asturias podía legítimamente comprobar el valor del bien inmueble a efectos de la liquidación que practicó por Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, toda vez que la Administración General del Estado no había llevado a cabo con anterioridad actuación comprobadora o investigadora alguna respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, que grava la entrega de dicho bien.

La Sala no entra, por supuesto, a pronunciarse sobre la trascendencia que pueda tener el valor comprobado del bien inmueble de que se trata en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, respecto de la posterior comprobación o investigación en el I.V.A. porque esta cuestión, por cierto complejísima, pues los sujetos pasivos son distintos, el procedimiento a seguir es diferente, a saber el de estimación indirecta, en el I.V.A. y el de comprobación de valores en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, incluso la vía impugnatoria es distinta, económico administrativa en estimación indirecta, y la tasación pericial contradictoria en la comprobación de valores, amén de las diferencias conceptuales de sus respectivas bases imponibles, que hemos señalado), hay que reconocer que dicha cuestión no se ha planteado en el presente recurso de apelación.

OCTAVO.- Por último, el recurrente D. Agustín planteó en vía económico-administrativa, y ahora en el presente recurso de apelación, que la valoración hecha por el Servicio de Valoración de Bienes y Derechos de la Oficina de Gestión Tributaria de la Consejería de Hacienda, Economía y Planificación del Principado de Asturias, carecía de motivación y por ello, era inválida.

La Hoja de avalúo firmada por un Arquitecto Técnico dice textualmente: "Valor comprobado según precios medios de mercado y considerando las circunstancias concurrentes en cuanto a: situación, superficie, antigüedad, posición en planta (interior o exterior) y en altura, etc., de acuerdo con el art. 52.1.b) de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 de 28-12-1963". Se aprecia indúbitamente que esta leyenda no puede considerarse como una mínima motivación, porque no aparece valorada, ni ponderada ninguna de las circunstancias mencionadas, que incluso terminan en un "et cetera" indefinido, ni tampoco se indican los precios medios de mercado según calidades, tipología de la construcción y situación, por lo que debe anularse el acto administrativo de comprobación del valor, por falta de motivación.

NOVENO.- No apreciándose temeridad, ni mala fe, no procede acordar, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131 de la Ley Jurisdiccional, la expresa condena en costas.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución,

FALLO

PRIMERO.- Estimar en parte el recurso de apelación núm. 3027/1992, interpuesto por D. Agustín, contra la sentencia dictada con fecha 3 de Febrero de 1992 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 1870/1990, interpuesto por el PRINCIPADO DE ASTURIAS, declarando que el acto administrativo de comprobación de valor de la finca urbana es nulo por falta de motivación.

SEGUNDO.- Desestimar la pretensión de que el Principado de Asturias no podía comprobar el valor de dicha finca urbana a efectos de la correspondiente liquidación por Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, siendo rechazable la pretensión de que tenía que respetar, a efectos de aquélla el precio declarado en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

TERCERO.- Sin la expresa condena en costas.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Emilio Pujalte Clariana.- Pascual Sala Sánchez.- Alfonso Gota Losada.

PUBLICACION.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. ALFONSO GOTA LOSADA, en el día de su fecha, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera, Sección Segunda del Tribunal Supremo, lo que certifico.