

LUIS ALBERTO MALVÁREZ PASCUAL

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
 Universidad de Huelva*

Extracto:

EN el presente trabajo se analizan las causas que pueden imposibilitar a la Administración volver a liquidar el tributo, una vez que se ha producido la anulación de una liquidación anterior por deficiencias en los actos de comprobación de valores. A estos efectos, se han de tomar en consideración dos cuestiones, fundamentalmente. Por un lado, dicha imposibilidad puede venir dada por la prescripción del derecho a liquidar, lo que puede suceder en múltiples ocasiones si las causas de interrupción de la prescripción se interpretan en el sentido defendido por el autor en el trabajo. Por otro lado, aun en el caso de que la acción de la Administración para liquidar no haya prescrito, algunos tribunales impiden el ejercicio de la misma para evitar la reiteración de los actos de comprobación de valores en relación con un mismo hecho imponible, estableciéndose así por vía jurisprudencial unas mayores garantías para el contribuyente. Ambas doctrinas pueden suponer que se deba aceptar el valor declarado por el sujeto pasivo en prácticamente la mayor parte de los supuestos.

Sumario:

- I. Introducción.

- II. La posible prescripción del derecho a liquidar cuando se anula el acto de liquidación por deficiencias en las comprobaciones de valores.
 1. La eficacia interruptiva de los actos anulados o incorrectamente notificados.
 - 1.1. El efecto interruptivo de los vicios determinantes de la invalidez del acto.
 - 1.2. El efecto interruptivo de los vicios determinantes de la ineficacia del acto.
 2. La eficacia interruptiva derivada de la interposición de recursos.

- III. La aceptación definitiva del valor declarado por el contribuyente como consecuencia de la reiteración en las comprobaciones de valores.

- IV. Conclusiones.

Relación de Sentencias y Resoluciones citadas.

I. INTRODUCCIÓN

El objetivo de definir las bases impositivas de acuerdo con una pretendida capacidad económica real de los sujetos pasivos da lugar en numerosas ocasiones a graves problemas. Por ello, a veces se prescinde de tal objetivo, tratando al menos de asegurar una recaudación mínima, estableciéndose un sistema objetivo de determinación de la base imponible. Así ocurre, por ejemplo, en un impuesto tan fundamental como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) para la determinación del rendimiento de un número importante de empresarios, en virtud del régimen de estimación objetiva. Lo mismo sucede con el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). También en la imposición local podemos encontrar algún ejemplo, como es el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuya base imponible se define por el incremento real del valor de los terrenos urbanos, determinándose dicho incremento aplicando sobre el valor del terreno en el momento del devengo unos porcentajes que varían en función de los años que el bien haya pertenecido al patrimonio del transmitente y de la población de la localidad en la que el elemento se encuentre situado.

No sucede lo mismo con la delimitación de la base imponible en los impuestos que gravan el tráfico patrimonial, tanto por transmisiones *inter vivos* -Impuesto sobre Transmisiones Procedimentales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)- como por disposiciones *mortis causa* -Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)-. En dichos impuestos, la base imponible se define en virtud de unos conceptos jurídicos indeterminados y, lo más importante, de difícil determinación. Así, el artículo 9 de la LISD delimita la base imponible de dicho impuesto por referencia al *valor real*¹ de los bienes y derechos e, igualmente, el artículo 10.1 de la LITP y AJD establece la misma regla². Dicha norma complica de forma importante la gestión de tales impuestos y da lugar a innumerables conflictos entre la Administración tributaria y los contribuyentes, tanto en vía económico-administrativa como en la jurisdicción contenciosa. Además, tampoco se consigue el objetivo de adecuarse completamente al citado principio, pues el gravamen no se va a producir en función del precio real de trans-

¹ Dicho concepto goza de enorme tradición en los impuestos que gravan el tráfico civil, pues el antecedente inmediato a los actuales ISD e ITP, el Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, gravaba «el verdadero valor que los bienes y derechos tuviesen el día en que se celebró el contrato o se causó el acto», si bien dicho valor sería fijado mediante comprobación administrativa. Así lo establecían los artículos 60 y 61 del Decreto 176/1959, de 15 de enero de 1959.

² No obstante, el apartado 2.º del mismo artículo establece diversos criterios que permiten la determinación del citado valor para cierto tipo de elementos patrimoniales o negocios jurídicos, según los casos, de una forma más objetiva.

misión, sino que la referencia es el valor de mercado del bien o derecho objeto de la misma, que puede ser determinado por la Administración a través de diversos medios, los cuales vienen determinados en el artículo 52 de la Ley General Tributaria (LGT). Así, en el caso de las transmisiones inmobiliarias, el valor real se determina teniendo en cuenta, normalmente, el valor por metro cuadrado en la zona correspondiente, para cuya determinación se parte del valor declarado en la transmisión de fincas de similares características, corregido por una serie de coeficientes. Ello no puede ser de otra manera, pues los bienes y derechos no tienen un valor inherente a su naturaleza, sino que éste fluctúa en cada momento en función de las condiciones del mercado³. Ciertamente que con este modo de determinación de la base imponible el legislador no sólo pretende gravar la verdadera capacidad de pago de los sujetos, sino que también trata de evitar el fraude generalizado consistente en la ocultación del precio de transmisión mediante la declaración de un valor inferior al real, dada la dificultad de probar que las transmisiones se realizan a un precio inferior al declarado.

En cualquier caso, este modo de definición de la base imponible no exime a los órganos encargados de la gestión del tributo de complicadas operaciones técnicas, que se han de regir por las reglas comunes a toda pericia, siendo necesaria la comprobación caso por caso de todas las transmisiones gravadas en los impuestos correspondientes o, al menos, así debería ser. La dificultad del citado procedimiento de comprobación se demuestra en la gran conflictividad que se produce en este ámbito en los tribunales de justicia y, particularmente, en el importante número de casos en los que se determina la existencia de alguna irregularidad que da lugar a la anulación de todo el procedimiento de comprobación de valores.

Es preciso reconocer que tanto los órganos económico-administrativos como los tribunales de justicia han mantenido una actitud rigurosa en la exigencia de unos requisitos mínimos a las comprobaciones de valores que permitan el respeto de las garantías básicas de los contribuyentes, lo que ha dado lugar a la anulación de numerosas de ellas. Ahora bien, recientemente, propiciado por la doctrina de algunos tribunales superiores de justicia, se han abierto paso en la jurisprudencia diversas tesis que dificultan en mayor medida aún la labor de los órganos gestores, al establecer consecuencias mucho más importantes a las posibles deficiencias que se puedan derivar de su actividad de comprobación. En concreto, algunos tribunales comienzan a mantener que alguno de los defectos más frecuentes en este tipo de actos -*v. gr.*, no acreditación de la inspección personal del técnico de la Administración de los bienes o derechos objeto de la pericia- son vicios de nulidad, lo cual supone que el acto de liquidación dictado por la Administración no habrá interrumpido la prescripción, por lo que en la mayoría de los casos ésta se habrá consumado. Mayor trascendencia aún tiene una doctrina que han defendido desde hace algún tiempo diversos tribunales superiores, señaladamente el TSJ de la Comunidad Valenciana y el TSJ de la Rioja, según la cual la posibilidad de liquidar el tributo no es ilimitada, aun cuando la acción para liquidar no se encuentre prescrita. Por ello, en los casos en los que exista una reiteración en las deficiencias de las comprobaciones de valores

³ Diversos Tribunales han equiparado de forma expresa el valor real al concepto de valor de mercado. Así, podemos citar la STSJ de Castilla y León de 19 de febrero de 2000 (FJ 2.º); las SSTSJ de Castilla-La Mancha de 21 y 22 de febrero (FJ 2.º y 4.º, respectivamente) y 14 de marzo de 2000 (FJ 2.º); la STSJ de Cataluña de 6 de octubre de 1998 (FJ 2.º); la STSJ de la Comunidad Valenciana de 26 de febrero de 1991 (FJ 3.º).

en relación con el objeto de una misma transmisión, estos tribunales consideran que no es posible la retroacción del expediente a la Administración para que vuelva a liquidar, que aún es la decisión más común de los tribunales en estos casos. Esta doctrina, cuya importancia a efectos de erradicar ciertas prácticas administrativas resulta evidente, ha sido confirmada en al menos dos sentencias por el TS, por lo que puede considerarse como doctrina jurisprudencial. En ambos supuestos -prescripción o reiteración de las liquidaciones-, en virtud de las doctrinas señaladas, se entiende como definitivo el valor declarado en su día por el contribuyente.

Aparte de las cuestiones teóricas que puedan plantearse a raíz de las doctrinas señaladas, a nadie se le escapa la trascendencia práctica que las mismas pueden tener, dada la gran litigiosidad que se produce en relación con las liquidaciones complementarias que tienen lugar como consecuencia de las comprobaciones de valores. La aplicación de las citadas doctrinas puede dar la razón al contribuyente en numerosos procesos pendientes y futuros, imposibilitando a la Administración para la práctica de una nueva liquidación que corrija las deficiencias, en la mayoría de los casos de carácter formal, que hayan sido puestas de manifiesto por los tribunales en el proceso de comprobación de valores. De ahí que se requiera no sólo un análisis jurídico de todas las cuestiones apuntadas a efectos de analizar la consistencia de estas tesis que, ciertamente, hemos de calificar como novedosas, sino probablemente una reflexión más profunda sobre las causas que explican el importante número de actos de este tipo anulados en vía de recurso. Posiblemente, los problemas vienen dados por la imposibilidad de realizar una comprobación casuística de todas las transmisiones con garantías plenas para el contribuyente -y, desde luego, no cabe hacerlo de otro modo- con los medios materiales y humanos de que disponen las Administraciones tributarias que tienen asumidas tales competencias, que son las Administraciones de las respectivas Comunidades Autónomas, al tratarse de impuestos cedidos. De ahí, que dicha reflexión lleve a cuestionarnos la definición que en los impuestos señalados se realiza de la base imponible por referencia al *valor real*.

II. LA POSIBLE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR CUANDO SE ANULA EL ACTO DE LIQUIDACIÓN POR DEFICIENCIAS EN LAS COMPROBACIONES DE VALORES

En los casos en los que un tribunal económico-administrativo o de la jurisdicción contenciosa anule una liquidación tributaria por defectos en el acto de comprobación de valores, salvo que por la práctica de una prueba pericial el propio tribunal esté en condiciones de determinar la valoración del bien o derecho de que se trate, normalmente se ordena la retroacción del expediente a la Oficina administrativa para que proceda a realizar una nueva valoración. Decimos normalmente por qué diversos tribunales superiores de justicia vienen considerando válida en tales casos la valoración realizada por el contribuyente, al objeto de establecer un límite a la facultad de las Administraciones Públicas de realizar repetidas valoraciones que vulneren el ordenamiento jurídico. Con independencia de dicha doctrina, que será objeto de un estudio posterior, en caso de que se acuerde la procedencia de una nueva valoración, lo primero que tenemos que plantearnos es si la misma es posible. En concreto, hemos de analizar la posible prescripción del derecho a liquidar, cuando el tiempo transcurrido entre

el final del plazo de declaración y el pronunciamiento de la resolución o sentencia haya sido superior a cuatro años. La cuestión se centra en realidad en la determinación de si el acto anulado es susceptible de interrumpir la prescripción, o si el mismo efecto se produjo con la interposición del recurso.

Antes de entrar en el asunto planteado, hemos de estudiar la normativa en vigor en materia de prescripción. En concreto, la LGT regula las acciones y los derechos de la Administración susceptibles de prescribir, el cómputo del plazo de prescripción, así como las actuaciones, tanto de la Administración como de los particulares, que dan lugar a la interrupción del mencionado plazo. La primera de estas cuestiones se determina en el artículo 64 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 1/1998, que establece que prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

Por su parte, el artículo 65 de la LGT determina cómo se contarán los citados plazos de prescripción. Dicho precepto, redactado por la Ley 10/1985, señala que «el plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior como sigue: en el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; en el caso b), desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario».

Ahora bien, como hemos indicado, uno de los aspectos centrales de nuestro trabajo es determinar si hubo alguna actuación, bien de los particulares, bien de la Administración, que diera lugar a la interrupción del mencionado plazo de prescripción, y si el mencionado efecto interruptivo se mantiene tras la anulación del acto de liquidación. Para ello, lo primero que tenemos que conocer son las causas determinantes de dicha interrupción, que vienen reguladas por el artículo 66 de la LGT, el cual señala que los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen:

- a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible.
- b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.
- c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

En consecuencia, en los supuestos que estamos contemplando la prescripción puede ser interrumpida por una actuación de la Administración, cual es la notificación del acto de liquidación, o por una actuación del contribuyente, como es la interposición del recurso. Lo que debemos precisar

es si la posterior anulación del acto de liquidación o la declaración de su ineficacia permite mantener el efecto de la interrupción de la prescripción o, en su defecto, se hace derivar la misma del recurso presentado por el contribuyente y que ha dado lugar a la consecuencia señalada.

1. La eficacia interruptiva de los actos anulados o incorrectamente notificados.

A efectos de analizar la eficacia interruptiva de la prescripción con relación a los actos administrativos, una vez que se haya determinado la invalidez o la ineficacia de los mismos, se ha de distinguir entre los vicios que afectan a la validez del acto administrativo y los que se refieren a su eficacia.

En relación con los vicios que afectan a la validez del acto de comprobación de valores y, en consecuencia, a la liquidación realizada sobre la base del mismo, se han de analizar aquellas deficiencias que con más frecuencia se producen en la realidad, con el objeto de determinar si dan lugar a la nulidad radical del acto o si tan sólo se trata de vicios que determinan la anulabilidad del mismo. Dicha diferenciación es fundamental a efectos de determinar si se mantiene la eficacia interruptiva de la prescripción que en su día produjo el acto anulado, pues sólo si se considera nulo de pleno derecho se elimina el efecto que el mismo provocó en su día en relación con la interrupción del plazo prescriptivo.

Por su parte, un acto, a pesar de ser perfectamente válido, puede que no llegue a alcanzar eficacia si no llega a conocimiento formal de aquel a quien va dirigido, lo cual presupone una correcta notificación, perfectamente adecuada a las exigencias y formalidades que a tal efecto impone el ordenamiento jurídico. Es preciso, por tanto, que planteemos las consecuencias derivadas de las deficiencias en la notificación de los actos en relación con la interrupción de la prescripción.

1.1. El efecto interruptivo de los vicios determinantes de la invalidez del acto.

A efectos de analizar la relevancia de los vicios del acto administrativo que se anula con relación a la interrupción de la prescripción, se ha de constatar que la normativa tributaria no aporta ninguna solución sobre el tema. Tanto la LGT como el vigente Reglamento General de Recaudación (RGR) guardan silencio al respecto. No obstante, el antiguo RGR de 14 de noviembre de 1968 establecía en su artículo 63.3, que no se consideraría interrumpido el plazo de prescripción de la acción recaudatoria si las actuaciones administrativas se declarasen nulas de oficio o por reclamación de los interesados.

Han tenido que ser los tribunales los que resuelvan esta importante cuestión, aunque no siempre lo han hecho de la misma forma. Así el TS consideró inicialmente que los actos de la Administración tributaria de investigación, comprobación o liquidación conservaban su eficacia interruptiva, aunque fueran posteriormente declarados nulos. Así, la STS 30 de mayo de 1967 señala que los actos

administrativos declarados nulos dejan de producir los efectos que les son propios a éstos, pero no el correspondiente a la interrupción de la prescripción, en la medida en que existan unos hechos o actuaciones que, exteriorizadas por la Administración frente al interesado, manifiesten todo lo contrario a una actitud de abandono u olvido de la acción administrativa y, en consecuencia, contrario al consentimiento de la consumación del efecto extintivo de la acción que implica la prescripción. Por tanto, el Tribunal distingue entre la invalidez de los actos administrativos, por un lado, a los efectos de producir las consecuencias asociadas normalmente al acto de que se trate, impidiendo así que en su virtud pueda operar una modificación de la situación jurídica de los administrados y, por otro, a los efectos de la interrupción de la prescripción de la acción para liquidar, de tal modo que no puede confundirse, a efectos de prescripción, la anulación de un acto o actuaciones con su inexistencia⁴. Una doctrina similar se establece en las SSTs de 22 de marzo de 1974 y 18 de junio de 1976⁵.

No obstante, con posterioridad el TS ha matizado su doctrina de forma importante. A estos efectos el Tribunal ha distinguido entre actos nulos y anulables, llegando a la conclusión de que únicamente los actos declarados nulos de pleno derecho carecen de toda eficacia interruptiva de la prescripción -o mejor dicho, determinan la pérdida sobrevenida de dicha eficacia interruptiva-, de tal forma que la nulidad radical del acto determina su total eliminación del mundo jurídico, como si nunca hubiera existido, con eficacia, por tanto, retroactiva a la fecha de su producción, lo que se acomoda a la naturaleza de la figura de la nulidad, de tal modo que el acto nulo no produce ningún efecto. En consecuencia, no cualquier acto o actividad administrativa es susceptible de interrumpir la prescripción. Con carácter general, se puede afirmar que los actos administrativos tributarios man-

⁴ En dicha sentencia el TS señala «que el argumento blandido por la parte recurrente en defensa de su pretensión de la existencia de una prescripción inatacable y en contra de que se tenga por admisibles, por válidos y eficaces como actos interruptores de la prescripción, las actuaciones de los Inspectores aún no autorizadas a la sazón, actos de los mismos que han sido luego declarados nulos y sin efecto, es argumento que se basa sobre un equívoco: el de asimilar el concepto de invalidez de tales actuaciones a los fines de que ellas puedan significar actos administrativos notificables como tales o actos productores de los administrativos notificables, con el de su invalidez a los fines de interrupción de la prescripción de la acción administrativa (...). Debemos tener por entendido que para la interrupción prescripticia son bastantes los hechos o los actos que, exteriorizados por la Administración frente al interesado, manifiestan en ella todo lo contrario a una actitud de abandono u olvido de la acción administrativa; sin que a ello quepa oponer como obstáculo deficiencias formales cuya concurrencia sería así, óbice para poder tenerlo como un acto administrativo en su riguroso concepto, mas nunca para que pueda ser anotado como un hecho innegable en el sentido que le es propio, el de contrario al consentimiento de la consumación del efecto extintivo de la acción o de la pérdida del derecho que la prescripción implica», concluyendo «que no puede confundirse, a efectos de prescripción, la anulación de un acto o actuaciones con su inexistencia».

⁵ En esta sentencia, en relación con el levantamiento de un acta por parte de la Inspección en la que se propone la declaración de competencia del Jurado tributario, el Tribunal señala que dicha actuación «es de las comprendidas en el artículo 66.1 a) de la LGT, como interruptora del plazo de prescripción cualquier otra especulación sobre su ineficacia interruptiva derivada de la pretendida nulidad radical de lo actuado por la Administración, además de carecer de fundamento como queda dicho por no concurrir tal nulidad para el acuerdo de la Delegación de Hacienda, es que en el supuesto de que esa nulidad alcanzase a la declaración de competencia del Jurado tributario, ello nunca supondría la nulidad del acta de la Inspección, sin contar además con que cualquier declaración de nulidad aunque sea radical, sí priva al acto nulo de sus efectos propios, no podría hacer desaparecer una actividad de la Administración y su virtualidad para producir ese efecto interruptivo, si de ella el interesado tuvo conocimiento formal, como es el caso, por todo lo cual debe ser rechazada la prescripción como motivo de nulidad del acto impugnado».

tienen su eficacia interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, aunque resulten después anulados, con la única excepción de los actos nulos de pleno derecho, que se consideran inexistentes *ab origine*, por lo que no tienen efectos interruptivos de la prescripción, si bien hay que señalar que dicha solución no es pacífica en la doctrina ⁶.

Así lo ha señalado en la STS de 31 de enero de 1989, en la que determinó que «un acto inexistente, o, al menos, afectado de nulidad de pleno derecho (que es insubsanable e imprescriptible) y que no puede producir efecto alguno, ni directo ni indirecto», no puede interrumpir la prescripción. No obstante, los actos que no incurrían en los supuestos de nulidad radical sí mantienen el efecto que en relación con la prescripción produjo su emisión. Así lo ha señalado el TS, entre otras muchas, en la Sentencia de 19 de enero de 1996 ⁷. También los TSJ reiteran la citada doctrina. En este sentido se

⁶ CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; LOZANO SERRANO, C.; SIMÓN ACOSTA, E.: «¿Los actos administrativos anulados interrumpen la prescripción del tributo?», *Jurisprudencia Tributaria*, 1999, t. II, pág. 1.147 y ss.: «Como es obvio, tampoco resulta admisible que cualquier defecto del acto emanado de la Administración que provoque su anulación conlleve necesariamente privarlo de sus efectos interruptivos, pero, en nuestra opinión, más cerca de esta postura debe encontrarse la solución que no de la restrictiva exigencia de nulidad radical para que tales efectos no se reconozcan (...). Pero un acto administrativo nunca puede ser eficaz si no es válido, y aunque inicialmente al dictarse goza de la presunción de legalidad, ésta se destruye al recurrirlo el interesado, debiendo ya declararse expresamente en vía revisora, administrativa y, en su caso, judicial. En el caso de que tal revisión arroje la invalidez del acto, es obvio que no puede ser eficaz, y ningún precepto del ordenamiento tributario autoriza la excepción de mantener su eficacia de cara a interrumpir la prescripción (...). Con la jurisprudencia mayoritaria arriba apuntada, sólo los actos nulos de pleno derecho -según se ha dicho- dejan de interrumpir la prescripción. Pero dada la parquedad de los motivos que en el artículo 153 de la LGT comportan ese vicio radical -y aun completándolos con los de la Ley 30/1992 no recogidos por la norma tributaria- y, sobre todo, la interpretación absolutamente restrictiva de esos motivos que ya desde los años treinta viene postulando la jurisprudencia (-con parsimonia y moderación- dice gráficamente el TS que ha de afrontarse la teoría de las nulidades), el resultado de aquella construcción jurisprudencial es que prácticamente en todos los casos, cualquier actuación administrativa que no resulte groseramente inapropiada, por los vicios especialmente graves e insubsanables de la nulidad absoluta, permitirá a la Administración interrumpir la prescripción (...). Cabe insistir, por ello, y sobre todo, en la falta de previsión legal de una solución como la alcanzada por la jurisprudencia. Primero, porque cuando la respuesta dada por el ordenamiento a la anulación de un acto es privarlo de eficacia y hasta de validez, hasta el punto de tener que ser substituido por otro, no hay base legal para conservarlas parcialmente a los efectos de interrumpir la prescripción; ¿dónde está ese precepto? El clásico brocardo de donde la ley no distingue no debe hacerlo el intérprete, abona también esa solución, más coherente con lo que significa la revisión de un acto administrativo que no la de prescindir de su invalidez y de ineficacia sin que la ley autorice a ello. Segundo, porque el propio tenor literal del artículo 6 de la LGT podría albergar esta solución que propugnamos, pues es difícil admitir que un acto inválido e ineficaz pueda estimarse -conducente- a la liquidación, comprobación o recaudación del tributo, a no ser que se sustente una concepción tan formalista que repunte como acto conducente a estos fines cualquier manifestación formal de la Administración, aunque prescinda de todos los requisitos de fondo y forma que han de rodear la emanación de una decisión administrativa revestida de autotutela declarativa y ejecutiva».

⁷ El FJ 3.º es del siguiente tenor: «La segunda cuestión planteada por los recurrentes es que ha prescrito el derecho de la Administración para comprobar el verdadero valor de la finca adquirida, porque, según su opinión, la sentencia apelada incurre en el error de dar por válidos, para interrumpir la prescripción, actos declarados formalmente nulos. Esta tesis debe ser rechazada, porque el primer acuerdo de comprobación de valores, adoptado en la correspondiente tasación pericial contradictoria, no fue declarado nulo de pleno derecho (nulidad absoluta o radical) por el TEAP de Valladolid en su Resolución de 31 mayo 1982, sino simplemente anulable (nulidad relativa), por falta de idoneidad del título facultativo del Perito dirimente, luego, en consecuencia, produjo efectos interruptivos, dado que únicamente se puede negar tal efecto a los actos nulos de pleno derecho, en la medida que se consideran como inexistentes».

pronuncian los Tribunales de Murcia ⁸, Andalucía ⁹, Canarias ¹⁰, Cantabria ¹¹, Cataluña ¹², Castilla y León ¹³. Por supuesto, también el TEAC se pronuncia en la misma línea ¹⁴.

- ⁸ Así, por ejemplo, podemos citar la STSJ de Murcia de 19 de abril de 2000 (FJ 3.º): «En este caso la comprobación fue anulada por vicios de los que no dan lugar a la nulidad de pleno derecho (enumerados en el artículo 153 de la LGT). Por consiguiente como cualquier acto anulable puede ser convalidado y produce el efecto de interrumpir el plazo de prescripción». En el mismo sentido, *vid.* las Sentencias del mismo Tribunal de 4 de marzo, de 8 y 17 de abril y de 10 de junio de 1998.
- ⁹ En la Sentencia de 31 de marzo de 1999 (FJ 3.º), el Tribunal señala que «...se hace preciso diferenciar entre vicio determinante de la declaración de nulidad de pleno derecho del acto administrativo por encajar en alguno de los supuestos del artículo 153 de la LGT, ya que en el ámbito tributario nos movemos, de aquellos otros en los que la anulación no es por motivo recogido en dicho precepto. Así, y éste es el sentido que parece desprenderse de la STS de 31 de enero de 1989, un "acto inexistente" (si se admite tal figura) o en todo caso nulo de pleno derecho, no tendría eficacia interruptiva de la prescripción, en tanto que no hace desaparecer dicha eficacia el vicio del acto no determinante de la nulidad radical, siempre, claro está, que concurran los demás requisitos legalmente exigidos». En igual sentido, las Sentencias del mismo Tribunal de 30 de septiembre de 1999 (FJ 3.º), de 7 de enero y de 13 de abril de 2000 (FJ 2.º y 3.º, respectivamente).
- ¹⁰ Sentencia de 26 de enero de 1999 (FJ 2.º): «La cuestión surge, al plantearnos la eficacia, en orden a la interrupción de la prescripción, de los actos administrativos posteriormente declarados nulos. Esta Sala, en la Sentencia que cita el recurrente de 28 de febrero de 1986 y en otra posterior de 25 de marzo de 1996, ha mantenido el criterio de que "la declaración de nulidad radical de una liquidación tributaria por sentencia firme tiene como lógica consecuencia la de que dicha liquidación aparezca como si no hubiese existido y no puede por ello producir ningún tipo de efectos, ni siquiera el mínimo de interrumpir la prescripción"; sin embargo, tal afirmación se mantiene por lo que respecta a los actos administrativos radicalmente nulos (...). No cabe, pues, como acabamos de ver, aplicar sin más este régimen a los actos administrativos meramente anulables, y ello porque el artículo 66 prevé que cualquier acción administrativa interrumpe la prescripción en curso».
- ¹¹ En la Sentencia de 23 de junio de 1998, FJ 4.º, el Tribunal señala que «la cuestión planteada queda resuelta por la Sentencia de esta Sala de 15 de mayo 1998, al señalar que "a los argumentos vertidos en la expresada resolución deben añadirse, en rechazo de la pretensión actora, los recogidos en las resoluciones invocadas por la Diputación, que supeditan la virtualidad interruptiva del término prescriptorio a la declaración de nulidad de pleno derecho del acto, cuya nulidad radical determina su total eliminación del mundo jurídico como si nunca hubieran existido, con eficacia, por tanto, retroactiva a la fecha de su producción, mas no se le otorga en los supuestos de mera anulabilidad o nulidad relativa del acto", cual el contemplado en el caso enjuiciado».
- ¹² Sentencia de 12 de mayo de 1995 (FJ 3.º): «Por ello debemos concluir que no había prescrito el derecho de la Administración ...pues la anulación declarada por la resolución con efecto retroactivo no produce el efecto prescriptivo pretendido en la demanda, ya que se trata de un supuesto de anulabilidad por indefensión al haberse seguido la comprobación de valores sin intervención de los interesados, pero no de nulidad de pleno derecho (única equiparable a la inexistencia radical)».
- ¹³ Sentencia de 13 de junio de 1997 (FJ 4.º): «Nos queda por último analizar si dicho acuerdo es contrario a Derecho por no tener en cuenta la existencia de prescripción al ser nula la comprobación de valores anulada y consecuentemente no interruptora del plazo de prescripción, lo que supondría que habrían transcurrido más de cinco años desde que se produjo el hecho impositivo hasta la nueva comprobación. A tal efecto teniendo en cuenta que la falta de motivación no es uno de los defectos que dan lugar a la nulidad radical sino un defecto de forma anulable que da lugar a la retroacción de actuaciones».
- ¹⁴ Resolución de 18 de diciembre de 1997 (FJ 3.º): «A tal respecto es de señalar, que los únicos actos administrativos que se consideran jurídicamente inexistentes y por tanto no susceptibles de producir efecto alguno, entre ellos el de interrumpir la prescripción, son los declarados radicalmente nulos o nulos de pleno derecho, declaración esta que no se ha producido en este caso, en el que, como se ha dicho anteriormente, lo dispuesto en el fallo del acuerdo ahora impugnado, fue "la anulación del procedimiento ejecutivo impugnado", lo cual aunque implica que los actos anulados no puedan producir los efectos propios del procedimiento ejecutivo, no significa que dejen de surtir los efectos interruptivos de la prescripción de la deuda».

Por tanto, a efectos de determinar si un acto interrumpe o no la prescripción, la interrupción o no de la prescripción, es preciso distinguir entre vicios de nulidad y anulabilidad. Hemos, pues, de analizar los defectos que con mayor frecuencia se producen en relación con los actos de comprobación de valores a efectos de determinar cuáles pueden ser considerados como vicios de nulidad.

Los vicios que determinan la nulidad de pleno derecho están regulados en el artículo 153 de la LGT, que recoge los supuestos de nulidad a que hacía referencia la antigua Ley de Procedimiento Administrativo. No obstante, dicha materia ha sido objeto de una nueva regulación en la Ley 30/1992, existiendo un amplio acuerdo doctrinal sobre la posibilidad de completar con los nuevos supuestos contemplados en el artículo 62.1 de la citada norma ¹⁵ la lista del artículo 153 de la LGT, dado el carácter supletorio de la legislación administrativa general. En cualquier caso, sólo de forma excepcional, alguno de los vicios que se cometen con mayor frecuencia en el procedimiento de comprobación de valores es calificado por los tribunales como determinante de nulidad de pleno derecho, en cuyo caso se incluyen en la letra c) del artículo 153 de la LGT, que dispone dicha consecuencia para los actos «dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello».

El vicio que con mayor frecuencia da lugar a la anulación de los actos de comprobación de valores está relacionado con la deficiente motivación de los mismos. Son innumerables las sentencias de los tribunales de justicia y las resoluciones de los tribunales económico-administrativos en las que se anula un acto de comprobación de valores por tal motivo, por lo que resulta ocioso su cita. No obstante, sí resulta interesante que, prácticamente de forma unánime, los citados órganos jurisdiccionales y administrativos coinciden en considerar que los actos de comprobación de valores deficientemente motivados tienen el carácter de meramente anulables, por lo que mantienen su virtualidad para la interrupción de la prescripción ¹⁶.

¹⁵ El artículo 62.1, en la redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, señala lo siguiente:

1. Los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:
 - a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
 - b) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
 - c) Los que tengan un contenido imposible.
 - d) Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
 - e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.
 - f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
 - g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

¹⁶ Son innumerables las sentencias que se pronuncian en este sentido. Entre los tribunales superiores de justicia que defienden dicha tesis, entre otras muchas, podemos citar las SSTSJ de Murcia de 19 de abril de 2000 (FJ 3.º), de 4 de marzo, de 8 y 17 de abril y de 10 de junio de 1998; la STSJ de Asturias de 31 de marzo de 1999 (FJ 2.º); la STSJ de Andalucía de 31 de marzo de 1999 (FJ 3.º); la STSJ de Canarias de 26 de enero de 1999 (FJ 3.º); las SSTSJ de Cantabria de 15 mayo 1998, y de 23 de junio de 1998 (FJ 3.º y 4.º); la STSJ de Castilla y León de 13 de junio de 1997 (FJ 3.º).

El importante número de resoluciones que declaran la anulación de las comprobaciones de valores es debido a la práctica inicial de la Administración de establecer el valor de los bienes, sobre todo el valor de los inmuebles, en función de unos coeficientes que no se explicaban en su mayor parte como se determinaban, y que se calculaban en función de unas tablas de uso interno que no se mostraban al contribuyente. En definitiva, al contribuyente se le presentaba el resultado de la valoración, pero no se explicitaba el proceso lógico que conducía a la cifra final, pues se aportaba una serie de valores y cifras relativa a los bienes objeto de la comprobación, sin que se detallaran los criterios que se habían seguido para su obtención. Aun cuando se trate de un vicio formal, debe conducir a la anulación del acto, pues el artículo 63.2 de la Ley 30/1992 establece que «el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados». En este sentido, el TS señala que las deficiencias en la motivación causan indefensión en el contribuyente, en la medida en que ante tal vacío de razones y argumentos nada puede argüir, por lo que es un acto arbitrario¹⁷. Por su parte, la Audiencia Nacional ha calificado este tipo de actos, que se plasman en un documento estandarizado y repleto de apartados escuetos, como una opinión de un funcionario y no como un dictamen pericial¹⁸. La misma calificación ha merecido por parte de los Tribunales Superiores de la Comunidad Valenciana¹⁹ y de Murcia²⁰. Lo contrario sería dejar al arbitrio de un técnico una decisión que afecta a un conjunto de impuestos de trascendencia para el patrimonio de los ciudadanos. Ciertamente, el acto de comprobación de valores debe estar suficientemente fundamentado para que pueda ser aceptado o impugnado por los ciudadanos y, en su caso, fiscalizado por los órganos de la Administración o por la jurisdicción contenciosa. Por otra parte, no se puede obligar al contribuyente a acudir a la tasación pericial contradictoria, de costoso e incierto resultado, para discutir la

¹⁷ A estos efectos se pueden mencionar numerosas sentencias. Basten los siguientes ejemplos. En la STS de 15 de noviembre de 1995, en su FJ 7.º, el Tribunal señala que «...es obligado por expresa disposición del artículo 121.2 de la LGT, motivar suficientemente las valoraciones efectuadas por los Peritos, con título suficiente, siendo, por tanto, necesario exponer los criterios básicos utilizados, que permitan a los contribuyentes enjuiciarlas y poder discutir las, pues, caso contrario, la valoración se convierte en un acto arbitrario que deja indefenso al contribuyente, en cuanto nada puede discutir, pues enfrente existe un completo vacío de razones y argumentos, por todo lo cual debe anularse la valoración efectuada». En la misma línea se pronuncian las SSTS de 12 de febrero de 1996 (FJ 3.º), de 29 de diciembre de 1998 (FJ 3.º) y de 7 de octubre de 2000.

¹⁸ Así lo señala la SAN de 14 de junio de 1994 (FJ 2.º): «Por ello la valoración del Arquitecto de Hacienda plasmada en un documento impreso estandarizado y repleto de apartados escuetos ha de merecer la consideración de una opinión más que de un dictamen pericial porque no cabe apreciar el razonamiento ni el criterio justificativos de la misma, la cual pierde así su ajuste jurídico y no produce el efecto pretendido por la Administración a falta, en definitiva, de la motivación suficiente de su resultado que permita al administrado disidente la plena defensa de sus derechos e intereses legítimos mediante la contradicción de los datos y criterios empleados para el aumento de la base imponible del impuesto, pues mal se respetan tales derechos cuando, como en este caso, se llega a una valoración desprovista de razonamiento explícito y apreciación concreta de los datos tenidos en cuenta a tal efecto». En el mismo sentido, las SSAN de 29 de abril, de 1 de julio y de 23 de diciembre de 1999 (en todos los casos, FJ 4.º).

¹⁹ En la Sentencia de 23 de noviembre de 1992 (FJ 4.º) ha señalado que «la valoración del arquitecto de Hacienda, plasmada en un documento estandarizado y repleto de apartados escuetos, merece la consideración de una opinión más que de un dictamen pericial porque no cabe apreciar el razonamiento ni el criterio justificativo de la misma». En la misma línea, las Sentencias del mismo Tribunal de 29 de enero de 1993, de 22 de julio de 1994 (FJ 2.º y 4.º) y de 21 de octubre de 1996.

²⁰ En la Sentencia de 29 de julio de 1992 (FJ 6.º) señala que «no se trata, por lo tanto, de emitir una opinión sobre lo que puede valer un bien o un derecho, sino de practicar una valoración para conocer el valor real».

comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por Hacienda ²¹. Además, si el interesado solicitara una tasación contradictoria, es evidente que el perito carecería de datos sobre los que operar ²².

No obstante, la mayor parte de los tribunales determinan la validez del acto cuando en el mismo se detallan de forma más o menos precisa los parámetros utilizados para la obtención de tales coeficientes. Es más, se indica que no cabe exigir una *motivación exhaustiva* ²³, sino suficiente, lo que sucede, como decimos, cuando en el acto aparecen recogidos los factores tenidos en cuenta para la formación de los módulos aplicados para la valoración del bien o derecho de que se trate ²⁴, de tal modo que no es suficiente la expresión de que se han tenido en cuenta una serie de circunstancias, sino que se deben mencionar cuáles son éstas ²⁵. No obstante, algunos tribunales han exigido un

- ²¹ Dicha doctrina ha sido reiterada por el TS en numerosas sentencias. Entre otras, podemos señalar las siguientes: las de 8 de febrero y 3 de mayo de 1988; las de 2 de marzo, 3 y 26 de mayo de 1989; las de 2 y 20 de enero de 1990; las de 6, 18 y 26 de marzo y 18 de junio de 1991; las de 8 de enero, 17 de julio y 2 de octubre de 1992; la de 22 de diciembre de 1993; las de 26 de febrero y 28 de mayo de 1994; las de 6 de abril, 4, 10, 11 y 25 de octubre y 15 de noviembre de 1995; las de 2 y 23 de febrero de 1996; las de 29 de abril y 12 de mayo de 1997; la de 25 de abril de 1998 y la de 3 de diciembre de 1999. En la Sentencia 12 de mayo de 1997, el Tribunal señala lo siguiente: «Por el contrario la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y, en tal caso, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria, a la que también tiene derecho. Obligar al contribuyente, como pretende la apelante, a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, contra lo que también, erróneamente, sostiene la parte apelante, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes».
- ²² Así se pronuncia la STS de 28 de mayo de 1994: «Es más, si el interesado solicitara una tasación contradictoria, es evidente que el perito contradictor carecería de datos sobre los que operar, al igual que carecería el perito de la Administración si fuera él quien hubiera de contradecir lo dicho por otro perito que se hubiere expresado en los términos en los que él lo hizo. Por ello, reconociendo siempre el derecho de la Administración a comprobar los valores velando por sus intereses, debe reconocerse otro paralelo derecho del ciudadano de defender los suyos, y conocer por qué se le exige el pago de un tributo en mayor cantidad que la declarada por él».
- ²³ En este sentido, la STS de 4 de octubre de 1995, en cuyo FJ 3.º señala lo siguiente: «Esta Sala ha dicho, en reiteradas ocasiones, que no es imprescindible un informe pericial exhaustivo, pero sí que es necesario y obligatorio jurídicamente (artículo 121.1 de la LGT) exponer los criterios y datos utilizados, debidamente ponderados, de manera que el contribuyente pueda contrastarlos con sus propias apreciaciones y discrepar fundamentadamente, si procede». Igualmente, las SSAN de 29 de abril y 23 de diciembre de 1999 (en ambos casos, FJ 4.º).
- ²⁴ Basta de este modo que aparezcan explicitados en el informe del perito la ubicación y características del bien, con expresión de su antigüedad, superficie y estado de conservación, el valor unitario de la vivienda, en relación a su situación en la localidad y barrio en la que se halla, índices correctores aplicables en atención a su antigüedad y situación en altura según las tablas que acompaña, circunstancias urbanísticas que le afecten, cargas que deba soportar, etc. Y a efectos de determinar el valor por metro cuadrado es admisible que se fije en función del valor declarado en transmisiones de fincas de análogas características, o el precio mínimo de construcción fijado por el Colegio Oficial de Arquitectos para inmuebles análogos.
- ²⁵ Así lo señala el TS, entre otras muchas, en la Sentencia de 2 de octubre de 1992, en cuyo FJ 4.º determina que «tal fundamentación no existe. Se alude a la situación de la finca, pero no se indica cuál es ésta; igualmente se menciona el tipo de construcción, pero no se indica cuál es ésta; además, no se menciona ni el año de construcción o período de vida de la edificación, ni la calidad de los materiales empleados, ni el estado de conservación, ni siquiera el valor del

mayor rigor en la motivación en ciertos casos, por ejemplo, cuando se asignen valores distintos a bienes similares ²⁶ o cuando, una vez anulada una comprobación de valores, se mantengan las valoraciones anteriores aun cambiado las circunstancias fácticas ²⁷.

En cualquier caso, un aspecto determinante de la suficiencia de la motivación es la necesidad de individualizar la valoración en relación con las condiciones particulares del bien o derecho y del mecanismo en virtud del cual haya operado la transmisión. Se requiere, pues, una individualización del medio de comprobación utilizado para el elemento de que se trate. El TS ha señalado con claridad que no se cumplen las exigencias de motivación con meras generalizaciones sobre los criterios de valoración, que se materializan en fórmulas repetitivas que pueden servir para cualquier bien y que no permiten conocer los criterios de valoración seguidos ²⁸. Podemos afirmar, pues, que se ha establecido con claridad la necesidad de que la comprobación de valores se realice de forma individual, y que se detallen los criterios que se han tenido en cuenta y las circunstancias particulares concurrentes en cada caso que puedan tener influencia en el valor del bien o derecho.

metro cuadrado...». También lo señala la AN, entre otras, en la Sentencia de 1 de julio de 1999 (FJ 4.º). Entre los tribunales superiores de justicia, se expresan con meridiana claridad la STSJ de Andalucía de 9 de diciembre de 1997 (FJ 3.º), la STSJ de Canarias de 19 de mayo de 2000 (FJ 3.º) y las SSTSJ de Murcia de 29 de julio de 1992 (FJ 6.º) y 17 de abril de 1998.

- ²⁶ En este sentido, la STSJ de Galicia de 27 de noviembre de 1992 (FJ 2.º): «Aunque las 11 parcelas, lotes, porciones, o solares, etc., no tengan por qué tener todas igual valoración, puesto que dependerá de sus propias condiciones intrínsecas, ubicación, aprovechamiento, etc., la diferencia o disparidad entre las mismas ha de ser en este caso objeto de una motivación más detallada y profunda».
- ²⁷ La STSJ de Cantabria de 29 de junio de 1998 (FJ 9.º) ha señalado que «lo que ha hecho la Administración es comenzar la valoración por su resultado final, para hacerlo coincidir con los ya anulados por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, a cuyo propósito obedece una variación en aquellos valores unitarios por m², sin que respecto de dicho sustancial cambio de criterio se adopte justificación alguna, ni material ni formal (...). Estas operaciones podrían haber sido correctas si se hubiera intentado acreditar, mediante algún medio que no consistiera en una mera expresión numérica, que el cambio en la valoración obedecía a un error inicial de valoración o en la adopción de diferentes criterios técnicos, pero es rigurosamente inadmisibles cuando con ello lo que se persigue es un resultado antijurídico, cual es el de mantener valoraciones previamente establecidas, pese al cambio en las circunstancias fácticas apreciadas, sin ninguna prueba formal ni material que justifique ese apartamiento del precedente sentado anteriormente. Al obrar de esta manera, la Administración ha actuado arbitrariamente, en contra del preceptivo mandato contenido en el artículo 9.º 3 de la Constitución, que prohíbe la arbitrariedad de los poderes públicos, con sanción de nulidad de los actos que incurran en tal transgresión del ordenamiento jurídico, por la vía de la desviación de poder».
- ²⁸ La STS de 12 de mayo de 1997 resume perfectamente la doctrina del TS en relación con este asunto, al señalar lo siguiente: «La justificación de la comprobación de valores es una garantía tributaria. Esta Sala tiene declarado que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de base, no puede entenderse cumplida dicha obligación impuesta por el artículo 121 de la LGT, si se reduce a la estampación de un sello de caucho con una telegráfica frase, ni tampoco -agregamos ahora- si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir, y de hecho sirven, para cualquier bien». En el mismo sentido, la STSJ de Extremadura de 17 de diciembre de 1993 (FJ 2.º).

Ahora bien, hay un aspecto que nos parece trascendental y en el que sólo se detienen algunas sentencias de forma excepcional. Un requisito mínimo exigible a toda pericia es el reconocimiento personal y directo del objeto de la misma por parte del perito, que en la mayoría de los casos debe ser la primera operación que éste realice, pues sólo tras el reconocimiento del bien puede proceder a la singularización de las condiciones del mismo determinantes de su valoración. Dicho requisito debe exigirse sobre todo cuando se tomen en cuenta para la tasación ciertos coeficientes que sólo tras la visita del técnico se pueden determinar, al no deducirse de los documentos obrantes en el expediente, pues en caso contrario se habrán utilizado unos coeficientes que no se deberían haber considerado. Sin embargo, la mayor parte de los tribunales consideran ajustadas a derecho las comprobaciones cuando existe una explicación «suficiente» de los criterios empleados para el cálculo de los diferentes coeficientes, aun cuando para su establecimiento sólo se hayan tomado en consideración datos documentales y estadísticos, sin que se haya producido la comprobación *in situ* de los mismos, que, por otra, parte, es lo que sucede normalmente en la realidad ²⁹.

Como hemos señalado, sólo algunos tribunales exigen como requisito para la validez del acto de comprobación la inspección personal del bien o derecho objeto del mismo por parte del perito de la Administración para que en su informe pueda tener en cuenta las características concretas de los mismos. En otro caso, aun cuando el acto de comprobación se encuentre bien fundamentado, no puede considerarse como una pericia en sentido estricto. Ahora bien, los tribunales que exigen este requisito plantean el supuesto como una ausencia de motivación, de tal modo que entraría dentro del ámbito de los supuestos de anulabilidad. En este sentido se pronuncian los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía ³⁰,

²⁹ Sería innumerable la cita de las sentencias que se decantan por esta línea. Podemos señalar, a modo de ejemplo, la STSJ de Cantabria de 23 de junio de 1998 (FJ 6.º): «El recurrente ha podido conocer, de este modo, el valor asignado al inmueble transmitido, en función de la aplicación de cada uno de los señalados factores, cada uno de los cuales ha sido objeto de especial consignación en el acto de comprobación, de manera que, individualizándose tales tablas, en consideración a las características peculiares del inmueble, el destinatario del acto de comprobación puede tomar conocimiento de los datos y criterios tenidos en cuenta por la Administración y, eventualmente, contradecirlos con otras pruebas, ya que cada uno de los factores, individualmente considerados, hace referencia a una de las características del inmueble, con lo que basta un mero examen de las tablas, acompañadas con el expediente administrativo, para que se considere suficientemente motivado el acto administrativo de valoración, de tal modo que, siendo motivado el acto administrativo y no habiendo sido privada de fundamento tal motivación, mediante prueba en contrario, procede la desestimación del recurso».

³⁰ El FJ 3.º de la Sentencia de 9 de diciembre de 1997 señala lo siguiente: «Y en orden a esa singularización o apreciación individualizada, entendemos que en el caso de los concretos bienes afectados por el acuerdo de comprobación de valores que se discute, es exigible la individualización real -y no meramente formularia- de los motivos aducidos por el perito para determinar el valor asignado, sin que pueda satisfacer esta exigencia la referencia, por más que esté objetivada mediante tablas explicativas, a unos criterios o módulos de valoración que no tienen nada de singulares. En esa línea nos parece conveniente destacar que, dentro de ese proceso de singularización de todo dictamen pericial, en no pocas ocasiones resultará necesario el reconocimiento directo y personal del bien, por cuanto si bien cabe que algunas circunstancias pueden objetivarse con cierta facilidad (la antigüedad de un inmueble, el grado de concreción y desarrollo de las figuras del planeamiento en relación a los suelos cuyo valor se caracteriza por su aprovechamiento urbanístico, el número y consolidación de servicios urbanísticos en el suelo urbano o urbanizable, etc.), otras muchas no pueden singularizarse más que con la inspección directa del bien (...). No en vano, es regla comúnmente admitida en el acervo jurídico (v. gr. arts. 611 y 626 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -LEC-) que la primera operación de todo dictamen pericial es el reconocimiento del bien u objeto sobre el que ha de versar la pericia, pues difícilmente se pueden singularizar e individualizar las características concretas de un objeto sin esa previa operación de reconocimiento. Y no parece que existan motivos razonables para que esas mismas operaciones periciales puedan, por sistema, seguir unos derroteros distintos en el procedimiento administrativo de liquidación tributaria, de los que son válidos y exigibles para otros operadores jurídicos y para instituciones de no menos relevancia que la Hacienda Pública».

Canarias ³¹, Castilla-La Mancha ³², Comunidad Valenciana ³³, Islas Baleares ³⁴ y Murcia ³⁵.

- ³¹ La Sentencia de 19 de mayo de 2000 (FJ 2.º) se expresa del siguiente modo: «En esa línea resulta menester destacar que, dentro de ese proceso de singularización de todo dictamen pericial, en no pocas ocasiones resultará necesario el reconocimiento directo y personal del inmueble, por cuanto si bien cabe que algunas circunstancias pueden objetivarse con cierta facilidad (la antigüedad de un inmueble, el grado de concreción y desarrollo de las figuras del planeamiento en relación a los suelos cuyo valor se caracteriza por su aprovechamiento urbanístico, el número y consolidación de servicios urbanísticos en el suelo urbano o urbanizable, etc.), otras muchas no pueden singularizarse más que con la inspección directa del bien, o por lo menos con la consulta de antecedentes documentales que permitan al perito formarse una idea exacta de las peculiares circunstancias del bien (la calidad de materiales empleados en una construcción determinada, el grado de conservación, etc.). Poca o ninguna conclusión se puede obtener acerca de estos últimos elementos de la simple constatación de los datos obrantes en las declaraciones de sujetos pasivos o en los documentos que hayan servido para instrumentar las transmisiones u otros hechos imponible sujetos. No en vano, es regla comúnmente admitida en el acervo jurídico (arts. 611 y 626 de la LEC) que la primera operación de todo dictamen pericial es el reconocimiento del bien u objeto sobre el que ha de versar la pericia, pues difícilmente se pueden singularizar e individualizar las características concretas de un objeto sin esa previa operación de reconocimiento. Y no parece que existan motivos razonables para que esas mismas operaciones periciales puedan, por sistema, seguir unos derroteros distintos en el procedimiento administrativo de liquidación tributaria, de los que son válidos y exigibles para otros operadores jurídicos y para instituciones de no menos relevancia que la Hacienda Pública».
- ³² En la Sentencia de 14 de marzo de 2000 (FJ 5.º), el tribunal determina que «...lo que no es de recibo es que se haga con abstracción y sin detallada referencia a las circunstancias particulares que pueda tener el bien sujeto a comprobación, después de la oportuna visita al mismo por parte del Técnico de la Administración y con consideración a las concretas características del mismo. Y así, si bien la Sala viene admitiendo que en este tipo de dictamen o motivación la Administración ha dado un paso más en el sentido de fundamentar sus dictámenes, sin embargo incurren en el defecto apuntado, haciendo suponer que se han llevado a cabo sin consideración a esas concretas circunstancias y sin la previa visita del Técnico de la Administración». En igual sentido, dos Sentencias del mismo Tribunal de 21 de febrero de 2000 y de 4 de julio de 2000 (FJ 8.º y 10.º). En esta última sentencia, el tribunal añade una reflexión interesante y, a nuestro juicio, obvia, al señalar lo siguiente: «Por otro lado en cuanto a la necesidad de la visita del técnico o perito de la Administración es algo que parece obvio. ¿Cómo puede valorarse un bien sin examinarlo o visitarlo? La utilización de métodos abstractos convierte la valoración en algo irreal y por ende alejado de las particulares circunstancias concurrentes en el mismo, en otras palabras, la ausencia de esa visita en unión de esos datos hace incurrir al dictamen del perito en el vicio denunciado, no siendo cierto que la visita -que equivale al examen o reconocimiento del bien a valorar- no venga legalmente impuesta pues al tratarse de una prueba de peritos resultan aplicables las disposiciones de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de cuyo artículo 610 en relación con los artículos 613, 626 y 636 se desprende que existen determinados supuestos en que previa a la emisión del dictamen es necesario el reconocimiento pericial».
- ³³ La Sentencia de 16 de marzo de 1994 (FJ 3.º) es del siguiente tenor: «...sin que conste se hubiese practicado visita al inmueble y se hubiere inspeccionado directamente, tanto interior como exteriormente. Con tal contenido no puede considerarse razonada, y habiendo declarado reiteradamente la jurisprudencia del TS (SSTS de 20 de julio de 1990, de 18 de junio y 23 de diciembre de 1991) la necesidad de una fundamentación explícita en las valoraciones, ante la falta evidente en el expediente de dicha circunstancia, procede declarar la nulidad del acto de comprobación efectuado».
- ³⁴ Así se pronuncia la Sentencia de 1 de octubre de 1999, que en el FJ 4.º señala que «si el perito no visitó la vivienda difícilmente podía establecer unos valores en base a "sistema constructivo" o a los "materiales utilizados en la obra" ya que ni unos ni otros se deducen de la escritura de compraventa. Ello acarrea que la motivación de dicha valoración es errónea o induce a error por cuanto indica que se han tenido en cuenta unos criterios que realmente no se han podido considerar. Ello la convierte en nula según reiterada jurisprudencia del TS».
- ³⁵ Así la Sentencia de 11 de mayo de 2000 (FJ 2.º) establece como requisito que el perito «examine directamente la finca transmitida y de forma motivada, esto es, teniendo en cuenta el estado de conservación y antigüedad del inmueble, ubicación, circunstancias urbanísticas concurrentes». Por su parte, la Sentencia de 4 de febrero de 1998 (FJ 3.º) ha señalado que «el propio perito declaró testificalmente que nunca vio la finca valorada, deduciéndose que no hizo personalmente las comprobaciones necesarias para la valoración *in situ*, a efectos de la integración de la base imponible del impuesto, sin posibilidad de ser suplidos por terceros, dado el carácter público de la función inspectora, motivo suficiente para acordar la nulidad del expediente». Igualmente, la Sentencia de 17 de abril de 1998.

Sin embargo, a nuestro juicio, el incumplimiento del citado requisito de la visita personal, por parte del técnico de la Administración al elemento patrimonial que es objeto de la pericia, sólo puede calificarse como un vicio de nulidad radical, que se transmite a la liquidación practicada, pues se prescinde de forma absoluta del procedimiento establecido para ello, en la medida en que se incumple el requisito mínimo de toda pericia. Es cierto que la norma tributaria no se refiere a dicho requisito, pero es consustancial a la propia naturaleza de las cosas. Difícilmente se puede admitir la determinación del valor real de un bien o derecho sin una inspección de sus características por la persona que va a realizar dicha peritación. En una sentencia reciente, el TSJ de Madrid coincide con la calificación de dicho supuesto como un vicio de nulidad radical. En este sentido, el tribunal ha señalado que en los casos en que se pueda acreditar que el perito ha realizado el dictamen sin un examen directo del bien o derecho objeto de valoración, teniendo en cuenta para ello tan sólo pruebas documentales como la escritura pública, la Administración habrá prescindido de un elemento esencial del procedimiento de comprobación administrativa de valores, por lo que el acto de liquidación que se ha fundamentado en él será nulo de pleno derecho³⁶. Ahora bien, no estamos de acuerdo con el fallo del Tribunal en su consideración de que debe ser el contribuyente quien aporte una prueba fehaciente sobre la citada ausencia de inspección personal del objeto de la pericia. Además de la dificultad de probar un hecho negativo (*probatio diabolica*), dicho dato debe derivarse de forma inexcusable del expediente, debiendo quedar consignado en el mismo a través de diligencia. En consecuencia, la carga de la prueba debe corresponder a la Administración, por lo que, no constando tal cuestión reflejada en el expediente, debe entenderse que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, lo que da lugar a la nulidad de pleno derecho de la liquidación, de tal modo que el acto dictado en su día no tuvo consecuencias con relación a la interrupción de la prescripción³⁷. La aplicación generalizada de dicha tesis supondría la prescripción del derecho a liquidar en casi la totalidad de los supuestos de liquidaciones giradas previa comprobación de valores, por lo que en tales casos no queda otra posibilidad que aceptar el valor en su día declarado por el contribuyente.

³⁶ Nos referimos a la Sentencia de 18 de octubre de 2000. Así, en el FJ 1.º el Tribunal señala que «el demandante en su escrito de demanda solicita que se declare nula de pleno derecho, y por tanto no subsanable, la valoración administrativa que consta en autos (...). La Sala considera que de las expresiones contenidas en ese documento administrativo, cuando señala que "los precios unitarios y correcciones aplicadas se han establecido teniendo en cuenta las características extrínsecas e intrínsecas de la finca y la situación del mercado inmobiliario en la fecha a la que se refiere la valoración" no suponen necesariamente que nos encontremos en un supuesto de nulidad de pleno derecho porque el perito hizo la valoración sin haber examinado, de manera directa el inmueble objeto de valoración, y que han sido tenidos en cuenta para hacerla elementos puramente documentales como la escritura pública en que se transmite la finca. Es decir, que el perito de la Administración ha prescindido de un elemento esencial del procedimiento de comprobación administrativa de valores practicándola sin haber contemplado lo que es objeto de pericia. La Sala entiende que si se hubiera acreditado tal circunstancia estaríamos ante ese supuesto de nulidad de pleno derecho. Sin embargo consideramos que nos encontramos ante un supuesto de falta de expresión de las operaciones realizadas por el perito de la Administración lo que no implica por sí misma la omisión de actos propios de la valoración pericial, al no concurrir pruebas que así lo acrediten».

³⁷ De esta opinión es el Magistrado Sabán Godoy, que en el Voto Particular que plantea a la STSJ de Madrid citada anteriormente, señala lo siguiente: «El Magistrado que suscribe está del todo conforme con lo expuesto en la sentencia con excepción de la valoración fáctica que resulta de su fundamento primero. Así, mientras que el fallo considera que no constan elementos suficientes para decidir que no ha existido un reconocimiento directo del inmueble transmitido, por mi parte entiendo que, por el contrario, es deducible la citada omisión sin que sea necesario que la misma resulte inconcusa a través de una manifestación expresa al respecto. En primer lugar, los datos utilizados de la valoración del inmueble

La misma sanción de nulidad debe establecerse para los casos de falta absoluta de motivación ³⁸, lo que sucede, por ejemplo, cuando no se haya aportado en el expediente el documento de la comprobación de valores, pues en tales casos se habrá prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

Otro requisito imprescindible para asegurar que el procedimiento de comprobación de valores se desarrolle adecuadamente es la idoneidad del título facultativo del perito, pues éste debe contar con la titulación o capacitación técnica adecuada a la naturaleza de los bienes a valorar. Así es reconocido de forma casi generalizada por los tribunales de justicia ³⁹. Aunque la LGT no hace referencia a este requisito en materia de comprobación de valores, si se refiere al mismo el artículo 13.4 del RGIT, aunque en relación con las actuaciones de valoración desarrolladas por los funcionarios de

ble son datos objetivos que no han precisado examen del objeto. Podrá decirse frente a ello que tal circunstancia no demuestra por sí misma la omisión cuestionada pero a mi entender el requisito del examen del objeto no es un criterio formalista sino que implica la necesidad de dejar constancia del resultado de dicho reconocimiento en las valoraciones efectuadas y no hay en el expediente la más mínima constancia al respecto. Es más, dado que tácitamente el demandante niega dicho reconocimiento carece de explicación que se haya podido examinar el piso transmitido sin su autorización o sin permiso judicial para la entrada. A mayor abundamiento, el procedimiento del dictamen de peritos, como tal, únicamente encuentra tratamiento jurídico en los artículos 610 y ss. de la LEC por lo que la mención que al mismo se hace en el artículo 52 de la LGT ha de remitirse, cuando menos, a la garantía esencial que figura en los preceptos de la Ley ritual civil con excepción del sistema de nombramiento pues es obvio que en este caso los peritos han de proceder de la propia Administración. Pues bien, las garantías citadas son el reconocimiento del objeto (art. 611), cuestión que la sentencia recoge y la presencia de las partes en dicho reconocimiento (art. 626), circunstancia que en este caso deviene de plena lógica por tratarse de un piso de su propiedad. No se encuentra en el expediente ni que las partes hayan sido citadas, ni que éstas hayan estado presentes, lo que unido al resto de los datos llevan al Magistrado que suscribe al pleno convencimiento de que el piso transmitido no ha sido reconocido por el perito quien, de esta manera no ha realizado un dictamen propio de su condición pericial sino que se ha limitado a actuar con la diligencia debida a un funcionario público aplicando unos determinados coeficientes a los datos de una escritura pública, labor tan encomiable como ajena a los conocimientos específicos exigibles en la pericia. Establecido lo anterior, entiendo que la sentencia debió pronunciarse por la constancia de un vicio de nulidad de pleno derecho con el efecto inmediato de que el acto así viciado estaría incapacitado de interrumpir el plazo de prescripción que, de esta forma, se vería consumado tal y como expone la demanda».

- ³⁸ Dicha solución se deriva de la STSJ de Cataluña de 10 de julio de 1997 para un caso en que únicamente se consigna en el documento un valor por metro cuadrado sin ninguna justificación. Así, en el FJ 2.º señala en relación con el acto de comprobación de valores que «...este Tribunal entiende que no debe ser reputado como un acto interruptivo de la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración. Y ello, por cuanto el referido Acuerdo fue declarado nulo por Resolución del TEAR Cataluña de 10 abril 1990 con base en una absoluta falta de motivación de la valoración propuesta por la Administración, que únicamente procedió a consignar un valor por metro cuadrado, sin razonar la justificación de tal valor unitario. Esta circunstancia generó una situación de indefensión para el sujeto pasivo, tal y como ponía de manifiesto la fundamentación de la Resolución del TEAR Cataluña de 10 abril 1990».
- ³⁹ A estos efectos, es preferible señalar las excepciones a esta línea doctrinal. Así, la falta de identificación del perito de la Administración es calificada por algunos tribunales como un vicio formal no invalidante. Podemos citar la STSJ de Galicia de 30 de septiembre de 1994 (FJ 2.º) o la STSJ del País Vasco de 31 de marzo de 1999 (FJ 3.º). El TEAC, por su parte, en la Resolución de 8 de julio de 1993 (Considerando 2.º) señala que «de todas aquellas circunstancias, la única que concurre y se invoca en el presente caso es la falta de identificación del Ingeniero Técnico Agrícola de los Servicios Territoriales de Castellón que llevó a efecto la valoración. Es, sin duda, una infracción que debe evitarse, pero una infracción formal que por sí sola no produce efectos invalidantes, de acuerdo con el artículo 48.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo entonces vigente». No obstante, con posterioridad, el citado órgano ha defendido la posición contraria, por ejemplo, en la Resolución de 15 de diciembre de 1994 (Considerando 2.º).

la Inspección. Dicho precepto señala que «si los funcionarios de la Inspección de los tributos actúan como peritos en la tasación o valoración de bienes, derechos o patrimonios, deberán tener título suficiente». Igualmente, la LEC, en su artículo 340, establece que «los peritos deberán poseer el título oficial que corresponda a la materia objeto del dictamen y a la naturaleza de éste». La falta de cualificación del funcionario que realiza la comprobación es considerada por la jurisprudencia de forma unánime como un vicio determinante de la anulabilidad del acto. No obstante, a nuestro juicio se trata de un supuesto de nulidad radical, en la medida en que no puede ser otra la calificación de una valoración administrativa realizada por una persona que no está capacitada técnicamente para ello. Difícilmente se puede atribuir algún efecto, como sería la interrupción de la prescripción, a un acto viciado *ab origine*, al prescindir absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello. A nuestro juicio, la misma solución ha de darse a la firma del acto por un funcionario no cualificado para ello que a la ausencia de firma, caso este último que sí se sanciona por la jurisprudencia con la nulidad de pleno derecho ⁴⁰.

Por último, en cuanto a los actos que no son susceptibles de interrumpir la prescripción, una vez declarada su anulación, hemos de hacer referencia a los actos que constituyen un simple pretexto para interrumpir la prescripción poco antes de que transcurra el plazo establecido para ello. Dichos actos no deben producir dicho efecto pues el artículo 66 de la LGT establece expresamente que la interrupción del plazo de prescripción vendrá dada por cualquier acción administrativa «conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación». De este modo, no es admisible la interrupción mediante actos que no tienen como objetivo alguna actuación de liquidación, recaudación o comprobación, sino que su único fin es precisamente la interrupción de la prescripción con la finalidad de reiniciar dicho plazo y otorgar a la Administración un tiempo más amplio para dictar otro acto administrativo ⁴¹. En consecuencia, sólo interrumpen la pres-

⁴⁰ Así lo hace la STSJ de Madrid de 25 de mayo de 1995 (FJ 2.º): «Denunciada por la actora la inexistencia de acto liquidatorio y de comprobación de valores, al no aparecer los mismos firmados por órgano administrativo alguno, puede efectivamente observarse cómo en las hojas de liquidación paralela y notificación de base imponible que obran en el expediente, no existe firma alguna, por lo que careciendo tal acto, al incumplirse un trámite esencial -según declararon, entre otras, las SSTs de 10 mayo 1969 y de 2 enero 1979, de garantía autorizante, se halla afectado por la nulidad absoluta *ipso iure* o de pleno derecho, no produciendo los efectos que típica y normalmente le son atribuidos, al estar incluido dicho acto en la nulidad con la que el artículo 47.1 c) de la LPA, sanciona a los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, toda vez que no hubo acto de gestión y para el ordenamiento jurídico es como si no existiera (STs de 7 marzo 1963), lo que obliga a declarar nulas todas las actuaciones derivadas de las liquidaciones impugnadas, pudiendo incluso ser apreciadas de oficio, al referirse a una nulidad de pleno derecho del artículo 47 de la LPA (SSTs de 11 octubre y 20 diciembre de 1972 y de 18 febrero de 1978). En el mismo sentido, la STSJ de Canarias de 25 de marzo de 1996 (FJ 1.º)-».

⁴¹ Podemos citar en esta línea, por su claridad, la STSJ de Cataluña de 21 de febrero de 1991, en cuyo FJ 2.º señala que «habida cuenta que en la comunicación referida -en fecha cercana a la conclusión del plazo para que se entendiera prescrito el derecho de la Administración para la comprobación de la autoliquidación, el cual se producía en fecha 30 de junio de 1986- no se hace mención alguna a actuación comprobadora o investigadora concreta de la Administración, ni a las razones por las cuales se suspende la actividad administrativa, ha de entenderse que la única finalidad de la misma era la de interrumpir la prescripción, lo cual no puede ser admitido, pues ello atentaría contra el principio de seguridad jurídica, que constituye la razón de ser del instituto de la prescripción». En el mismo sentido, las SSTSJ de Murcia de 10 de junio de 1998 y de 19 de abril de 2000 (FJ 3.º), que señalan que «su anulabilidad no produce efectos *ex tunc*, sino *ex nunc*, lo cual no quiere decir que la Administración tenga la posibilidad de interrumpir la prescripción dictando cualquier acto anulable; para ello es necesario que dicho acto tenga las finalidades establecidas por el artículo 66 de la LGT,

cripción las actuaciones que tengan relación directa e inmediata con el procedimiento de liquidación, recaudación o comprobación y hagan avanzar el procedimiento⁴², es decir, que estén dirigidas al ejercicio de las acciones susceptibles de prescripción⁴³ y que no tengan una finalidad meramente dilatoria. Se trataría, además, de actos contrarios al principio de proporcionalidad, al que se refiere el artículo 2.2 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pues serían actos dictados para una finalidad distinta de la que constituye su objeto específico, por lo que se puede afirmar que en tales casos se ha utilizado la potestad de comprobación de forma desviada respecto a los fines que determinaron su atribución a la Administración⁴⁴, faltando una de las exigencias que la ley impone, cual es la finalidad a la que ha de dirigirse el acto administrativo⁴⁵. Además, sólo se ha de entender que el acto está dirigido a cualquiera de los fines a que se refiere el artículo señalado anteriormente si se ha dictado cumpliendo unos requisitos mínimos, pues de lo contrario la mera comunicación de un valor al contribuyente permitiría la interrupción de la prescripción⁴⁶.

y que, como ha señalado la jurisprudencia, no sea un simple pretexto para interrumpir la prescripción». En la misma línea, la STSJ de Castilla y León de 13 de junio de 1997: «...no quiere decir que la Administración tenga la posibilidad de interrumpir la prescripción dictando cualquier acto anulable; para ello es necesario que dicho acto tenga las finalidades establecidas por el artículo 66 de la LGT y que no sea un simple pretexto para interrumpir la prescripción».

- ⁴² En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, 1992, pág. 133. MANTERO SÁENZ, A.: «La prescripción en el Derecho Tributario», *Hacienda Pública Española*, núm. 52, 1978; VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 69.
- ⁴³ Así lo reconoce expresamente la Resolución del TEAC de 3 de julio de 1990 (Considerando 4.º): «...del análisis del artículo 66.1 a) de la LGT se desprende inequívocamente que no es suficiente cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo para producir el efecto interruptivo pretendido, sino que en todo caso es necesario que aquella acción administrativa esté dirigida a la finalidad de liquidación, recaudación y sanción, es decir, al ejercicio de las acciones susceptibles de prescripción, finalidad que se logra a través de los actos que en el citado precepto legal se enumeran; que en consecuencia los escritos de la Dirección General de Transacciones Exteriores en los que se comunica a la entidad recurrente sobre la procedencia de los pagos a que pudiera dar lugar el contrato suscrito con la entidad no residente y le advierte de los documentos que para la realización de los pagos deberá presentar en la Entidad delegada correspondiente, en ningún caso pueden encuadrarse entre las acciones administrativas que tienen la virtualidad de interrumpir la prescripción».
- ⁴⁴ Así lo ha puesto de manifiesto, por ejemplo, la STS de 25 de junio de 1987, en cuyo FJ 2.º se puede leer lo siguiente: «...el Jefe de Tráfico de Empresas, cinco días antes de consumarse el plazo de 5 años de absoluta paralización del expediente por causas sólo imputables a la Diputación Foral, cursó la comunicación antes transcrita, a la que debe prestarse especial atención. Ante todo, hay que señalar que su contenido es innecesario y puramente dilatorio (...). Pero es que, a mayor abundamiento, la única finalidad concreta que aquella comunicación perseguía cuando en su segundo párrafo afirma que "con esta fecha queda interrumpido el plazo de prescripción", tampoco puede admitirse porque tal comunicación emana de un órgano (el Jefe de Tráfico de Empresas) que no estaba conociendo del recurso y carecía de competencia para ello, puesto que ésta se hallaba avocada corporativamente en la Diputación Foral -y no en la Oficina Gestora- que era quien conocía del recurso y quien ninguna actuación interruptiva practicó. Se trata, pues, de un artificio generado en el uso impropio de unas potestades otorgadas para fines distintos, al que no puede reconocerse virtualidad interruptiva de los plazos de prescripción».
- ⁴⁵ VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la..., op. cit.*, pág. 68 y ss.
- ⁴⁶ CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; LOZANO SERRANO, C.; SIMÓN ACOSTA, E.: ¿Los actos administrativos anulados...», *op. cit.*, pág. 1.149: «Es fácil colegir que la mera comunicación al sujeto de un valor interrumpirá la prescripción, aunque no se lleve a cabo por órgano competente -siempre que no sea *manifiestamente* incompetente-, aunque no contenga ninguna motivación ni explicación de cómo ha sido obtenido, e incluso aunque sea una cifra aleatoria o fijada al albur. Con lo cual se volvería a la situación que treinta años atrás hubo de atajarse por la jurisprudencia exigiendo que el acto sea el procedente para seguir el curso del procedimiento. Este aspecto, sin embargo, quedaría sal-

1.2. El efecto interruptivo de los vicios determinantes de la ineficacia del acto.

El artículo 66.1 a) de la LGT establece que interrumpirá la prescripción cualquier acción administrativa realizada «con conocimiento formal del sujeto pasivo». Este precepto significa que los actos internos de la Administración no producen el mencionado efecto interruptivo, en la medida en que no habrá llegado a conocimiento del sujeto pasivo⁴⁷. Es más, aunque el sujeto pasivo haya recibido la notificación del acto administrativo, tampoco se entenderá interrumpida la prescripción si no se ha realizado con las formalidades a que se refiere el ordenamiento jurídico, pues no es suficiente que el sujeto pasivo llegue a tener conocimiento de una actuación administrativa, sino que lo que el precepto transcrito establece es que dicho conocimiento se produzca a través de los medios y con los requisitos formales previstos en las leyes, lo cual es una importante garantía del ciudadano, si bien con las matizaciones que introduciremos al tratar los casos en que las notificaciones defectuosas pueden llegar a producir efectos. Por tanto, la normativa vincula el efecto interruptivo de la prescripción al conocimiento formal del sujeto de la actuación administrativa dirigida a la exacción del tributo.

Hemos de precisar, en cualquier caso, que los defectos formales de la notificación no inciden en la validez del acto, sino en su eficacia⁴⁸, de tal modo que tales deficiencias tan sólo dan lugar a la nulidad de la notificación⁴⁹. No obstante, aunque los defectos que se produzcan en la notificación de un acto administrativo no afecten a éste, no ocurre lo mismo con los actos posteriores respecto a los cuales el conocimiento de aquél actúe como presupuesto, con lo cual las deficiencias en las notificaciones producen la nulidad de todas las actuaciones posteriores, incluida la providencia

vado con una actuación tan burda como la descrita, y lograría el efecto de interrumpir la prescripción. Basta reparar en que la propia STS de 1996 antes traída a colación, reconoce dicho efecto a un valor fijado por perito que no reúne la titulación requerida para determinarlo. Si ni siquiera ese aspecto tan básico se ha tenido en cuenta, y se ha reconocido pese a ello el efecto interruptivo de dicha actuación, nada impide -por llevar el ejemplo al extremo- que informáticamente se programe con carácter automático un valor superior al de cualquier autoliquidación presentada, que habrá de comunicarse antes de expirar el plazo de prescripción. Con ello, y aun dando por cierta la futura anulación de ese valor por falta de toda motivación, se contaría con otros cuatro años a partir de ese momento para llevar a cabo la comprobación. Otro tanto podría ocurrir con las providencias de apremio, automáticamente programadas tras los actos de liquidación, o, en fin, con tantas otras actuaciones cuyo único objetivo sería hacer renacer un nuevo plazo de prescripción».

⁴⁷ VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la...*, *op. cit.*, pág. 72: «El conocimiento formal supone que la actuación de la Administración ha de ser notificada al sujeto pasivo para que surta el efecto de interrumpir la prescripción, de forma que los actos realizados que queden en el ámbito interno de la Administración, sin trascender formalmente al sujeto pasivo, son irrelevantes al fin indicado».

⁴⁸ Así se pronuncia el TS, entre otras muchas, en la Sentencia de 14 de septiembre de 1972, en la que señala que «...la exteriorización de la actuación de las Administraciones es un requisito o presupuesto de eficacia».

⁴⁹ Así lo señala el TSJ de Andalucía 25 de mayo de 1998 (FJ 3.º): «Y como tuvo ocasión de declarar la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 enero 1995 los defectos de la notificación de un acto, concretamente de la providencia de apremio y certificación de descubierto, aun cuando sean relevantes, no afectan a éste aunque puedan afectar a la validez de la notificación, actividad distinta del acto notificado y posterior a éste. La faltas formales de la notificación podrán repercutir en los posteriores actos respecto de los que el primero constituya presupuesto, pero no en la validez del propio acto notificado».

de apremio ⁵⁰. En cualquier caso, lo que hemos de destacar es que un acto perfectamente válido, y por tanto, susceptible de interrumpir la prescripción no llega a producir tal consecuencia si no es correctamente notificado.

La jurisprudencia se muestra unánime en este sentido. Así lo ha señalado reiteradamente el TS, entre otras muchas, en las Sentencias de 5 ⁵¹ y 20 de diciembre de 1983 ⁵², de 13 abril 1992 ⁵³, de 7 julio de 1995 ⁵⁴, de 7 junio de 1996 ⁵⁵, de 14 de octubre de 1996 ⁵⁶, de 23 de noviembre de 1996 y de 8 marzo 1997 ⁵⁷, en las que ha señalado que una notificación inválida e ineficaz por no adecuarse a los requisitos que exige la normativa no puede interrumpir la prescripción, en la medida en que no se puede entender que el interesado haya tenido conocimiento formal del acto noti-

⁵⁰ En este sentido, la STS de 23 de enero de 1995 (FJ 3.º): «La sentencia de instancia no se plantea la comprobación de si tales infracciones se han producido efectivamente, sino que las rechaza porque entiende que aun en el caso de que hubieran existido no afectarían a los actos objeto de notificación sino a la validez de ésta. Ciertamente los defectos relevantes en la notificación de un acto no afectan a éste pero sí a los posteriores respecto a los cuales el conocimiento de aquél actúe como presupuesto».

⁵¹ En dicha sentencia el Tribunal señala que no puede «entenderse que esa prescripción quedaba interrumpida o por la práctica de notificaciones irregulares o por notificaciones hechas a personas sin relación alguna con la entidad deudora».

⁵² El TS señala «que no pueden servir, como actos que interrompan la prescripción, ni las notificaciones hechas en domicilio distinto del indicado expresamente por los deudores al interponer la reclamación, ni la aportación al expediente de determinados documentos».

⁵³ En el FJ 2.º señala en relación con un supuesto de notificación defectuosa que «en consecuencia, frente a lo dispuesto en el artículo 64 b) de la LGT, no ha podido entrar en juego el mecanismo de interrupción de la prescripción establecido en el artículo 66.1 a) del mismo texto».

⁵⁴ En el FJ 4.º de la sentencia citada, el Tribunal determina que «la apelante no tuvo, pues, conocimiento formal del hecho de la liquidación (...). Es evidente que ni la notificación defectuosamente practicada en el domicilio de la contribuyente, ni la llevada a cabo por edictos (sin agotar la notificación personal bien en el propio domicilio comentado -para subsanar las notorias deficiencias del primer intento de notificación postal- o bien en la dirección de la finca transmitida), interrumpieron el período de prescripción del derecho a liquidar que correspondía a la Corporación apelada, por el común y esencial motivo de que, con tales defectuosas e ineficaces notificaciones, no pudo existir el "conocimiento formal" del sujeto pasivo exigido por el artículo 66.1 a) de la LGT».

⁵⁵ El Tribunal se expresa en el sentido siguiente: «...sin que pueda entenderse, en modo alguno, que, como propugna la Corporación apelante, exista interrupción de dicho período por la presunta notificación de la liquidación en la fecha del 31 de enero de 1979, ya que está plenamente justificado que tal notificación debe reputarse inválida e ineficaz, al no adecuarse a los condicionantes que, para su plena virtualidad, se exigen en los antiguos artículos 80 de la LPA de 1958 y 271.2 del Reglamento de Correos, aprobado por el Decreto 1953/1964, de 14 mayo (FJ 1.º)».

⁵⁶ Según el FJ 2.º, «debe sacarse la conclusión de que la comentada notificación-requerimiento no cumplió los requisitos legal y normativamente exigidos para llevarla a cabo de un modo válido, a través del medio utilizado del correo certificado con acuse de recibo, con efectos constringentes para el notificado, y de que, por tanto, la misma carece de la fuerza suficiente para interrumpir el plazo de prescripción, superior a los cinco años, existente entre el 4 de mayo de 1983 y el 7 de septiembre de 1989 (...). No cabe atribuir efectos interruptivos de la prescripción a notificaciones que adolezcan de cualesquiera defectos formales».

⁵⁷ El Tribunal reitera la misma idea en el FJ 1.º, en el que señala que «el artículo 66 de la LGT exige para el presente supuesto, el conocimiento formal por el sujeto pasivo del acto administrativo susceptible de interrumpir la prescripción».

ficado. La misma doctrina es defendida por numerosos Tribunales Superiores de Justicia, entre ellos los de Cantabria ⁵⁸, Galicia ⁵⁹, Islas Baleares ⁶⁰ y Navarra ⁶¹.

En definitiva, no interrumpirá la prescripción la notificación de un acto administrativo que se haya realizado en forma que no permita tener constancia de su recepción, de la fecha de la misma, de la identidad de quien la recibe, de los elementos esenciales del acto notificado y de los medios de impugnación, con expresión de los recursos y reclamaciones que pueden ejercitarse, plazos y organismos ante los que deben interponerse. Además, para que la notificación sea correcta se han de cumplir diversas condiciones en relación con el lugar en que se debe realizar la misma y su receptor. Todos los requisitos señalados se especifican en los artículos 105 y 124 de la LGT y en los artículos 58 y 59 de la Ley 30/1992. Mayores requisitos aún se exigen en el caso de que no haya sido posible la notificación personal y se haya acudido a la notificación por edictos, pues es necesaria, entre otros, la entrega fallida por dos veces en el domicilio del destinatario con aviso de llegada, y si las notificaciones se han hecho por correo, se precisa la constancia de que el destinatario no ha recogido la carta certificada en la oficina de correos, así como de la caducidad de la obligación de entrega de la carta y la devolución al remitente. El incumplimiento de numerosos aspectos relacionados con los requisitos anteriores da lugar a nulidad de la notificación y, en consecuencia, el acto administrativo no habrá interrumpido la prescripción.

⁵⁸ En este sentido, la STSJ de Cantabria de 6 de mayo de 1998 (FJ 4.º): «La cuestión a resolver radica, por tanto, en determinar si el plazo de prescripción quedó, o no, interrumpido por la actuación del recurrente disconforme con la primera valoración llevada a cabo por la Administración, y la respuesta ha de ser necesariamente negativa, a la vista del pronunciamiento del artículo 66.1 a) de la LGT, que vincula el efecto interruptivo del plazo prescriptorio al conocimiento formal por el sujeto pasivo de la actuación administrativa tendente a la exacción del tributo».

⁵⁹ Así, lo señala el Tribunal en la Sentencia de 24 de julio de 1998, en cuyo FJ 3.º establece que «la conclusión no puede ser otra que la prescripción del derecho de la Administración para practicar la liquidación. Tal plazo ciertamente resulta interrumpido -en tesis argumental de la Administración- por su actuación, pues en efecto dice que el día 13 de junio de 1992 procedió a notificar al sujeto pasivo, a través de su esposa la liquidación resultante de la comprobación de valores, que el recurrente cuestiona y cuestiona por razón en méritos a que el aviso o acuse de recibo no aparece firmado por el receptor, ni consta filiación ni consta DNI del mismo, simplemente aparece en blanco; ergo con tal actuación el instituto de la prescripción no puede considerarse interrumpido, de no acreditarse por la propia Administración de otro modo que llevó a cabo esa actuación interruptora».

⁶⁰ La misma doctrina se defiende por el citado Tribunal en la Sentencia de 6 de julio de 1998, en cuyo FJ 2.º señala que «frente a ello no puede prosperar la tesis de la Administración de la eficacia de la notificación hecha a la presentadora de la autoliquidación (...). Por todo ello, al ser la notificación del expediente de comprobación de valores defectuosa, y carecer de eficacia..., debe apreciarse la prescripción del derecho de la Administración alegada, en base al artículo 67 de la LGT, y por tanto a la desestimación del presente recurso».

⁶¹ Así lo señala en la Sentencia de 10 de junio de 1997, cuyo FJ 3.º es del siguiente tenor: «Todos los mecanismos y garantías con que las Leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación entre el órgano decisor y las partes contendientes (sean notificaciones, emplazamientos, requerimientos, etc.) no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que, en la realidad, se ha materializado aquella participación de conocimiento, o que, en la ficción jurídica, se ha producido, o no, la misma en determinadas circunstancias. La entrega de una copia o traslado, la firma del receptor, su identidad, o la publicación de unos edictos, etc., no son más que signos materiales externos que, de alguna manera revelan o presuponen una toma de conocimiento que, al ser consustancial al derecho de defensa, ha de verse rodeada de las máximas garantías. De ahí que, en los modernos ordenamientos tributarios, tales exigencias se lleven hasta el límite de lo que la eficacia y los intereses de terceros permiten; y en la jurisprudencia de los Tribunales se extreme el formalismo de estos actos, en contra de las corrientes antiformalistas que dominan las nuevas concepciones del procedimiento. Por ello no cabe atribuir efectos interruptivos de la prescripción a notificaciones o publicaciones que adolezcan de cualesquiera defectos formales o carezcan de eficacia».

En cualquier caso, es preciso recordar que en diversos supuestos las notificaciones defectuosas pueden surtir plenos efectos, entre ellos el de interrumpir la prescripción. La regulación de tales casos se encuentra en el artículo 125 de la LGT, que en su apartado 1.º determina que las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en que el sujeto pasivo se dé expresamente por notificado, efectúe el ingreso de la deuda tributaria o interponga el recurso pertinente. Ahora bien, en relación con este último supuesto, los tribunales han interpretado que esta norma no puede reputarse como convalidatoria cuando el sujeto se dé por notificado precisamente para impugnar la notificación. Si así fuera, nunca podrían atacarse los defectos de notificación, pues la propia impugnación daría lugar a la convalidación de la misma⁶². Además, según establece el apartado 2.º del citado artículo, en todo caso «surtirán efecto por el transcurso de seis meses las notificaciones practicadas personalmente a los sujetos pasivos que, conteniendo el texto íntegro del acto, hubieren omitido algún otro requisito, salvo que se haya hecho protesta formal dentro de ese plazo, en solicitud de que la Administración rectifique la deficiencia».

2. La eficacia interruptiva derivada de la interposición de recursos.

La letra b) del artículo 66.1 de la LGT establece que los plazos de prescripción de la acción para liquidar se interrumpe «por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase». Esta causa de interrupción ha sido objeto de muy diversas interpretaciones doctrinales⁶³, pues no casa demasiado con la naturaleza de la prescripción extintiva en el Derecho privado, donde se exige que la interrupción se produzca por alguna actuación del acreedor que demuestre todo lo contrario a un abandono del derecho, de tal modo que en este ámbito sólo tiene sentido que la interrupción del plazo de prescripción se produzca por una actuación del sujeto activo⁶⁴. No obstante, coincidimos con FALCÓN cuando asegura que el legislador es soberano para establecer las causas de interrupción que considere oportuno, aun cuando se aleje de los esquemas establecidos por el Derecho privado⁶⁵.

⁶² En este sentido, la STS de 31 de octubre de 1998 señala que «tampoco puede admitirse que la notificación quedara convalidada por lo dispuesto en el artículo 125.1 de la citada LGT. Dice el precepto: "Las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha que el sujeto pasivo se dé expresamente por notificado, interponga el recurso pertinente o efectúe el ingreso de la deuda tributaria"; pero esta norma no puede entenderse en el sentido de ser convalidatoria cuando el sujeto pasivo se dé expresamente por notificado precisamente para impugnar la notificación, como sucede en el caso de autos. Si así fuera, nunca podrían atacarse los defectos de la notificación, porque al impugnarla habría que suponerla convalidada. En realidad, una cosa es que la notificación "surta efecto" y otra es que "sea defectuosa"; y lo que expresa el artículo 124.1 es que siendo defectuosa (y sin dejar de ser defectuosa, y, por tanto, impugnabile por ello) la notificación puede surtir efectos en determinadas circunstancias que la Ley establece en áreas del principio de la seguridad jurídica. De ahí que, a los fines de este proceso, no puede entenderse sanados o subsanados los defectos de la notificación en función de la conducta del notificado».

⁶³ Vid. por todos, VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la...*, op. cit., pág. 78 y ss. y FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en...*, op. cit., pág. 140 y ss.

⁶⁴ Como señalaba la STS de 30 de mayo de 1967 «el fundamento principal de toda prescripción de acciones no es otro que la presunción de una actitud de abandono, dejación, olvido o falta de interés del titular de acción respecto del derecho que con ella se puede hacer valer».

⁶⁵ FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en...*, op. cit., pág. 148 y ss.

En cualquier caso, no nos cabe duda de que, aunque la ley no lo señale de forma expresa, se refiere a los recursos y reclamaciones que pueden ser interpuestos por el contribuyente u otro obligado tributario. Además, como ha puesto de manifiesto la doctrina, en realidad en tales casos no se trata en sentido estricto de una causa de interrupción de la prescripción sino de una prórroga de la interrupción que ya se ha producido al dictarse el acto o la actuación administrativa anterior.

En cualquier caso, la jurisprudencia aplica con naturalidad el artículo 66.1 b) de la LGT, otorgando eficacia interruptiva de la prescripción a los recursos interpuestos por el particular. Así, lo ha señalado el TS, por ejemplo, en su Sentencia de 22 de marzo de 1974⁶⁶. La misma doctrina defiende la Audiencia Nacional, en la Sentencia de 20 de mayo de 1999⁶⁷. Entre los tribunales superiores de justicia, lo han expresado con meridiana claridad los Tribunales de Canarias⁶⁸, Cantabria⁶⁹, Madrid⁷⁰ y Murcia⁷¹. En el mismo sentido se pronuncia el TEAC⁷².

⁶⁶ En la misma señala «que en cuanto a la prescripción es indudable que la reclamación inicial fue en sus consecuencias, interrumpida por la acción de los copropietarios hoy apelantes, en cuanto a sustituir la liquidación en el concepto de plusvalía por el de tasa de equivalencia, y tal interrupción impidió el transcurso de los cinco años señalados por la Ley para la existencia de la prescripción».

⁶⁷ Así, en el FJ 4.º el Tribunal señala que «siendo, por lo demás, evidente que en el presente caso no ha transcurrido el meritado plazo prescriptorio toda vez que la sucesiva interposición de reclamaciones y recursos por parte de la hoy recurrente determinaron las sucesivas interrupciones del plazo de acuerdo con lo dispuesto, en el artículo 66.1 b) de la LGT».

⁶⁸ El FJ 3.º de la Sentencia de 26 de enero de 1999 es del siguiente tenor: «...período temporal que, además se interrumpió por otra serie de actuaciones administrativas y del propio recurrente al interponer los recursos en vía administrativa y jurisdiccional».

⁶⁹ En la Sentencia de 21 de marzo de 2000 (FJ 3.º) el Tribunal defiende la citada tesis, al señalar que «la cuestión a resolver radica, por tanto, en determinar si el plazo de prescripción quedó, o no, interrumpido por la actuación del recurrente disconforme con la primera valoración llevada a cabo por la Administración, y la respuesta ha de ser necesariamente afirmativa, a la vista del pronunciado artículo 66.1 a) y b) de la LGT, que vincula el efecto interruptivo del plazo prescriptorio al conocimiento formal por el sujeto pasivo de la actuación administrativa tendente a la exacción del tributo, y a "la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase". En consecuencia, la reclamación que formuló el actor tuvo virtualidad interruptiva del plazo prescriptorio, por lo que la nueva comprobación practicada lo fue en tiempo hábil». La misma opinión se manifiesta en la Sentencia de 7 de marzo de 2000 (FJ 3.º).

⁷⁰ Así se expresa en la Sentencia de 9 de febrero de 2000, en cuyo FJ 3.º establece que «incluso en el caso hipotético de que la Sala apreciase la nulidad invocada, la redacción del artículo 66.1 b), sería motivo suficiente para interrumpir la prescripción invocada. En materia tributaria una de las causas de interrupción de la prescripción es la interposición de recursos o reclamaciones de cualquier clase, como se desprende del artículo 66.1 b) de la LGT (...). El recurrente no salva en su fundamentación jurídica la valoración de esta causa de interrupción de la prescripción. El que el acto impugnado esté afectado por una u otra causa de nulidad, incidirá en todo caso, a aquéllos de la Administración directamente vinculados con el anulado, pero no precisamente al acto de parte que motivó tal declaración».

⁷¹ En la Sentencia de 4 de marzo de 1998 (FJ 2.º) el Tribunal señala que «no cabe entender prescrita la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, ya que el plazo de 5 años establecido por el artículo 64 a) de la LGT hay que entenderlo interrumpido por varias actuaciones tanto de la entidad recurrente, como de la Administración, con virtualidad suficiente para interrumpir la prescripción con arreglo a lo dispuesto en el artículo 66.1, a) y b) de la LGT (...). Por último, significar que según el artículo 66.1 b) de la LGT el plazo de prescripción también se interrumpe por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, sin hacer distinción alguna. En consecuencia el recurso de reposición interpuesto por el actor el 30 de julio de 1992 contra el resultado de la comprobación de valores y liquidación practicada por la Oficina Liquidadora, alegando la existencia de los defectos formales de carácter procedimental antes citados (subsanales reponiendo el procedimiento al momento en que se cometió la falta), también produjo el efecto de interrumpir la prescripción». En el mismo sentido, las Sentencias del mismo Tribunal de 8 de abril de 1998 (FJ 3.º) y de 2 de septiembre de 2000 (FJ 2.º).

⁷² *Vid.*, entre otras, la Resolución del TEAC de 26 de enero de 2000 (FJ 3.º).

Ahora bien, a nuestro juicio dicha causa de interrupción no puede mantenerse para todos los supuestos, sin la introducción de ningún tipo de matiz. En concreto, la eficacia de los recursos interpuestos como causa interruptiva de la prescripción está muy relacionada con la decisión que pronuncie el órgano administrativo o judicial con relación al recurso interpuesto. En concreto, en nuestra opinión no es admisible que dicha causa de interrupción opere en los casos en que se determine la nulidad de pleno derecho del acto administrativo que, precisamente, constituye el objeto del recurso, pues de ser así se impediría en la práctica la prescripción de la acción administrativa. Ciertamente, aunque el acto declarado nulo no haya interrumpido la prescripción, en la medida en que tales actos son anulados a instancia de parte, sólo es posible conseguir dicha declaración de nulidad mediante la interposición del correspondiente recurso por parte del contribuyente. Si dicha reclamación administrativa o judicial da lugar también a la interrupción de la prescripción, lo que sucede, en definitiva, es que la declaración de nulidad de pleno derecho no producirá el efecto mencionado en relación con la prescripción. En efecto, aunque se considere que el acto no dio lugar a la interrupción de la prescripción, al declararse nulo de pleno derecho, siempre se producirá dicho efecto como consecuencia del recurso que el contribuyente debe interponer para conseguir tal declaración de nulidad. En definitiva, si se asocia la eficacia interruptiva a la interposición de reclamaciones y recursos, los efectos propios de la nulidad de pleno derecho sólo se produciría cuando sea la Administración la que de oficio determine la nulidad del acto administrativo, caso, por supuesto, absolutamente marginal. A nuestro juicio, una interpretación estricta del artículo 66.1 b) de la LGT constituye una flagrante vulneración del principio de tutela judicial efectiva, pues sólo así puede entenderse que a la solicitud del amparo judicial -o, en su caso, la interposición de las reclamaciones administrativas-, precisamente, para tratar de poner de manifiesto la nulidad de un acto o actuación administrativa, se asocie una consecuencia tan perjudicial para el contribuyente, que verá frustradas de esta forma sus expectativas. En consecuencia, como ha señalado el TS en una Sentencia de 1989 no cabe una interpretación literal del artículo 66.1 b) de la LGT ⁷³. Así también lo ha señalado el TSJ de Cataluña, según el cual tal causa de interrupción ha de limitarse en sus efectos a las reclamaciones y recursos que resulten desestimados ⁷⁴.

⁷³ En concreto, nos referimos a la Sentencia de 31 de enero de 1989, en cuyo FJ 5.º señaló lo siguiente: «No puede, pues, en este caso, admitirse la interpretación -literal que de los artículos 64 y 66 de la LGT hace la parte apelante -(que la prescripción se interrumpió por la reclamación, no caducada, y no se consumó). La inexistencia, o radical nulidad de pleno derecho, de la liquidación notificada impide tal interpretación, incompatible con lo que prevé el artículo 3 del Código Civil y (conforme a él) con los principios que inspiran la Constitución que consagra como valor superior de su ordenamiento jurídico la justicia (art. 1.1), sujeta a los poderes públicos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, garantiza la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.1 y 3) y el derecho de cualquier persona a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión (art. 24.1), obliga a la Administración Pública a actuar con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho (art. 103.1) e impone a los Tribunales el control de la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican (art. 106.1). Que el sujeto pasivo, erróneamente, creyese hallarse ante una verdadera liquidación, y reclamase contra ella, no puede convertir en liquidación lo que nunca lo fue. Pese a ello lo radicalmente nulo no puede producir efecto alguno».

⁷⁴ Así se expresa la STSJ de Cataluña de 10 de julio de 1997 (FJ 2.º): «Por otra parte, y en relación con las posteriores y sucesivas actuaciones del recurrente, este Tribunal entiende que tampoco tienen un efecto interruptivo de la prescripción por cuanto la interposición de los correspondientes recursos de reposición y reclamación económico-administrativa se llevó a cabo, precisamente, en aras de que fuese decretada la nulidad del Acuerdo de la Administración, cosa que hizo la referida Resolución del TEAR de Cataluña de 10 abril 1990, sin que en ningún momento existiese ninguna actuación de la actora tendente a satisfacer la liquidación impugnada. Y tras la Resolución del TEAR de Cataluña de 1990 se sucedieron prácticamente dos años de inactividad por parte de la Administración que no dictó nuevo acto administrativo de comprobación de valores hasta el 13 de marzo de 1992».

Por otra parte, en los casos en que se determine la validez del acto o la anulación del mismo por un motivo distinto de los que determinan la nulidad de pleno derecho, dicha causa de interrupción de la prescripción es perfectamente válida. No obstante, hemos de tener presente que la interrupción tuvo lugar con la notificación del acto al obligado tributario, que en estos casos ya hemos señalado que mantiene su virtualidad para la interrupción de la prescripción. Algunos autores han señalado que en estos casos la interposición del recurso supone una prórroga o ampliación del período de prescripción, pues el plazo deberá contarse nuevamente desde dicha fecha. Realmente, con ello se alude al problema de la duración del efecto interruptivo, lo cual no se aborda por la LGT. Se trata, en definitiva, de determinar si cuando se produce alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 66.1 de la LGT el efecto de interrupción va a durar mientras que se mantenga la circunstancia que dio lugar a la interrupción de la prescripción (interrupción de efectos duraderos) o si, por el contrario, una vez que se produce alguna de las circunstancias señaladas en el mencionado precepto, el plazo comienza a computarse nuevamente desde dicha fecha (interrupción instantánea). La doctrina se inclina mayoritariamente por esta segunda tesis ⁷⁵, en cuyo caso, la interposición del recurso al menos permite una ampliación del plazo de prescripción, que se computará nuevamente a partir de la fecha de su interposición, aunque en realidad añade poco, dado el escaso tiempo del que dispone el contribuyente para utilizar el medio de impugnación correspondiente. Además, se ha de tener presente que, como hemos señalado, esta causa de interrupción no juega para los actos que sean declarados nulos de pleno derecho. En nuestra opinión, sería técnicamente más acertado que se eliminara dicha circunstancia entre las causas que suponen la interrupción de la prescripción y que se regulase de forma expresa la cuestión de la duración del efecto interruptivo. En cualquier caso, el problema fundamental que se plantea a estos efectos es determinar si existe prescripción cuando transcurre el plazo de cuatro años desde la fecha de interposición del recurso. Dicha cuestión se plantea cuando la reclamación se residencia en el ámbito de la vía económico-administrativa -o cualquier otro recurso administrativo-, cuando se produce la paralización del procedimiento por el plazo citado por causa no imputable al interesado, reconociéndose de forma prácticamente unánime, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, que en tales casos se produce la prescripción de la acción administrativa ⁷⁶. Sin embargo, tal consecuencia no tiene sentido cuando dicha paralización se produce en la vía judicial, al no producirse por la inactividad de la Administración. En tales casos parece razonable que la prescripción sólo comience a computarse a partir de la fecha en que se dicte la sentencia correspondiente ⁷⁷.

⁷⁵ En apoyo de dicha doctrina se aduce el artículo 61.2 del RGR, que señala que «producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago o de la Administración», de donde se infiere que los actos que interrumpen la prescripción no tienen efectos duraderos. En este sentido, VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la..., op. cit.*, pág. 82.

⁷⁶ Los problemas que se suscitan en tales casos son tratados por FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en..., op. cit.*, pág. 143 y ss. y por VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la..., op. cit.*, pág. 82 y ss.

⁷⁷ En este sentido, la STSJ de Extremadura de 18 de enero de 2000 establece que el plazo de prescripción se contará «...desde la fecha de la notificación de la sentencia que anula el acto de comprobación de valores». De la misma opinión es la STSJ de Canarias de 26 de enero de 1999, que cita la STS de 16 de marzo de 1996, según la cual «la interrupción de la prescripción significa que el *tempus praescriptionis* debe comenzar a contarse de nuevo por entero o, con otras palabras, que, con el acto interruptivo, se inicia un nuevo período de prescripción, *período que comienza, obviamente, cuando cesa la causa de la interrupción*». Además, añade en el FJ 3.º que «cabe hablar de una interrupción».

III. LA ACEPTACIÓN DEFINITIVA DEL VALOR DECLARADO POR EL CONTRIBUYENTE COMO CONSECUENCIA DE LA REITERACIÓN EN LAS COMPROBACIONES DE VALORES

Aun cuando se considere que la acción para liquidar el tributo no está prescrita, la jurisprudencia viene limitando en los últimos tiempos la posibilidad de que la Administración pueda reiterar el procedimiento de comprobación de valores con las mismas u otras deficiencias formales, una vez que se han anulado las valoraciones realizadas sobre los mismos bienes o derechos.

Es cierto que también el propio tribunal puede admitir una prueba pericial en el marco del proceso contencioso-administrativo -sólo de forma aislada algunos tribunales lo admiten en relación con los órganos económico-administrativos⁷⁸-, lo que supondría que el valor real determinante de la base imponible, quedaría establecido en el marco del proceso. Ahora bien, cuando el contribuyente funde su recurso o reclamación en deficiencias de carácter formal -aunque alguna de ellas, con una clara incidencia en el resultado de la valoración- los tribunales, en caso de que anulen el acto de liquidación, vienen tomando alguna de las dos decisiones siguientes. La más común hasta fechas recientes consistía en la remisión del expediente a la Administración productora del acto para que realizara una nueva liquidación del tributo, esta vez sin los defectos formales atribuibles al acto anteriormente dictado, lo que suponía la retroacción del expediente al momento anterior a cometerse el vicio que daba origen a la anulación de la liquidación. Ahora bien, en los últimos tiempos diversos tribunales superiores de justicia han tratado de imponer límites a las actuaciones administrativas poco rigurosas, señalando que la posibilidad de comprobar el valor de un bien o derecho a efectos de la liquidación no es ilimitada, de tal forma que la Administración no puede realizar esta operación varias veces hasta que la practique con acierto, lo que supone que, a pesar de que no haya prescrito el derecho a liquidar, se acepta definitivamente el valor declarado por el contribuyente en su momento. Dicha doctrina, además, ha sido confirmada en sus aspectos esenciales por el TS recientemente.

Como hemos señalado, entre estas dos opciones, los tribunales, de forma mayoritaria, adoptaban la primera de las mencionadas, es decir, la remisión del expediente a la Administración para que realizara una nueva liquidación, tras la subsanación de los defectos formales advertidos en la comprobación de valores, con independencia de si dicha valoración administrativa se haya produ-

ción de carácter «instantáneo» y de una interrupción de efectos duraderos. En el primer caso, el mismo acto interruptivo hace irrelevante el tiempo pasado y el nuevo cómputo debe iniciarse en el mismo momento; y, en el segundo caso, el acto interruptivo borra la prescripción pasada, pero el nuevo cómputo o la nueva prescripción no comienza hasta un momento posterior. En este último supuesto, la reclamación, *el recurso o la demanda del interesado interrumpe la prescripción ya comenzada, pero no se inicia la nueva hasta la terminación del procedimiento o procedimientos abiertos con aquellas actuaciones*».

⁷⁸ En este sentido se pronuncia la STSJ del País Vasco de 2 de junio de 1995 (FJ 4.º), en la que no sólo se señala que era ajustada a derecho la facultad del Tribunal Económico-Administrativo Foral para acordar de oficio la práctica de una pericia, sino que, además, considera que tal actuación es digna de elogio por tratar de alcanzar la verdad material del asunto que es objeto de controversia.

cido una o varias veces. Desde esta perspectiva, la única limitación a la retroacción de las actuaciones es la posible prescripción del derecho a liquidar, lo que no suele ocurrir debido a que la mayoría de los órganos jurisdiccionales consideran que los defectos de carácter formal que con más frecuencia se producen a estos efectos constituyen vicios determinantes de la anulabilidad del acto. En la medida en que mediante la actuación o el acto interruptivo se inicia un nuevo período de prescripción, se puede afirmar que la prescripción admite interrupciones sucesivas sin restricción temporal alguna, siempre que la Administración no tarde más de cuatro años en realizar una nueva valoración, desde que tuvo lugar el acto que dio lugar a la interrupción de la prescripción. En consecuencia, ni existe ningún límite en cuanto al número de actos de interrupción que pueden producirse o, dicho de otro modo, en cuanto al número de actos de comprobación que pueden sucederse en relación con una misma transmisión. En este sentido se pronuncia la Audiencia Nacional⁷⁹ y algunos tribunales superiores de justicia, como el TSJ de Murcia, que en diversas sentencias anula la comprobación y ordena a la Administración que realice una nueva valoración, señalando que una vez que el tribunal anula una comprobación de valores, la Administración puede efectuar una nueva valoración, reiniciando de nuevo el expediente para subsanar el defecto que se haya cometido anteriormente, reconociendo expresamente que el hecho de que el órgano jurisdiccional deba ser congruente con las pretensiones de las partes, no obsta al derecho de la Administración, cuando los tribunales anulen una actuación por defectos de forma sin entrar a examinar el fondo, a reiniciar el expediente, subsanando tales deficiencias según las bases establecidas en la sentencia, si no ha prescrito su derecho a determinar la deuda tributaria⁸⁰. En esta misma línea se encuentra también el TSJ de Extremadura⁸¹.

⁷⁹ En este sentido, el FJ 5.º de la SAN de 3 de junio de 1997 señala lo siguiente: «Sentado lo anterior, hemos de decir, siguiendo el criterio de la Sentencia de 16 marzo 1996 del TS, que la interrupción de la prescripción significa que el *tempus praescriptionis* debe comenzar a contarse de nuevo por entero o, dicho de otro modo, que con el acto interruptivo se inicia un nuevo período de prescripción, de manera que "la prescripción admite un número, limitado de actos de interrupción, es decir de interrupciones sucesivas sin restricción temporal alguna siempre que no se produzcan intervalos de tiempo superiores a los cinco años"».

⁸⁰ Así en la Sentencia de 5 de abril de 2000, el Tribunal en el FJ 2.º señala lo siguiente: «La cuestión a resolver es la de si una vez anuladas tanto las liquidaciones como la comprobación de valores, la Administración tiene potestad para volver a realizar dicha comprobación de forma motivada y para girar las liquidaciones correspondientes, y la conclusión a la que llega la Sala no puede ser otra que la afirmativa por las siguientes razones: porque anulada la comprobación de valores y liquidaciones consiguientes, es indudable el derecho de la Administración a volverla a practicar de forma motivada (art. 52 de la LGT) siempre que no haya prescrito la acción para determinar la deuda tributaria. Esta Sala no comparte el criterio establecido en la sentencia alegada por la parte recurrente en cuanto niega la posibilidad de la Administración de retrotraer las actuaciones al tiempo en que se cometió la falta cuando no ha sido solicitada por el interesado (...). Y ello porque el hecho de que el órgano jurisdiccional deba ser congruente con las pretensiones de las partes, no obsta al derecho de la Administración, cuando los Tribunales anulen una actuación por defectos de forma sin entrar a examinar el fondo, a reiniciar el expediente, subsanando dicho defecto, si no ha prescrito su derecho a determinar la deuda tributaria, sujetándose, claro está, en su caso, a las bases establecidas en la sentencia. Hay que tener en cuenta que la Administración tiene la disponibilidad sobre sus propios actos, con lo que si detecta una irregularidad procedimental puede (y debe, por razones de eficacia en su actuación) reponer las actuaciones al momento en que se cometió el vicio. Si no lo hiciera de esta manera se vería obligada a iniciar nuevo expediente con el mismo objeto, lo que es manifiestamente absurdo y antieconómico». Dicha tesis se reitera en numerosas Sentencias, como la de 8 de enero, de 23 de febrero, de 23 de marzo y de 19 de abril de 2000.

⁸¹ Así, la Sentencia de 18 de enero de 2000 (FJ 3.º) señala lo siguiente: «En primer lugar alega el recurrente que la Administración no puede realizar una nueva comprobación de valores, por cuanto ya realizó una con anterioridad, que fue anulada por falta de motivación. No es esa la doctrina del TS que en Sentencia de fecha 29 de diciembre de 1998,

También el TEAC expresamente señala que la facultad de la Administración para comprobar subsiste una vez que se anula una valoración anterior por algún vicio de carácter formal ⁸². Ahora bien, dadas las características de esta instancia revisora, en este ámbito se plantea, además, el problema de si en el caso de que el recurrente tan sólo pida la anulación del acto, el órgano revisor puede ordenar a la Administración autora del acto anulado que lo sustituya por otro distinto. Aunque la normativa no alude expresamente a dicha cuestión, es cierto que el artículo 40.1 c) del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, otorga facultades suficientes a los citados órganos para que puedan ordenar la retroacción del expediente, al establecer que los órganos económico-administrativos, en el ejercicio de su competencia, pueden ordenar «a los órganos de gestión que dicten otro u otros actos administrativos con arreglo a las bases que se establezcan en la resolución de la reclamación». De este modo, de acuerdo con el TEAC, una vez que se anula el acto de comprobación por errores de carácter formal, puesto que el recurrente no ha solicitado la revisión de los aspectos sustanciales de dicho acto administrativo, no se encuentran obstáculos a la remisión del expediente a la Administración competente para que subsane los errores detectados, realizando una nueva valoración, aun cuando no haya sido solicitada la citada retroacción por ninguna de las partes del proceso, teniendo en cuenta, además, que la prohibición de la *reformatio in peius* impide que el contribuyente pueda tener algún temor de que vaya a verse perjudicado por la nueva valoración ⁸³. El TSJ de Castilla y León reconoce expresamente que los órganos económico-administrativos pueden ordenar que se efectúe una nueva comprobación de valores, retro trayendo el expediente, sin que incurra en incongruencia

aplicando las normas generales del Procedimiento Administrativo, afirma que la Administración puede convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan. De este modo, tras la anulación judicial de un acto por falta de motivación suficiente, la Administración no sólo está facultada para dictar un acto nuevo en sustitución del deficientemente motivado, sino que está obligada a ello, siempre y cuando el plazo para efectuar esa segunda o ulterior comprobación sea el de prescripción previsto en el artículo 64 de la LGT».

- ⁸² En el Considerando 4.º de la Resolución de 27 de mayo de 1993, el TEAC señala «que, de acuerdo con lo que acaba de exponerse, no puede pretenderse que la facultad de la Administración, dirigida a obtener según mandato legal el valor real de los bienes, decaiga por el mero hecho de adolecer de determinado defecto -falta de motivación y notificación separada- que lo único que acarrea, según el artículo 48 de la Ley de Procedimiento Administrativo, vigente en la época de los hechos, es la mera anulabilidad del acto administrativo, que en modo alguno implica la firmeza del valor declarado, sino la obligación de la Administración de repetir su actuación, esta vez en la forma debida, lo que permitirá, conociendo las razones del nuevo valor, aceptarlo o impugnarlo o, incluso, solicitar la tasación pericial contradictoria».
- ⁸³ En este sentido, la Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 1994 (Considerando 2.º): «La recurrente viene a alegar, por una parte, que el Tribunal Regional se ha extralimitado al ordenar la nueva comprobación, ya que la pretensión formulada se ceñía a la simple anulación de la comprobación impugnada. Una alegación que no es de atender porque el artículo 44 del Reglamento de Procedimiento [actual artículo 40.2 c)] bien dice que los órganos económico-administrativos, en el ejercicio de su competencia, pueden ordenar «a los órganos de gestión que dicten otro u otros actos administrativos, con arreglo a las bases que se establezcan en la resolución de la reclamación» (...). Por lo demás, ningún temor debe albergar la recurrente a una *reformatio in peius*...». En la misma línea, las Resoluciones de 9 de mayo de 1996 (Considerando) y de 12 de marzo de 1999.

con lo pedido por el recurrente ⁸⁴. Por su parte, el TS también reconoce la competencia para ordenar la retroacción del expediente por parte de los citados órganos ⁸⁵.

Ahora bien, esta tesis ha permitido la sucesión de diversas valoraciones relativas a un mismo bien o derecho y respecto a la misma transmisión. Esta situación, en primer lugar, supone un grave quebranto para la Administración, que sólo va a poder cobrar el tributo tras numerosos años de disputa en los tribunales, con los importantes gastos que dicha situación prolongada conlleva. Por tanto, se puede afirmar que la situación creada por la actividad antijurídica de la Administración contradice el principio de eficacia en la actuación administrativa. En segundo lugar, deja al contribuyente en una situación de absoluta inseguridad jurídica. Además, aunque el retraso en el pago se haya debido fundamentalmente a los errores cometidos por el órgano administrativo, el contribuyente deberá abonar en su momento el interés de demora correspondiente a la cuota dejada de ingresar como consecuencia de la diversa valoración, haciéndole copartícipe en gran medida de los errores cometidos por la propia Administración.

A efectos de evitar estas prácticas administrativas, el TSJ de la Comunidad Valenciana ha introducido una doctrina muy importante en la Sentencia de 19 de julio de 1995 ⁸⁶. Dicho tribunal ha entendido que la práctica de valoraciones reiteradas va en contra del principio de seguridad jurídica, de tal forma que ha establecido que la Administración no puede practicar valoraciones de forma indefinida hasta que la realice correctamente, por lo que una vez anulada una valoración administrativa, la Administración no puede dictar una nueva comprobación de valores. De esta forma, esta doctrina supone que la Administración sólo puede realizar la comprobación de valores una sola vez. Además, la no retroacción se impone, fundamentalmente, cuando prescindiendo de los defectos formales, la parte recurrente solicite una declaración de fondo, pues la tutela judicial efectiva supone la prohibición de dilaciones indebidas provocadas por el defectuoso funcionamiento de la Administración. En cualquier caso, una vez anulada la comprobación de valores realizada por la Administración por defectos formales, sólo cabe la retroacción de las actuaciones a dicho momen-

⁸⁴ En este sentido, la Sentencia de 13 de junio de 1997 (FJ 1.º y 2.º) señala lo siguiente: «Se impugna la resolución recurrida por entender la recurrente que el Tribunal Económico-Administrativo Regional se ha excedido de sus facultades al ordenar a la Administración Regional que proceda a efectuar una nueva comprobación de valores motivándola adecuadamente (...). La primera cuestión que se nos plantea es si el Tribunal Económico-Administrativo Regional es competente o no para adoptar el punto segundo de su resolución, y si ha incurrido en incongruencia al excederse de lo solicitado por la recurrente. A tal efecto hemos de decir que dado que el Tribunal Económico-Administrativo Regional es un órgano administrativo de carácter revisor está facultado no sólo para contestar a las pretensiones de los recurrentes sino que puede acordar cuanto estime necesario para que la actuación de los órganos administrativos sea conforme a Derecho, y, en este sentido, la orden de que se practique nueva comprobación de valores conforme a Derecho y la indicación del procedimiento a seguir no excede de sus competencias, por lo que no incurre en incongruencia como denuncian los recurrentes».

⁸⁵ Así, en la Sentencia de 18 de diciembre de 1999, señala que el artículo 40.1 c) del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas «otorga, en efecto, facultades al Tribunal Económico-Administrativo para ordenar la retroacción del expediente».

⁸⁶ Igual doctrina en la STSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de octubre de 1996 (FJ 1.º).

to procedimental cuando la parte lo solicite expresamente, debiendo estarse en los demás casos a la valoración efectuada por el contribuyente en su autoliquidación, al no haber sido ésta contradicha en tiempo y forma ⁸⁷.

Del mismo tenor es la doctrina del TSJ de la Rioja, que en la Sentencia de 30 de noviembre de 1998, señala que la facultad de llevar a cabo comprobaciones de los valores declarados por los contribuyentes no es ilimitada, de tal modo que en caso de que por segunda vez se considere que una determinada comprobación no es acertada, la Administración no puede realizar una nueva liquidación. El Tribunal coincide con la doctrina del TSJ de la Comunidad Valenciana, de tal modo que sólo cuando la parte solicite expresamente la retroacción de las actuaciones procedimentales deberá acordarse ésta, y no cuando el recurrente solicite una declaración de fondo, en virtud del principio de tutela judicial efectiva. Para apuntalar su doctrina, el tribunal recurre en esta ocasión a las exigencias derivadas del principio de eficacia, señalando que la Administración debe estar integrada por personal especializado para realizar las valoraciones y en general la gestión tributaria, de tal modo que debe llevar a cabo sus funciones de un modo eficaz sin que por tanto sea necesario hacer uso de la facultad de comprobación reiteradas veces, puesto que el contribuyente únicamente puede instar la tasación pericial contradictoria una vez, lo cual le colocaría en una situación de inferioridad frente a la Administración y puede provocarle una situación de indefensión e inseguridad jurídica constante ⁸⁸.

⁸⁷ En el FJ 2.º de la sentencia citada el Tribunal señala a estos efectos lo siguiente: «No es ésta sin embargo la cuestión planteada en el presente caso, por lo demás compartida por esta Sala, sino si, demostrada la inidoneidad de la valoración, ha de retrotraerse el procedimiento administrativo o, por el contrario, simplemente ha de anularse el acto administrativo impugnado por falta de motivación, con la consecuencia de estar a la valoración efectuada por el contribuyente en su autoliquidación y no contradicha en tiempo y forma. Pues bien, la presunción de legalidad de que gozan los actos administrativos (arts. 8 de la LGT y 57 de la LRJAP y PAC) se desvanece cuando dejan de ser motivados [artículo 54.1 a) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, antes citada]. En consecuencia, sólo cuando la parte solicite expresamente la retroacción de las actuaciones procedimentales deberá acordarse, no cuando, prescindiendo de los defectos formales (por ejemplo, notificación defectuosa, etc.), solicite una declaración de fondo, pues la tutela judicial efectiva impide, de un lado, las dilaciones indebidas provocadas por el defectuoso funcionamiento de la Administración (artículo 24.1 de la CE), de otro, que el recurso se transforme en una resolución *in peius*» (...). Pero esta solución es además la que exige la lógica. La Administración Tributaria descarga cada vez con más frecuencia en los contribuyentes el ejercicio de deberes formales (autoliquidaciones), que en principio corresponden a la actividad inspectora administrativa. La Administración puede, en base a lo dispuesto en el artículo 49.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, proceder a la comprobación real de los bienes y derechos transmitidos, por los medios establecidos en el artículo 52 de la LGT, pero la Ley no la habilita para hacerlo reiteradamente, hasta que alguna vez acierte, sino que el ejercicio de comprobación sólo puede realizarse una sola vez, como una sola vez puede solicitar la comprobación contradictoria el contribuyente».

⁸⁸ En el FJ 6.º el Tribunal riojano señala lo siguiente: «Debemos recordar que nuestra Carta Magna en su artículo 103.1 establece: "1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho". La Administración cuenta con potestades para llevar a cabo los fines que le encomienda el ordenamiento jurídico, pero éstas no deben convertirse en meros privilegios detentados sin control. Sentado lo precedente, a nadie escapa que entre los intereses generales citados por el precepto transcrito se encuentran los particulares del actor. No olvidemos que la Administración de la Comunidad Autónoma demandada debe contar con personal funcionario especializado para llevar a cabo la gestión tributaria, a los que debería exigirse un nivel de probidad tal, en el caso concreto, que no obligase a utilizar la posibilidad del artículo 52 de la LGT, reiteradas veces, hasta que se acierte, puesto que el sujeto-contribuyente sólo una vez puede instar la tasación pericial contradictoria».

Una tesis similar se contiene en la STSJ de Cantabria de 29 de junio de 1998, en la que considera que al anular por tercera vez la comprobación de valores por falta de motivación no hay justificación para apartarse de la valoración realizada por el sujeto pasivo, pues ordenar una cuarta valoración lo único que permitiría sería la perpetuación del problema ⁸⁹.

Por su parte, el TSJ de Andalucía ha establecido con claridad en algunas sentencias que la estimación de una reclamación o recurso contra una comprobación de valores no impide a la Administración realizar una nueva comprobación, pudiéndolo hacer dentro del plazo de prescripción ⁹⁰. No obstante, parece que dicha doctrina sólo debe aplicarse a la primera o segunda comprobación de valores realizada en relación con un mismo hecho imponible, aun cuando el tribunal no distinguió en la sentencia citada según que se tratase de la primera comprobación o de las sucesivas. Sin embargo, no cabe otra alternativa, dado que en una sentencia reciente el tribunal se aproxima a las tesis defendidas por otros tribunales superiores de justicia, señalando que en el caso planteado, referido a un acto de comprobación reiterado por tres veces, los principios de seguridad jurídica y confianza legítima impiden que se dicte un cuarto acto de comprobación ⁹¹. Además, el tribunal también ha señalado

⁸⁹ Así se expresa el Tribunal en el FJ 11.º: «No procede efectuar una nueva valoración, ya que la ausencia absoluta de explicaciones por parte de la Administración Regional ha pervivido a lo largo de nada menos que tres valoraciones, ninguna de las cuales merece en serio tal denominación, máxime cuando las dos precedentes fueron anuladas, precisamente, por falta de motivación y ordenar una cuarta nos volvería a situar ante una nueva posibilidad de perpetuar el problema. El inadmisibles juego de cifras ofrecido en la valoración efectuada, basada en criterios que se apartan de otros anteriormente tomados en consideración, sin que tal alejamiento del precedente haya sido mínimamente explicado, nos obliga a considerar que la Administración ha tenido más que suficiente oportunidad para valorar y para motivar sus valoraciones y, si no lo ha realizado de forma mínimamente objetiva y razonada, es que carece de justificación apartarse de la valoración ofrecida por los recurrentes en su autoliquidación, pues la misma no ha sido objetivamente desmentida sobre la base de instrumentos y criterios de valoración explicados de modo comprensible y serio».

⁹⁰ En esta línea, la STSJ de Andalucía de 18 de mayo de 2000 (FJ 4.º): «Respecto al primer motivo de nulidad, el mismo no puede ser estimado, en la medida en que el artículo 52 de la LGT autoriza a la Administración a realizar la comprobación de valores y por el mero hecho de que se haya estimado una reclamación económico-administrativa interpuesta contra el resultado de la comprobación de valor, no quiere decir que la Administración no pueda volver a realizar una nueva comprobación, antes al contrario puede realizarla dentro de los límites de prescripción de la acción para la determinación de la deuda tributaria, conforme al plazo general de cinco años del artículo 64 de la Ley, período que no ha transcurrido en el asunto aquí enjuiciado, pues la segunda comprobación se realizó dentro del plazo mencionado, por lo que procede la desestimación de la alegación».

⁹¹ Así, en el FJ 3.º de la STSJ Andalucía de 30 de septiembre de 1999, el Tribunal señala lo siguiente: «Ahora bien, puesto que lo que se pide es paz en la relación a fin de no ser nuevamente inquietado después de tanto tiempo sin que se haya producido un acto regular de comprobación, preciso será examinar el asunto desde el punto de vista de la seguridad. Y, como dijimos en Sentencia de 19 de febrero de 1999, que puso fin al recurso 1219/1996: "nos queda la cuestión de si, puesto que se trata de un vicio de procedimiento, puede la Administración reproducir la actuación adecuándose a las normas y, en consecuencia, produciendo una nueva valoración debidamente motivada. Y, aunque eso sea así normalmente, puesto que tales vicios de procedimiento no afectan al fondo de la decisión ni al recto ejercicio de la competencia de la que se trate, aquí no podemos dejar de tener en cuenta que ésta es la tercera comprobación de valores, con lo que, de reproducirse la actuación, nos encontraríamos ante una cuarta valoración que podría envolver al actor en un nuevo pleito; y claro, eso es mucho más de lo que debe esperarse de una actuación diligente de la Administración, manteniendo como litigiosa una relación después de diez años, contra toda idea de seguridad, de eficacia y de protección de la confianza. Por todo ello, puesto que tal actuación poco diligente no puede alejar la paz en la relación más allá de un plazo razonable tal como se pide, de acuerdo con el principio aludido de protección de la confianza, que, aunque no se mencionaba expresamente en la redacción anterior del artículo 3 de la Ley 30/1992, es llano que vinculaba también a la actuación administrativa, en cuanto sometida al derecho, procede declarar la nulidad de la comprobación sin posibilidad de reponer la actuación". Y siendo el mismo el caso, por las mismas razones, procede declararlo así en este caso».

que una vez anulada una comprobación de valores por motivos formales -en el caso planteado, se trataba de falta de motivación- sin que se haya ordenado en la sentencia la retroacción del procedimiento para practicar una nueva, la Administración no estaba facultada para realizar una nueva valoración y liquidar el tributo, sino que debió recurrir la resolución, y al no hacerlo, aquella quedó firme y consentida ⁹².

Como se puede observar, las tesis mantenidas por los tribunales anteriormente citados tienen un contenido similar, fundamentándose en principios idénticos. Tan sólo difieren -aunque la cuestión no deja de resultar trascendente- en la determinación del número máximo de actos de comprobación que puede dictar la Administración en relación con un mismo objeto tributario. Así, mientras que el TSJ de la Comunidad Valenciana considera que el procedimiento de comprobación solamente se puede iniciar una vez, los Tribunales de Cantabria y Andalucía admiten hasta tres pronunciamientos, de manera que, en relación con los dos primeros actos emitidos, dichos tribunales podrán acordar la remisión del expediente a la Administración para que vuelva a reabrir el procedimiento con el objeto de subsanar las deficiencias puestas de manifiesto por el tribunal. Por último, el TSJ de la Rioja mantiene una posición intermedia, pues anulada una comprobación de valores, admite una segunda oportunidad para que la Administración subsane los defectos cometidos.

Por su parte, diversos tribunales se han pronunciado de forma expresa sobre las doctrinas anteriores, señaladamente sobre la tesis mantenida por el TSJ de la Comunidad Valenciana, manteniendo explícitamente una actitud crítica en relación con la misma. De este modo se ha pronunciado de forma reiterada el TSJ de Murcia que, como decíamos anteriormente, ha reconocido la posibilidad de retrotraer el expediente al momento anterior a cometerse el error correspondiente. No obstante, añadimos ahora que, aunque el tribunal es consciente de que la reiteración de comprobaciones en relación con un mismo hecho imponible puede dejar al contribuyente en una situación de inseguridad permanente, considera que éste puede provocar un debate sobre el fondo mediante la proposición de la oportuna prueba en vía jurisdiccional en apoyo de su valoración inicial ⁹³. La misma acti-

⁹² En este sentido, la STSJ de Andalucía de 6 de octubre de 1999 (FJ 3.º): «...pues habiéndose anulado la valoración primeramente practicada por falta de motivación, sin ordenar el TEAR de Andalucía en la resolución correspondiente la retroacción del procedimiento para que se practicara nueva valoración, debió la Administración recurrir su resolución, y al no hacerlo aquella quedó firme y consentida. Con lo que, al volver a practicar segunda comprobación y actos posteriores de liquidación, se han vulnerado los principios de seguridad jurídica y tutela efectiva, proclamados en los artículos 9.º 3 y 24.1 de la Constitución Española; toda vez que la inalterabilidad de las resoluciones firmes constituyen garantía mediante la cual el derecho a la tutela judicial efectiva, en conexión con el principio de seguridad jurídica, asegura a los que son o han sido partes en un procedimiento que las resoluciones dictadas en el mismo, que hayan alcanzado firmeza, no sean alteradas o modificadas al margen de los cauces legales previstos».

⁹³ Así, la Sentencia de 23 de febrero de 2000 señala lo siguiente: «Porque aunque no escapa a la percepción de esta Sala que la reiteración de comprobaciones en relación con un mismo hecho imponible puede dejar al contribuyente en una situación de inseguridad permanente, esta subordinación a la actuación administrativa es sólo relativa puesto que la anulación de la comprobación determina la de la liquidación practicada que, si ha sido ejecutada, genera el derecho a la percepción de intereses por parte del contribuyente. Además, ese círculo vicioso puede ser roto en cualquier momento por el contribuyente sí, frente a una nueva comprobación, provoca un debate sobre el fondo mediante el mecanismo de proponer la oportuna prueba en vía jurisdiccional en apoyo de la valoración por él inicialmente realizada». En el mismo sentido, las Sentencias del mismo Tribunal de 23 de marzo, de 5 de abril, de 11 de mayo y de 15 de noviembre de 2000.

tud crítica frente a la referida doctrina mantiene el TSJ de Castilla-La Mancha ⁹⁴. La Audiencia Nacional mantiene una postura similar, defendiendo que no es posible impedir una nueva comprobación por la reiteración en el ejercicio de tal facultad, estableciendo que el único límite que existe en esta materia es la prescripción del derecho a liquidar ⁹⁵.

Tan sólo nos queda por analizar la doctrina que el TS ha establecido a estos efectos, que ha sufrido una evolución importante desde la tesis más tradicional en la que admitía la reiteración de las comprobaciones, con el único límite de la prescripción, hasta la admisión en tiempos recientes de la tesis sustentada, fundamentalmente, por el TSJ de La Rioja.

En este sentido, la Sentencia de 29 de diciembre de 1998 establece que el ejercicio inadecuado por parte de la Administración de su derecho a valorar el bien transmitido no supone la extinción de una rehabilitación de dicho derecho antes del transcurso del plazo de prescripción. Lo anterior no es una simple facultad de la Administración sino una obligación, ya que en defensa del interés público está obligada a dictar un nuevo acto en sustitución del anulado. En consecuencia, el único límite que establece a esta función comprobadora es la posible prescripción del derecho, calificando como *doctrina peregrina* la alegación del contribuyente según la cual la cuestión no es si se trata de un acto nulo o anulable a los efectos de determinar la posible prescripción del derecho a liquidar, sino que al no probar la Administración el valor comprobado, se extinguió su derecho a tal comprobación ⁹⁶.

⁹⁴ Así en la Sentencia de 4 de julio de 2000 (FJ 3.º), el Tribunal señala lo siguiente: «En segundo lugar y respecto a la pretensión de la actora de la improcedencia de una segunda comprobación de valores al haber sido la anterior anulada, tampoco puede prosperar, pues, si bien esta tesis parece haber sido acogida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, no lo ha sido por la que resuelve, la cual ya ha declarado y viene reiteradamente declarando (por ejemplo Sentencia núm. 574, de 10 de diciembre de 1997, dictada en el recurso contencioso-administrativo 1000/1995 y en la referida de 11 de noviembre de 1999) "que no existe base legal para impedir a la Administración el que ejerza su potestad comprobadora cuando la acción para hacerla valer no ha prescrito, a salvo los casos en que se demuestre la existencia de abuso de derecho por parte de aquella". La misma doctrina se contiene en la Sentencia de 19 de abril de 1999 (FJ 2.º)».

⁹⁵ En la Sentencia de 11 de noviembre de 1997 (FJ 4.º), la Audiencia señala que «finalmente, los principios de legalidad y seguridad jurídica han sido también respetados, además de por lo ya dicho en el precedente Fundamento Jurídico, porque la ausencia de una norma concreta en orden a la determinación de la interdicción de la reiteración de la comprobación de valores, frente a lo que en la demanda se aduce, ha de significar que la Administración puede proceder a nueva comprobación en tanto en cuanto no haya transcurrido el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación». En el mismo sentido, la SAN de 20 de mayo de 1999.

⁹⁶ En el FJ 3.º, el TS señala que «la tesis que mantiene el recurrente es que no se trata de una cuestión de nulidad o de anulabilidad, sino simplemente que como la Administración no probó el valor comprobado, se extinguió su derecho a tal comprobación. La Sala no comparte en absoluto esta *peregrina doctrina* (...). Ahora bien, la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados. En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada

No obstante, como hemos señalado, la evolución del TS a estos efectos ha sido importantísima en los últimos tiempos. El tribunal debió pronunciarse respecto a la doctrina anteriormente señalada del Tribunal riojano, ya que la Comunidad de La Rioja interpuso un recurso de casación en interés de ley. El TS, en la Sentencia de 18 de diciembre de 1999, ha corroborado la tesis sustentada por dicho tribunal superior de justicia, señalando que en la sentencia de instancia la cuestión que se dilucidaba era el uso indebido de la potestad de comprobación de valores, desestimando el recurso de casación. Ahora bien, el TS no expresa con claridad en virtud de qué razón considera que ha existido en tal caso un uso indebido de las citadas potestades. A estos efectos, aunque la redacción es un tanto confusa, el TS se decanta por permitir dos comprobaciones con relación a un mismo hecho imponible, de tal modo que si el segundo acto de comprobación es anulado, la Administración ya no podrá hacer uso de la potestad señalada anteriormente ⁹⁷.

Con mayor claridad se ha expresado el TS en la Sentencia de 7 de octubre de 2000, donde, citando y asumiendo la doctrina señalada en la Sentencia de 29 de diciembre de 1998, añade un nuevo razonamiento que modifica sustancialmente el planteamiento anterior del tribunal a estos efectos. En este sentido, el tribunal señala que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones administrativas que vulneren alguna garantía o formalidad no sólo se encuentra limitado por la prescripción. El tribunal ha admitido que en caso de que se repita una segunda valoración con los mismos defectos o deficiencias se producirá la pérdida del derecho a la comprobación de valores, lo que

para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda». Por su parte, establece en el FJ 4.º que «la Administración Tributaria conserva el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la previa comprobación de valores durante el plazo de prescripción de cinco años, eso sí cumpliendo rigurosamente los requisitos propios del dictamen de peritos de la Administración, que hemos expuesto (...). La conclusión que mantiene la Sala es que la Junta de Andalucía no sólo tiene el derecho a practicar una nueva comprobación de valores, eso sí con los requisitos legales, sino que como gestora de los derechos de su Hacienda Pública y de un impuesto cedido por el Estado, está obligada a practicar dicha comprobación dentro del plazo de prescripción».

⁹⁷ En el FJ 4.º el Tribunal se expresa de la siguiente manera: «Se discutió en la instancia si tras una primera anulación, en procedimiento diferente, de la liquidación girada por la Comunidad Autónoma, con reposición de actuaciones al momento de práctica de una nueva comprobación de valores suficientemente motivada, y girada nuevamente una segunda liquidación con el mismo objeto tributario, puede nuevamente decretarse por el TEAR una segunda anulación y retroacción de actuaciones. Con tal planteamiento, la doctrina legal que propugna la Comunidad Autónoma recurrente, al omitir tan significativas circunstancias y solaparla con un supuesto normal, en que las mismas no concurren, es claro que no puede ser aceptada, y ello es motivo suficiente para desestimar el recurso, dado que la doctrina legal propuesta no guarda consonancia con la proclamada por la Sala de instancia. En efecto, la Sala de instancia, prescindiendo de que sus razonamientos sean enteramente acertados, concluye afirmando que la Administración debe ajustar su actuación al artículo 103.1 de la Constitución, evitando que sus potestades se conviertan en privilegios sin control, entendiéndose por ello la posibilidad de que la Administración pueda repetir indefinidamente su actuación, en este caso, liquidatoria, "hasta que se acierte". Como decíamos anteriormente, la doctrina de la Sala en el caso enjuiciado no guarda relación con la planteada, en términos deliberadamente generales, por la entidad recurrente, apoyada en los artículos 40.1 c) del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, redactado en términos idénticos al artículo 44 del anterior Reglamento, de 20 de agosto de 1981, que otorga, en efecto, facultades al Tribunal Económico-Administrativo para ordenar la retroacción del expediente, pero no es éste el supuesto que enfrentó la instancia, sino el uso indebido de tales facultades».

comportará que se establezca como definitiva la valoración realizada por el contribuyente ⁹⁸. Lo que no se acaba de entender es qué tienen que ver tales consecuencias con el principio de cosa juzgada, que es el principio al que el TS asocia incomprensiblemente tales efectos.

Para finalizar, hemos de señalar que en casos de errores palmarios en el proceso de comprobación de valores, que se podían haber evitado fácilmente con una actuación mínimamente diligente del perito de la Administración, se ha admitido la condena en costas de la Administración. Así lo ha hecho el TSJ de Andalucía, que en la Sentencia de 18 de enero de 2000, ha realizado dicho pronunciamiento en relación con una comprobación de valores en la que el perito cometió un error sobre la antigüedad asignada al inmueble y su estado de conservación, anulándose la valoración ⁹⁹. Otros tribunales, como los de Canarias ¹⁰⁰, Castilla-La Mancha ¹⁰¹ y Murcia ¹⁰², fundamentan la condena en costas a la Administración en el hecho de que ésta haya obligado al contribuyente a impugnar varias veces una misma liquidación tributaria, y por motivos similares, dada la reincidencia en los mismos errores en los actos de comprobación. Por último, el TSJ de Madrid califica de temeraria la

⁹⁸ El Tribunal en la Sentencia citada de octubre de 2000 ha señalado que «cierto es -añadimos ahora- que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir, puede volver a practicarse siempre que no se haya producido la extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir, si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces sí- del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente».

⁹⁹ En el FJ 4.º señala que acreditado «que de haber observado el perito de la Administración una mínima actividad de contraste reales de las características de los inmuebles, respecto de una antigüedad que constaba en el propio Registro de la Propiedad y un estado de conservación que un simple reconocimiento *in situ* hubiera descubierto como ruinoso, se habría evitado a la parte actora la necesidad de impetrar el amparo judicial, con la de gastos y tiempo que conlleva, para el reconocimiento de una situación fáctica fácilmente contestable; manteniendo por demás las Administraciones demandadas en sede judicial la oposición con temeridad ante la obiedad de la pretensión actora y los hechos sobre los que la fundaba, hechos que ya constaban en el expediente económico-administrativo, lo que ha de conllevar la condena en costas».

¹⁰⁰ Así, en la Sentencia de 25 de marzo de 1996 el Tribunal determina que «apreciando temeridad o mala fe en la parte demandada, han de imponerse a ésta las costas del recurso, de conformidad con el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional y ello en función no sólo de lo expuesto, sino porque además la nueva liquidación girada adolece de los mismos defectos que la que fue anteriormente anulada por resolución judicial» (FJ 2.º).

¹⁰¹ La Sentencia de 19 de abril de 1999 (FJ 7.º) es del siguiente tenor: «En cuanto a las costas del proceso, por aplicación del artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 27 de diciembre de 1956, de aplicación transitoria al presente proceso procede su imposición a la parte demandada, pues de temeraria ha de calificarse la conducta de la Administración al obligar al contribuyente a impugnar en tres ocasiones por los mismos motivos una comprobación de valores, poniéndose en las tres ocasiones de manifiesto el mismo defecto no solventado».

¹⁰² Así se pronuncia la Sentencia de 11 de mayo de 2000, que en el FJ 3.º señala que «la posibilidad, además, de condena en costas a la Administración si se constata que en su actuación no obró con la exigible diligencia, lo que sería patente si, una vez anulada una comprobación por falta de motivación, incidiese nuevamente en ese vicio». Igual doctrina contiene la Sentencia de 23 de febrero de 2000.

actitud de la Administración contraria a la legalidad, dada la doctrina de los tribunales que establece la necesidad de una motivación adecuada de los actos de comprobación de valores, por lo que ha obligado al particular a sostener un litigio sobre una cuestión resuelta de forma reiterada ¹⁰³.

IV. CONCLUSIONES

Aunque la Administración en el ejercicio de sus potestades está sometida a importantes límites, no siempre actúa de acuerdo con las reglas que vienen establecidas en el ordenamiento jurídico. Por ello, cuando en algún caso sean habituales prácticas antijurídicas, han de ser los tribunales quienes deban evitar tales comportamientos. Esto es lo que han hecho los tribunales en relación con los actos de comprobación de valores, si bien la doctrina de éstos ha experimentado una evolución importante. En una primera fase, ante una absoluta ausencia de motivación, comienzan a exigir que se diera una mínima explicación sobre los coeficientes utilizados para llegar al resultado final de la valoración. Posteriormente, exigen mayores requisitos, en la medida en que se equiparan los actos de comprobación de valores a cualquier otra pericia, que es, en definitiva, la calificación que ha de darse a tales actos. Ahora bien, la necesidad de cumplimiento de determinados requisitos, con la posibilidad de anular la liquidación practicada con ausencia de los mismos, no es la única garantía. En los últimos tiempos, los tribunales han construido diversas teorías que van más allá de la anulación del concreto acto administrativo afectado por determinados vicios, impidiendo a la Administración volver a liquidar, lo cual significa que se deberá aceptar el valor declarado en su momento por el contribuyente.

El límite más importante que impide a la Administración hacer uso de nuevo de la potestad de comprobación viene constituido por la prescripción de la acción para liquidar. A estos efectos, anulada una liquidación por deficiencias en los actos de comprobación de valores, se ha de determinar si éstas encajan entre los vicios de nulidad o de mera anulabilidad, pues sólo en el primer caso se considera que no ha existido ninguna actuación de la Administración -el acto administrativo de liquidación- o del particular -interposición de recursos- que diera lugar a la interrupción de la prescripción. En este sentido, pensamos que los actos dictados sin que el técnico de la Administración haya procedido previamente a una inspección personal del bien objeto de la pericia están viciados de nulidad de pleno derecho, al prescindirse de forma absoluta del procedimiento establecido, debien-

¹⁰³ En este sentido, la Sentencia de 9 de febrero de 2000 (FJ 5.º): «Tan reiterados han sido los pronunciamientos de esta Sala en relación a la motivación de las comprobaciones de valores, como obstinada la persistencia de la Administración en seguir manteniendo una actitud contraria a la legalidad. Sin embargo, resulta todavía más grave que cuando el interesado denuncia tal comportamiento, primero ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, y luego en vía contenciosa, la oposición y respuesta siga siendo la misma, obligando al particular a sostener un litigio sobre una cuestión harto resuelta. Esta circunstancia debe tener su reflejo en el pago de las costas de este procedimiento al que se ha visto abocado el interesado, sin perjuicio de que la estimación de las distintas pretensiones no lo hayan sido en su totalidad. La conducta de la Administración sólo puede ser calificada de temeraria, en los términos del artículo 131 de la LJCA vigente en el momento procesal que nos ocupa, por lo que deberá satisfacer la totalidad de las costas que se hayan causado».

do acreditar tal visita la propia Administración en virtud de diligencia. Y la misma conclusión hemos de establecer en el caso de que se haya dictado por una persona que no tenga la titulación adecuada, pues en tal caso difícilmente se trata de una pericia, dado que el primer requisito de ésta es la exigencia de determinados conocimientos técnicos o científicos en la persona que va a realizarla. Como consecuencia de ello, los actos dictados con la presencia de tales vicios no habrán producido el efecto interruptivo de la prescripción, por lo que normalmente la Administración no podrá volver a liquidar, debiendo aceptarse como definitivo el valor declarado por el contribuyente. Dada la práctica habitual de la Administración de dictar los actos de comprobación de valores sin la visita previa del bien objeto de la pericia, se produciría tal circunstancia en relación con un número importantísimo de liquidaciones.

Sin embargo, la prescripción no es el único límite que los tribunales establecen a la posibilidad de que se produzcan reiteradas comprobaciones de valores con similares defectos. De acuerdo con la doctrina aceptada recientemente por el TS, aun cuando no se haya producido la prescripción de la acción de liquidar, la Administración sólo podrá realizar dos comprobaciones de valores como máximo. Esto significa que, anulado un acto de este tipo por deficiencias formales, en caso de que se vuelva a producir una segunda valoración sin adecuarse al ordenamiento jurídico, el órgano de gestión ya no podrá realizar una nueva valoración, por lo que a efectos de la liquidación del tributo se partirá del valor declarado en su momento por el contribuyente.

Con las doctrinas señaladas se trata de evitar el uso indebido de las potestades administrativas, lo que sucede cuando se produce una reiteración de actos administrativos que no respetan la legalidad, por lo que suponen un importante avance en el control judicial de la actuación administrativa, que deberá adecuarse a los fines que se persiguen con ella, como impone el artículo 106 de la CE. Sin duda que este tipo de prácticas administrativas deja en una situación de absoluta inseguridad jurídica al contribuyente, pues ante incrementos de cuota cuantitativamente poco importantes, difícilmente se va a acudir ante un tribunal en apoyo de sus pretensiones, lo que puede suponer la firmeza de numerosos actos administrativos emanados incumpliendo la normativa vigente. Por ellos los tribunales no sólo han determinado la anulación de determinados actos viciados, sino que han tratado de impedir que ciertas actitudes de la Administración puedan consolidarse como práctica habitual. Ciertamente que existe una base legal poco sólida para la construcción de la tesis descrita, pero debe ser objeto de elogio que se cimente sobre la base de principios fundamentales en la actuación administrativa, como son el principio de seguridad jurídica, proporcionalidad y eficacia. Aunque la sola protección de las garantías de los contribuyentes justificaría por sí misma tal doctrina, es muy positiva a efectos de la eficacia en la actuación administrativa una mayor especialización en quienes desarrollan los distintos procedimientos administrativos, pues sin duda ello repercutirá en una menor conflictividad y, en consecuencia, permitirá que la recaudación de los tributos se produzca en una fecha mucho más cercana a la realización de los hechos imposables.

En cualquier caso, lo que pone de manifiesto el estudio que hemos realizado no es otra cosa que la incapacidad de las Administraciones públicas para cumplir de forma adecuada la normativa de los impuestos que gravan las transmisiones patrimoniales, en la medida en que, como hemos señalado, la configuración de la base imponible en dichos impuestos exige una valoración individuali-

zada, caso por caso, de los bienes o derechos que son objeto de los negocios jurídicos gravados. Además se deben exigir todos los requisitos que han de acompañar la práctica de una prueba pericial, entre los que se incluyen la inspección de los bienes objeto de tales valoraciones por el técnico de la Administración. Con tales condiciones, podemos afirmar que prácticamente resulta imposible la gestión de un sistema individualizado de determinación del valor real de los elementos transmitidos, dado el importante número de peritaciones que deben realizarse y la escasez de medios materiales y humanos a disposición de las Haciendas autonómicas.

Ante esta situación, los tribunales deben optar entre el interés recaudatorio, interpretando de forma flexible el conjunto de requisitos que deben acompañar tales actos, y el sistema de garantías que debe acompañar al ciudadano en sus relaciones con la Hacienda pública. Cuando no existe otra alternativa que la opción mencionada es porque se produce una clara inadecuación de los elementos de cuantificación del tributo a las posibilidades que tiene la Administración para una gestión eficaz del mismo. En la medida en que pensamos que ninguna de las soluciones señaladas es satisfactoria -aunque hemos de aplaudir la apuesta de los tribunales por las garantías de los contribuyentes- creemos que la única solución es la modificación del sistema de determinación de la base imponible en el ITP y en el ISD. La mayor parte de la problemática que suscita la valoración de bienes y derechos en los impuestos que gravan el tráfico patrimonial por actos *inter vivos* o *mortis causa* se solucionaría tomando como base un valor objetivo y no conceptos jurídicos indeterminados como «valor real» o «valor de mercado», que han de ser determinados en relación con cada transmisión sujeta al impuesto correspondiente. Así, por ejemplo, en relación con las transmisiones inmobiliarias, la base imponible podría fijarse por referencia al valor catastral, lo que ya ha sucedido en alguna de las regulaciones del Impuesto de Transmisiones ¹⁰⁴, si bien debería establecerse algún mecanismo que permitiera compensar la pérdida de recaudación a que daría lugar dicha modificación, para lo cual es determinante que el valor catastral se fije tomando como referencia el valor de mer-

¹⁰⁴ En concreto, el artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, disponía que «la base imponible vendrá determinada por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, su fijación se llevará a efecto aplicando las reglas establecidas al efecto en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto». Esta norma suponía la remisión al valor catastral en la mayoría de los casos. Además, en estos supuestos se impedía la práctica de una comprobación de valores, según señalaba el artículo 49 de la citada norma, que establecía que «la Administración podrá comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado, cuando aquél no se obtuviere de la aplicación de las reglas obtenidas en los artículos 10, 25 y 29 de la presente Ley». No obstante, la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, dio nueva redacción a los artículos citados, de tal forma que, por un lado, estableció que la base imponible estaría constituida por el valor real del bien o derecho y, por otro, que la Administración podría, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos. Quizá dicha modificación tuvo que ver con la práctica administrativa existente hasta 1986 según la cual era posible realizar comprobaciones de valor cuando se entendiese que las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio no conducían al valor real de los bienes transmitidos y, muy fundamentalmente, con la doctrina del TS, contraria a dicha práctica, que en la Sentencia de 10 de marzo de 1986, estableció que sólo cuando las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto no pudieran ser aplicadas, la Administración podía acudir a la comprobación de valores (*v. gr.*, transmisión de un inmueble urbano al que todavía no le había sido asignado el valor catastral). La modificación normativa en el año 1987, sin embargo, dio respaldo legal a la citada práctica administrativa, si bien ha sido una fuente de innumerables conflictos.

cado, de acuerdo con el artículo 66.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ¹⁰⁵. Solamente esta medida permitiría que dejara de plantearse una parte importante de los conflictos que en la actualidad colapsa tanto a los órganos administrativos encargados de la gestión de tales impuestos como los órganos revisores de dicha actuación administrativa, en la vía económico-administrativa y en la jurisdicción contenciosa. Dicha propuesta no tiene nada que ver con la búsqueda de una valoración unitaria en todo el ordenamiento tributario, sino que responde a la necesidad de simplificación del ordenamiento en aras a una mayor seguridad jurídica y eficacia administrativa, al evitar la conflictividad existente en la actualidad. Además, se ha de tener presente que aunque el concepto de valor real trate de acercarse a la verdadera capacidad económica de los sujetos, en realidad puede estar muy alejado del valor de transmisión real y, en definitiva, del mencionado principio -cuando menos, puede gravar una capacidad potencial-. De ahí que tanto una parte de la doctrina científica ¹⁰⁶ como algún tribunal ¹⁰⁷ han mostrado su preferencia porque las bases impositivas se determinen por referencia a valores objetivos, como el valor catastral en caso de transmisiones inmobiliarias.

- ¹⁰⁵ A estos efectos, por ejemplo, en las transmisiones de inmuebles, bastaría con que el valor catastral se ponderara por un coeficiente multiplicador para tratar de acercar el mismo al precio de mercado. Dicho coeficiente expresaría la relación en la que se encuentran ambos valores. A estos efectos, es indicativo que la Orden de 14 de octubre de 1998, sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de Ponencias de valores, establece la relación de 0,5 entre el valor catastral revisado y el valor de mercado, manteniendo el criterio establecido por la Resolución de 15 de enero de 1993, del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria -derogada por la citada Orden-.
- ¹⁰⁶ En este sentido se pronuncia CAAMAÑO ANIDO, M. A.: *La tasación pericial contradictoria en materia tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 17: «En efecto, basta volver sobre la obra de Hensel para encontrar serias críticas, luego suscritas por Tipke y Kruse, a la utilización de los que hemos llamado conceptos jurídicos indeterminados. Escribía el primero que el tratamiento jurídico-científico de la valoración tributaria debe partir del hecho básico según el cual ningún valor tributario necesita coincidir de alguna forma con el valor real objeto a valorizar (...). Hoy es defendible una crítica seria al modo en que nuestras leyes tributarias hacen uso de las categorías indeterminadas que hemos señalado. Es que, aunque en el Derecho comparado se utilicen expresiones semejantes, el sentido es diferente (...) en todos estos casos el valor real o de mercado es un valor tabular -o valor registral o catastral, si se quiere-, nunca un valor determinable para cada operación sujeta (...). Ahora bien, en nuestra opinión, además de existir en nuestro ordenamiento las bases para una normalización de las valoraciones, especialmente de bienes inmuebles, siguiendo el modelo europeo, la confección de un sistema de tablas de valoración, tomando como soporte la información registral y valorativa del Catastro, permitiría al contribuyente conocer en cada caso el efecto fiscal de una operación relativa a bienes inscritos, lo haría más sensible al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aumentando la sintonía con ésta que toda medida de uniformidad fiscal comporta, reduciría ostensiblemente -como, por otra parte, ha demostrado la experiencia francesa- el índice de litigiosidad derivado del cálculo y revisión de valores determinantes de bases impositivas y, en definitiva, sería una solución interesante desde el punto de vista recaudatorio».
- ¹⁰⁷ En esta línea se encuentra la STSJ de la Comunidad Valenciana de 8 de mayo de 2000 (FJ 3.º): «En principio, el método utilizado por la Administración, si se redujera a la utilización de las valoraciones catastrales, no sólo sería irreprochable, sino plausible desde el punto de vista jurídico, pues es el método más conforme con el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución y con el de buena fe y confianza legítima en la actuación de la Administración que se recogen como principios generales que deben presidir la actuación de la Administración Pública en el artículo 3.1 de la Ley 30/1992, tras la reciente reforma operada por la Ley 4/1999 (...). Principio que igualmente se proyecta en el Estatuto del Contribuyente, aprobado por Ley 1/1998, donde se recoge el derecho de los ciudadanos a ser informados de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión (...). Desde esta perspectiva, como hemos señalado, el acudir al catastro, a un registro fiscal previo en donde constan las valoraciones de los bienes inmuebles es conforme con los principios que la nueva legislación tributaria pretende implantar en nuestro ordenamiento jurídico».

RELACIÓN DE SENTENCIAS Y RESOLUCIONES CITADAS**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia de	30 de mayo de 1967	RJ 1967\2542
	11 de octubre de 1972	RJ 1972\4511
	20 de diciembre de 1972	RJ 1972\5350
	22 de marzo de 1974	RJ 1974\1524
	18 de junio de 1976	RJ 1976\2877
	18 de febrero de 1978	RJ 1978\692
	2 de enero de 1979	RJ 1979\203
	5 de diciembre de 1983	RJ 1983\6136
	20 de diciembre de 1983	RJ 1983\6370
	25 de junio de 1987	Normacef (RJ 1987\4925)
	31 de enero de 1989	RJ 1989\620
	13 de abril de 1992	RJ 1992\3292
	2 de octubre de 1992	Normacef
	28 de mayo de 1994	Normacef
	23 de enero de 1995	RJ 1995\438
	7 de julio de 1995	Normacef (RJ 1995\580)
	4 de octubre de 1995	RJ 1996\1695
	15 de noviembre de 1995	RJ 1996\1696
	19 de enero de 1996	Normacef (RJ 1996\6269)
	12 de febrero de 1996	RJ 1996\4272
	16 de marzo de 1996	RJ 1996\2658
	7 de junio de 1996	RJ 1996\4941
	14 de octubre de 1996	RJ 1996\7271
	8 de marzo de 1997	RJ 1997\2955
	12 de mayo de 1997	Normacef
	29 de diciembre de 1998	Normacef
	3 de diciembre de 1999	Normacef
	18 de diciembre de 1999	Normacef
	7 de octubre de 2000	Normacef

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de	14 de junio de 1994	JT 1994\681
	3 de junio de 1997	JT 1997\641
	11 de noviembre de 1997	Normacef
	29 de abril de 1999	Normacef
	20 de mayo de 1999	Normacef
	1 de julio de 1999	Normacef
	23 de diciembre de 1999	Normacef

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**ANDALUCÍA**

Sentencia de	9 de diciembre de 1997	Normacef
	25 de mayo de 1998	JT 1998\766
	31 de marzo de 1999 (Sede de Sevilla)	JT 1999\1092
	30 de septiembre de 1999	JT 1999\1892
	6 de octubre de 1999	Normacef

	7 de enero de 2000 (Sede de Sevilla)	JT 2000\284
	18 de enero de 2000 (Sede de Sevilla)	JT 2000\287
	13 de abril de 2000	Normacef
	18 de mayo de 2000	Normacef
ASTURIAS		
	Sentencia de 31 de marzo de 1999	JT 199\541
CANARIAS		
	Sentencia de 25 de marzo de 1996 (Sede de Santa Cruz de Tenerife)	Normacef (JT 1996\258)
	26 de enero de 1999 (Sede de Santa Cruz de Tenerife)	Normacef (JT 1999\143)
	19 de mayo de 2000	Normacef
CANTABRIA		
	Sentencia de 6 de mayo de 1998	Normacef
	23 de junio de 1998	JT 1998\1099
	29 de junio de 1998	Normacef
	7 de marzo de 2000	JT 2000\465
	21 de marzo de 2000	JT 2000\4709
CASTILLA-LA MANCHA		
	Sentencia de 19 de abril de 1999	Normacef
	21 de febrero de 2000	JT 2000\495
	21 de febrero de 2000	JT 2000\497
	22 de febrero de 2000	Normacef (JT 2000\496)
	14 de marzo de 2000	JT 2000\801
	4 de julio de 2000	Normacef
CASTILLA Y LEÓN		
	Sentencia de 13 de junio de 1997	Normacef
	19 de febrero de 2000	JT 2000\353
CATALUÑA		
	Sentencia de 21 de febrero de 1991	Normacef
	12 de mayo de 1995	Normacef
	10 de julio de 1997	Normacef (JT 1997\884)
	6 de octubre de 1998	Normacef (JT 1998\1432)
COMUNIDAD VALENCIANA		
	Sentencia de 26 de febrero de 1991	Normacef
	23 de noviembre de 1992	Normacef
	29 de enero de 1993	Normacef
	16 de marzo de 1994	Normacef
	22 de julio de 1994	Normacef
	19 de julio de 1995	Normacef (JT 1995\922)
	1 de octubre de 1996	JT 1996\1262
	21 de octubre de 1996	JT 1996\1266
	8 de mayo de 2000	Normacef
EXTREMADURA		
	Sentencia de 17 de diciembre de 1993	Normacef
	18 de enero de 2000	JT 2000\153

GALICIA

Sentencia de	27 de noviembre de 1992	Normacef
	30 de septiembre de 1994	Normacef
	24 de julio de 1998	Normacef

ISLAS BALEARES

Sentencia de	6 de julio de 1998	Normacef
	1 de octubre de 1999	Normacef

LA RIOJA

Sentencia de	30 de noviembre de 1998	Normacef
--------------	-------------------------	----------

MADRID

Sentencia de	25 de mayo de 1995	JT 1995\600
	9 de febrero de 2000	JT 2000\1036
	18 de octubre de 2000	Estudios Financieros, núm. 215

MURCIA

Sentencia de	29 de julio de 1992	Normacef
	4 de febrero de 1998	Normacef
	4 de marzo de 1998	JT 1998\342
	8 de abril de 1998	Normacef (JT 1998\530)
	17 de abril de 1998	JT 1998\531
	10 de junio de 1998	JT 1998\854
	8 de enero de 2000	JT 2000\174
	23 de febrero de 2000	JT 2000\359
	23 de marzo de 2000	JT 2000\810
	5 de abril de 2000	Normacef (JT 2000\842)
	19 de abril de 2000	JT 2000\846
	11 de mayo de 2000	JT 2000\851
	2 de septiembre de 2000	JT 2000\1221
	15 de noviembre de 2000	JT 2000\1430

NAVARRA

Sentencia de	10 de junio de 1997	Normacef (JT 1997\828)
--------------	---------------------	------------------------

PAÍS VASCO

Sentencia de	2 de junio de 1995	JT 1995\845
	31 de marzo de 1999	Normacef

TEAC

Resolución de	3 de julio de 1990	Normacef
	27 de mayo de 1993	Normacef
	8 de julio de 1993	Normacef
	15 de diciembre de 1994	Normacef
	9 de mayo de 1996	Normacef
	18 de diciembre de 1997	Normacef (JT 1997\ 251)
	12 de marzo de 1999	Normacef
	26 de enero de 2000	JT 2000\8981