

TRABAJO EFECTUADO POR:

JESÚS SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ

*Departamento de Derecho Financiero y Tributario.
Facultad de Derecho. Universidad Complutense de
Madrid.*

ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1995

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Precisiones terminológicas.
 - 1. Inspección.
 - 2. Liquidación.
 - 3. Gestión.
 - 4. Comprobación.
 - 5. Investigación.

6. Valoración.
7. Integración de bases.
8. Prueba.
9. Tasación.

III. Marco normativo.

IV. Antecedentes y figuras afines.

1. Antecedentes.
2. Figuras afines.

V. Naturaleza jurídica.

VI. Ámbito de aplicación.

1. Criterio horizontal.
2. Criterio vertical.

VII. Procedimiento.

1. Presupuestos.
2. Iniciación.
3. Tramitación.
4. Efectos.

VIII. Conclusiones.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Dos circunstancias han contribuido decisivamente a que la tasación pericial contradictoria se encuentre en el Derecho Financiero en un estado de desarrollo casi embrionario:

De un lado, la circunstancia, ya destacada por BERLIRI (1) de que es una realidad innegable el desigual desarrollo que han experimentado los distintos capítulos de nuestra disciplina: frente a la perfección del Derecho encargado del tributo en su dimensión material o estática (Derecho Tributario de obligaciones), destaca la escasa atención que se ha venido prestando al conjunto de normas y principios reguladores de la dimensión formal o dinámica del tributo (Derecho Tributario de procedimientos).

De otro lado, la reforma fiscal española iniciada en el bienio 1977/1978 desde un sistema de impuestos de producto a otro basado en impuestos personales y en un uso generalizado de autoliquidaciones, ha modificado profundamente el régimen general de gestión de los tributos diseñado en la Ley General Tributaria (en adelante LGT) de 28 de diciembre de 1963.

La primera de estas circunstancias apuntadas ha repercutido en la tasación pericial contradictoria en la medida en que ésta se inserta en el Derecho Tributario formal, y la segunda de las realidades enunciadas ha influido en la institución que comentamos debido a que, al no existir procedimiento de comprobación como fase necesaria de los tributos gestionados mediante el sistema de autoliquidaciones, la tasación pericial contradictoria -en adelante TPC- se ha utilizado hasta hace bien poco en la práctica, con insuficiente regularidad.

(1) BERLIRI, A.: *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Vol. I. Giuffrè, Milano, 1980, pág. 271.

Se ha destacado, por otra parte, la poca importancia que hasta fecha reciente tuvo esta figura, ya que la TPC ha sido durante mucho tiempo un instrumento aplicado tan sólo en la gestión de los Impuestos sobre Transmisiones y sobre Sucesiones (en los demás impuestos, las cuestiones de hecho, como es la valoración de bienes y derechos, se reservó primero a los Jurados Tributarios, y desaparecidos éstos, sus competencias pasaron bien a la Administración gestora o bien a los Tribunales Económico-Administrativos). La solicitud de TPC en la gestión de cualquier tributo no siempre ha prosperado, e incluso hoy día existe una rancia inercia difícil de vencer, como veremos, por la que se trata de limitar el ámbito de aplicación de la TPC (2).

Asistimos sin embargo en estos últimos años a un proceso en el que la trascendencia adquirida en la práctica por la comprobación fiscal de valores va resultando cada vez más evidente. Tal actividad de valoración encuentra uno de sus medios de realización más digno de estudio en la TPC, y ello no sólo por ser ésta un medio ordinario de comprobación de valores con que cuenta la Administración Fiscal, sino, sobre todo, en la medida en que constituye una herramienta en manos del particular para corregir un valor comprobado por la Administración. Esta última circunstancia ha sido destacada por más de un sector doctrinal (3), por cuanto la TPC bien podría servir para hacer posible la plasmación en este sector de los denominados derechos del contribuyente, siempre que cuente con un desarrollo normativo capaz de permitir su inserción armónica en el sistema español empleado en la gestión de tributos, así como en la valoración de bienes y derechos.

Veamos las cuestiones suscitadas hasta la fecha en torno a la TPC, y tratemos de vislumbrar otras materias escasamente destacadas que puedan resultar, sin embargo, latentes en disposiciones normativas o administrativas y resoluciones jurisdiccionales.

II. PRECISIONES TERMINOLÓGICAS

Quizá convenga, antes de analizar el contenido y el régimen jurídico de la TPC, exponer someramente el sentido en el que se emplearán algunos términos que no siempre se recogen en el Ordenamiento de un modo unívoco para designar realidades afines a la institución que estudiamos.

1. Inspección.

Se alude con este término a dos realidades diferenciadas: en sentido subjetivo es Inspección el conjunto de «órganos de la Administración de la Hacienda Pública que tienen encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tri-

(2) Cfr. CAAMAÑO ANIDO, M.A.: *La Tasación Pericial Contradictoria en Materia Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 40 y 41, y autores allí citados.

(3) MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *La tasación pericial contradictoria*, Colección Jurisprudencia Práctica, núm. 71, Tecnos, Madrid, 1994, págs. 9 y 10.

butarios (...) procediendo, en su caso, a la regularización correspondiente» (art. 1.º R.D. 939/1986); en segundo lugar, es inspección el procedimiento regulado en los artículos 29 a 43 del Reglamento General de la Inspección de Tributos (RGIT). En este último sentido, la inspección es una función más de todas las que puede llevar a cabo la Inspección en cuanto órgano (4).

Son de destacar, por la relación que guardan con la TPC, dos artículos del RGIT: en primer lugar, el artículo 9.º, por cuanto enumera como *actuaciones inspectoras* la comprobación e investigación, obtención de información, valoración, informe, asesoramiento, etc. Nótese que esta enumeración no lo es de «actuaciones de la Inspección», sino de «actuaciones inspectoras»; esto entraña una clara consecuencia: es posible que un órgano «no inspector» realice, siempre que esté habilitado, cualquiera de estas actuaciones, como es, en lo que ahora nos interesa, la comprobación de valores declarados. El segundo precepto aludido del RGIT es el artículo 2.º, que recoge como funciones de la Inspección, entre otras, la investigación de los hechos, la integración de bases, la comprobación de las declaraciones, la comprobación de la exactitud de las deudas ingresadas, la realización de actuaciones inquisitivas y de información, comprobación de valores, y verificación y comprobación de ciertos hechos. Se trata, pues, de un precepto que atribuye a la Inspección otras funciones añadidas a las que el artículo 9.º del RGIT califica de actuaciones inspectoras.

2. Liquidación.

Con este término se designan indistintamente dos conceptos diferenciados:

Liquidación como *procedimiento* administrativo: es «(...) el conjunto y la secuela de actos y actuaciones desarrollados tanto por la Administración como por los particulares, conducentes a la determinación administrativa de la cuantía del tributo(...)» (5).

Liquidación en cuanto *acto* administrativo: siguiendo a los mismos autores, «(...) el acto de liquidación es el que cierra y resuelve dicho procedimiento liquidatorio (...)».

La primera de estas dos acepciones ofrece a su vez diversas variantes: un primer procedimiento es el que con vocación de generalidad diseñó la LGT en 1963. Constaba, resumidamente, de cuatro fases:

(4) Tal diferenciación entre la *inspección* con minúscula (en cuanto función) e *Inspección* con mayúscula (en cuanto órgano) ha sido destacada acertadamente por un sector de nuestra doctrina. Vid. en tal sentido, CASADO OLLERO, G.: «Comprobación e investigación. La liquidación tributaria», en AA.VV.: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Madrid, La Ley, 1990, pág. 399 y doctrina allí citada.

(5) MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 1995, pág. 338.

1. Declaración por parte del obligado tributario.
2. Acto de liquidación provisional, a cargo de la Administración gestora encargada del procedimiento liquidatorio.
3. Comprobación de valores declarados realizada por la Inspección, y
4. Liquidación definitiva.

Con este esquema, quedaban perfectamente delimitadas las funciones de gestión en sentido estricto y las de carácter inspector (6).

Este procedimiento de liquidar tributos exigía una excesiva actividad administrativa, que requería un pronunciamiento, caso por caso, sobre todas las declaraciones, previa la comprobación de lo declarado. Este método era posible en un sistema de tributos no masificado, pero al aumentar el número de sujetos obligados a realizar declaraciones tributarias, se hizo necesario recurrir a técnicas de gestión en masa: gran parte de la actividad antes desarrollada por la Administración se repercutió al obligado tributario, de modo que aumentó la presión fiscal indirecta a medida que se generalizaron las autoliquidaciones.

Este nuevo sistema de gestión atraviesa las siguientes fases:

1. Declaración-liquidación en un mismo acto, o autoliquidación realizada por el propio obligado tributario.
2. Inspección, en su caso.
3. Acto de liquidación administrativa derivada de la anterior inspección.

Este procedimiento ha desplazado a la vía de liquidación prevista en la LGT prácticamente en todo el sistema tributario (subsiste, sin embargo, el modelo clásico en el ámbito de la Administración de Aduanas, y también, aunque con carácter optativo, en el ISD).

A estos dos procedimientos liquidatorios debe añadirse un tercero, seguido en los tributos gestionados por el sistema de cobro periódico o por recibo.

3. Gestión.

También este vocablo aparece con más de un significado en nuestro Ordenamiento:

(6) *Vid.*, para una más completa visión, CASADO OLLERO, G.: *Comprobación... op. cit.*, pág. 400.

En sentido lato, se utiliza esta palabra para aludir a todos los procedimientos de aplicación de los tributos (así ocurre, *v.gr.*, en la rúbrica del Título III de la LGT); en un sentido más restringido se refiere en ocasiones el Ordenamiento a la «gestión» para denominar globalmente a los procedimientos ordinarios de aplicación del tributo tendentes a la recaudación del mismo: liquidación [inspección] y recaudación (valga como ejemplo el art. 90 de la LGT); por último, un significado más estricto del vocablo «gestión» se reserva para el mero procedimiento de liquidación (tal es el caso, entre otros, de la rúbrica del Capítulo III del Título III de la LGT) (7).

Esta confusión reinante en torno al concepto de gestión deriva no sólo de la inexistencia de un Reglamento General de Gestión -pese a la letra del art. 9.º 1 c) de la LGT-, sino también de la polisemia mostrada en la propia LGT. Tal situación se ha visto agravada con la entrada en vigor de la Ley 25/1995, de Modificación Parcial de la LGT: en efecto, la nueva redacción del artículo 123 de la LGT atribuye a la *Administración Tributaria* la facultad de dictar liquidaciones provisionales de acuerdo con los datos consignados o *requeridos al efecto*, añadiendo que para practicar tales liquidaciones la Administración Tributaria podrá efectuar, en su caso, *actuaciones de comprobación abreviada*. En la medida en que forman parte de la Administración las Oficinas gestoras -y no sólo los órganos de la Inspección-, se está dilatando peligrosamente el concepto de «gestión» en sentido estricto, que al extenderse a una actividad de comprobación material o inquisitiva (con todos los límites que se quieran, pero imposible de reconducir en todo caso a un concepto riguroso de comprobación meramente formal), *atenta gravemente a los principios de globalidad, generalidad y unidad de la comprobación*, así como a la regla de la *incidencia mínima* en la esfera privada de los particulares, que podrían verse sometidos -si la Administración se aprovechara de esta confusión imperante en la LGT- a una comprobación *enmascarada* -pero no por ello menos auténtica- en un procedimiento de gestión, sin perjuicio de las facultades de la Inspección de los Tributos para volver a comprobar los mismos extremos (8).

4. Comprobación.

En lo referente a la comprobación apuntaremos lo *indispensable* para poder desarrollar el concepto de TPC, y ello porque un tratamiento medianamente completo de la comprobación desplazaría inevitablemente el centro de gravedad de estas páginas desde la TPC hacia la comprobación de valores, materia por otra parte abundantemente tratada doctrinalmente, y que por ello no es preciso reiterar aquí, bastando una mera remisión a tales obras.

(7) *Vid.* el trabajo de PÉREZ DE AYALA, C.: *Temas de Derecho Financiero*, Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1990, pág. 623 y ss.

(8) MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ: *Curso... op. cit.*, págs. 375 a 378.

Siguiendo a GARCÍA TORRES (9) y a ROZAS VALDÉS (10), podemos considerar que la comprobación de valores se manifiesta en una triple vertiente: como potestad, como procedimiento y como acto administrativo o resolución.

La comprobación aparece, por otra parte, con diversos matices a lo largo de los textos normativos que a ella hacen referencia; así, el artículo 9.º del RGIT cita como «actuación inspectora» la comprobación e investigación, entendiéndose por aquélla la actuación tendente a confirmar la veracidad y exactitud de lo declarado (art. 10 del RGIT); por otra parte, el artículo 2.º del RGIT, al enumerar las «funciones» de la Inspección alude a la integración de las bases mediante la oportuna *comprobación* de las declaraciones. También se refiere este precepto a la comprobación de la exactitud de las deudas ingresadas, la comprobación de valores y la comprobación de la concurrencia de las condiciones precisas para acogerse a regímenes tributarios especiales. En todos estos casos se emplea el término *comprobación* en el sentido amplio que le atribuye el Diccionario de la Real Academia (Acción y efecto de comprobar. //Comprobar: verificar, confirmar la veracidad o exactitud de alguna cosa), pero como ejercicio de potestades diversas de la Administración, que se plasman en actuaciones de diversa índole, y sometidas a variantes en lo que al régimen jurídico de cada una se refiere. Así, tenemos que la comprobación abarca actuaciones que van desde el examen formal de la propia declaración [art. 2.º b) del RGIT] (11), hasta la averiguación del verdadero valor declarado [art. 2.º f) del RGIT], pasando por el examen de la ejecución de las deudas tributarias [art. 2.º c) del RGIT] y por el aseguramiento de la existencia de ciertos hechos [art. 2.º g) del RGIT].

Lo que identifica la comprobación de valores dentro del fenómeno más amplio de la comprobación es precisamente la búsqueda del valor de un determinado bien que se ha declarado. En este sentido un sector de nuestra doctrina (12) distingue tres significados de la actividad comprobadora de la Administración:

- a) Comprobación de la existencia de los hechos y su dimensión.
- b) Valoración de sus elementos integrantes, y
- c) Calificación jurídica de los mismos.

(9) GARCÍA TORRES, J.: «Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores, y "verdadero valor": notas para una aproximación crítica», en AA.VV.: *Impuestos sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*. Vol. I, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1977, pág. 372 y ss.

(10) ROZAS VALDÉS, J.A.: «Valoración y comprobación de valores en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Rev. Esp. Der. Fin.*, núm. 65, 1990.

(11) Sobre la fundamentación del ejercicio de la comprobación formal de la declaración por parte de las Oficinas liquidadoras de los tributos, en cuanto que ejercen una función de control y no de comprobación en sentido estricto, *vid.* CASADO OLLERO, G.: «Comprobación e investigación...», pág. 391 y ss.

(12) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Los problemas de hecho en la aplicación de impuestos», Estudio preliminar a la obra de N. CARRAL y J. ARIAS *Manual de procedimientos tributarios*, Madrid, 1968, págs. XVIII y XIX. En igual sentido, NÚÑEZ PÉREZ, G.: «La actividad administrativa de comprobación tributaria», *Rev. Esp. Der. Fin.*, núm. 53/1987.

En su sentido más lógico y estricto, el término «comprobación» equivale únicamente a la primera de las tres acepciones expuestas (13), sin embargo, cuando se encuadra la TPC entre las vías de comprobación de valores, se emplea el término en el segundo de los significados apuntados, es decir, se identifica con la actividad de valoración.

Esta identificación de los términos «comprobación» y «valoración» (14) no es exclusiva de nuestro ordenamiento; así, en el derecho italiano, el término «accertamento» (equivalente *mutatis mutandi* a nuestra comprobación), carece de un sentido único, de modo que al margen de la posible consideración del accertamento en cuanto situación jurídica y en cuanto procedimiento, el acto de comprobación puede ser una valoración provisional -atto d'accertamento- o valoración previa al acto de imposición con el que finaliza la gestión del tributo -accertamento definitivo- con carácter preliminar al «atto d'imposizioni» (15).

5. Investigación.

Probablemente sea éste el concepto menos anfibológico en la normativa de cuantos se relacionan con la TPC. La investigación, en lo que ahora nos interesa, se regula en el artículo 109 y siguientes de la LGT, y en los artículos 2.º, 9.º, 10 y 11 del RGIT.

El artículo 2.º del RGIT recoge como una de las funciones que corresponde a la Inspección, la de *investigar* los hechos y averiguar o determinar quién sea el obligado. A propósito de las actuaciones inspectoras, el artículo 9.º del RGIT alude a la comprobación y a la *investigación*, concepto este que se explica en el artículo 10 del mismo reglamento como búsqueda de posibles elementos con trascendencia tributaria que pudieran existir y que ignore total o parcialmente la Administración a pesar de que debieron ser declarados.

(13) MANTERO SÁENZ: *Procedimiento de la Inspección tributaria*, Madrid, 1981, pág. 351.

(14) Podría distinguirse quizá entre comprobación en esta acepción (es decir, en cuanto actividad de aseguramiento de la veracidad del valor declarado) y actividad de valoración (entendida como determinación de cantidades físicas objetivas de una determinada realidad), sin embargo, la distinción carece de demasiado sentido, pues toda comprobación material exige una actividad previa o inherente de valoración (así, la comprobación no sería otra cosa que el contraste entre dos valores: el declarado y el «comprobado» o establecido por la Administración por medio de una valoración). Únicamente cabría la posibilidad de valoración sin comprobación (nunca comprobación material sin valoración) en los casos donde la realidad sometida a cuantificación no haya sido tasada previamente por el obligado tributario ni por cualquier otro. Es más propio, por tanto, incluir la TPC entre las actividades de valoración, y no de comprobación de valores, pues, en los casos en que se recurra a la TPC por parte de la Administración para realizar la primera cuantificación, no se puede hablar en rigor de comprobación de valores, ya que éstos administrativamente todavía no existen, y mal se puede comprobar lo que no existe. Tan sólo resulta indiferente tratar la TPC como valoración o como comprobación de valores cuando ésta se analiza *no* como medio ordinario de cuantificación que puede usar la Administración, sino como medio de impugnación de una valoración ya realizada; cabe por tanto considerar que la TPC a instancia del interesado sea tanto un acto de comprobación de valores como de valoración, pero dudo de que pueda predicarse lo mismo de la TPC en cuanto medio de cuantificación de valores al servicio de la Administración, por las razones expuestas.

(15) *Vid.*, al respecto, AGULLÓ AGÜERO, A.: «La comprobación en el Ordenamiento jurídico tributario italiano», en *Hacienda Pública Española*, núm. 77, 1983, y CAAMAÑO ANIDO, M.A.: *La Tasación Pericial...op. cit.*, págs. 113 a 132.

La investigación podrá tener carácter total o parcial, conforme a lo establecido en el artículo 11 del RGR. Tanto la investigación como la actividad llamada «de obtención de información» se refieren a hechos no declarados; la diferencia radica en que, en este último caso se requiere la información sobre datos que obren en poder de una persona y tengan trascendencia para un tercero, siempre que no exista obligación de haber entregado estos datos por parte del tercero afectado [arts. 110 y ss. de la LGT y 9.º b), 12, 37 y 38 del RGIT].

6. Valoración.

La valoración en sentido propio se prevé en el artículo 9.º del RGIT como una de las actuaciones inspectoras por la que se tasa, valora o comprueba el valor de lo declarado, siempre que tal actividad no se reduzca a una mera aplicación directa de leyes o reglamentos (art. 13 del RGIT). En este sentido, y a pesar de lo que pudiera deducirse de una primera lectura del artículo 9.º del RGIT, la actividad de valoración comprende a las de comprobación y tasación, como parece deducirse del artículo 13 del RGIT.

La valoración (generalmente de la base imponible) planteó en su día un problema, a saber: si una vez valorado un determinado bien para gestionar un tributo concreto, cabía o no la posibilidad de que a este mismo bien, por medio de una nueva valoración, se atribuyera un valor distinto a la hora de recaudar otro tributo. Dicho de otro modo: si un bien debe tener la misma valoración económica para cualquier tributo (unicidad), o si, por el contrario, puede ostentar valores distintos en razón de los diversos tributos que recaen sobre él (estaqueidad o estanqueidad). La cuestión se planteó en su día en términos de personalidad jurídica única o varia de la Administración del Estado, pero hoy parece mucho más razonable atender a la verdadera naturaleza del tributo.

En este sentido es conocida la distinción entre valor en uso (o valor en renta) y valor en cambio (o valor en venta) a efectos de justificar una doble valoración al aplicar el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), respectivamente, por devengarse aquél por la mera posesión del inmueble y este último en el momento de la transmisión del bien o de cualquier derecho real de goce que recaiga sobre el inmueble. De aceptarse el principio de unicidad, el valor determinado al gestionar el IP se aplicaría sin más en el IIVTNU, pero si aplicamos el principio de estanqueidad, este último impuesto no se aplicaría sobre el valor tomado en el IP, sino que se valoraría directamente su precio real. Hoy día, el Tribunal Supremo da prioridad al principio de unicidad (SSTS 26-10-1984, 23-4-1985, 10-3-1986, 20-12-1990, etc.), en el sentido de que cualquier cambio en la valoración de un bien debe resultar suficientemente motivado, sin perjuicio del derecho que en todo caso tiene el obligado tributario para recurrir la valoración (16).

(16) *Infra*, Naturaleza jurídica.

7. Integración de bases.

Incluye esta figura cuantas etapas son precisas para, partiendo de unos hechos, cuantificar la base tributaria. Ello implica una valoración de los bienes (valoración que puede realizarse por cualquier medio de comprobación), y una determinación de la base imponible, de ahí que la TPC se haya ubicado en la LGT como un medio de comprobación de valores en el Título II, Capítulo IV, dedicado a la base imponible. Con todo, se ha criticado que la TPC se haya regulado junto con la base imponible, pues ésta es un elemento material del tributo, mientras que la TPC es una categoría propia de los procedimientos de aplicación tributaria, por esto mismo, lo lógico habría sido regular la TPC en la sección dedicada a la comprobación e investigación (arts. 109 a 113 de la LGT).

La explicación (que no justificación) de que la TPC se prevea en los artículos dedicados a la base imponible quizá esté en la escasa atención prestada por el legislador a los aspectos sustantivos de la misma; en otro orden de cosas, podría verse una atenuación en el hecho de que la TPC no se halle entre los preceptos dedicados a la comprobación, a saber: la TPC no es sólo un medio de comprobación, sino también un recurso con que cuenta el obligado tributario para atacar ciertas decisiones administrativas. En todo caso, estos argumentos carecen de la consistencia suficiente como para justificar la ubicación actual de la TPC en el artículo 52 de la LGT.

8. Prueba.

Se ha discutido si la actividad de comprobación inserta en un procedimiento administrativo es sustancialmente igual o no a la actividad probatoria.

A favor de esta igualdad se han esgrimido las muchas similitudes entre ambas figuras, especialmente centradas en cuestiones materiales y objetivas. La comprobación, aunque no es actividad probatoria, sienta las bases para que en una hipotética vía jurisdiccional se pueda llegar, conforme a las reglas de la sana crítica, al convencimiento razonable de la exactitud de la valoración que en su día se realizó. Ello sería así porque, en el fondo, la actividad de comprobación se realiza para llegar a una convicción que se distingue bastante poco de la que se pretende lograr al realizar una actividad probatoria en sede jurisdiccional (17).

(17) En este sentido se pronuncia NÚÑEZ PÉREZ, G., en «La actividad administrativa de comprobación...», pág. 87:

«(...) A nuestro juicio, la distinción entre "medios de prueba" y "medios de comprobación" es una distinción jurídicamente artificiosa y vacía de contenido si se establece sobre la base de la *negación* de los "medios de prueba" como instrumentos que pueden ser empleados por la Administración en el ejercicio de la actividad comprobadora. Cuando en el desarrollo de la comprobación la Administración utiliza una "prueba documental" no está realizando una actividad de naturaleza jurisdiccional, aunque sí probatoria, y en tales casos, la "convicción" a la que llega como resultado de la misma no puede ser otra que la que la propia prueba le determina (...).»

Sin embargo, la existencia de estas similitudes entre comprobación y prueba no debe llevarnos a confundir ambas figuras. Desde el punto de vista técnico no hay una auténtica actividad probatoria en el procedimiento administrativo de gestión de tributos, sino mera valoración de los documentos (aportados por el obligado en cumplimiento de normas legales o de requerimientos de la Administración). La comprobación no es en sí misma una actividad probatoria, sino un acto administrativo (no judicial, como es la prueba) de *preparación* de una posterior fase de prueba en vía judicial. El que no haya prueba sino mera preparación de la misma, no impide que la Administración realice la valoración conforme a los criterios empleados para la valoración de la prueba. Esta distinción entre comprobación y prueba ha sido acertadamente destacada, entre otros autores, por SÁNCHEZ SERRANO y CASADO OLLERO (18), y ha sido admitida por el Tribunal Supremo (19).

Una tesis que resulta similar a la anterior, es la de PALAO TABOADA, que aunque defiende que «La Administración cuando aplica la ley no prueba en sentido estricto los hechos que justifican la emanación del acto de liquidación, sino que *comprueba* (accerta!) que se han dado los presupuestos que la legitiman, (...)», reconoce que *comprobación* y *prueba* no se diferencian en el hecho de que «tanto el juez como la Administración, en definitiva, lo que hacen es *fixar* unos hechos para después aplicarles unas normas jurídicas» (20).

9. Tasación.

En un sentido amplio, tasación equivale a comprobación y a valoración (21), pero en un sentido más restringido, la tasación es sólo una modalidad de comprobación: el artículo 52.1 de la LGT ofrece una lista abierta de medios de comprobación de valores, entre los que figura la tasación realizada de modo contradictorio por medio de peritos.

Pero la TPC no es sólo un medio para realizar comprobaciones; es también un medio de impugnación con que cuenta el obligado tributario para corregir comprobaciones fiscales.

(18) CASADO OLLERO, G.: «Comprobación e investigación...», págs. 462 y 463, donde se cita a SÁNCHEZ SERRANO, en *Comentario al artículo 114*, Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, 1983, págs. 153-155. *Cfr.*, en este mismo sentido, AGULLÓ AGÜERO: «La comprobación de valores, comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria», en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pág. 847 y autores allí citados.

(19) Un ejemplo lo constituye la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 1995, Fundamento 4.º.

(20) PALAO TABOADA, C.: *Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión*, estudio preliminar de BERLIRI, A.: «Principios de Derecho Tributario», Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1973, Vol. III, pág. 22.

(21) Así, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española ofrece como segunda acepción del término «tasar», la actividad de «Graduar el precio o valor de una cosa o trabajo».

III. MARCO NORMATIVO

Con carácter general, la TPC se prevé en los artículos 52.1 e) y 52.2 de la LGT. A ellos se remiten expresamente, entre otros, los artículos 109 de la LGT, 13 del RGIT, 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, regulador del ITP y AJD, el artículo 18 de la LISD y el artículo 27 de la LIP.

Centrado el análisis en el artículo 52 de la LGT, caben destacar varias cuestiones: en primer lugar, su ubicación sistemática en la LGT (22), en segundo lugar, la distinción entre el 52.1 e) y el 52.2 de la LGT, que se encuentra justificada, en cuanto que se responde con ella a la distinción de TPC como procedimiento de comprobación al servicio de la Administración, y TPC en cuanto recurso en manos del contribuyente para atacar una comprobación previa.

En tercer lugar, destaca la excesiva minuciosidad de ciertos aspectos de la TPC que muestra el artículo 52.2 de la LGT; en efecto: junto a cuestiones básicas que no quedan suficientemente explicadas, el precepto desciende a materias más propias de un reglamento (23) que de una ley, como es, por ejemplo, la regulación de las costas del peritaje. No es peligrosa esta técnica (máxime en nuestro ordenamiento, donde la tendencia es precisamente la de signo opuesto, es decir: suele el legislador abusar de las remisiones a desarrollo reglamentario, lo cual, amén de relativizar en algún caso la reserva de ley exigida para esta materia por el art. 31.3 de la CE, deja a la seguridad jurídica en lugar poco envidiable), sin embargo, una mejor técnica legislativa habría llevado a modificar la lista de materias reguladas por el artículo 52.2 de la LGT.

Este hecho tiene su explicación en razones históricas: la TPC en su versión actual surgió en el seno de la gestión específica de tributos concretos, y de ahí se importó a una ley de ámbito general: la LGT (24). La existencia de preceptos especiales sobre esta figura hizo innecesaria una regulación aceptable de la tasación en la LGT, de ahí que bastara prácticamente con una mención de la misma. El problema vino al pretender aplicar esta figura a tributos sin normas específicas sobre la TPC y encontrarse con que la lacónica alusión del artículo 52 de la LGT no bastaba para responder a los problemas que la TPC originaba en la práctica. Esta situación se solucionó añadiendo nuevos párrafos al precepto, dando como resultado la redacción vigente.

(22) *Cfr. infra*, Naturaleza jurídica.

(23) Ésta podría ser precisamente una de las materias incluíbles en el Reglamento de Gestión anunciado por el artículo 9.º 1 c) de la LGT.

(24) En este sentido, la Exposición de Motivos de la LGT reza lo siguiente:

«(...) se generalizan los procedimientos de comprobación de valor vigentes para determinados impuestos (...).»

A este respecto cabe decir, con palabras de GARCÍA TORRES que:

«(...) lo "generalizado", es fundamentalmente -y esto no necesita demostración para quien conozca, aun someramente, el ordenamiento tributario español-, el esquema fundamental de la comprobación de valores en los impuestos sucesorio, transmisorio y de actos documentados. E incluía en él la TPC, queda ésta también "generalizada" a todo el sistema tributario: apartdos 1 e) y 2 del citado artículo 52 (...). [Tasación pericial..., cit. pág. 356].»

En cuarto y último lugar, es de destacar que esta ampliación en más de seis párrafos que experimentó el artículo 52.2 de la LGT se realizó por el artículo 79 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, redacción que ha sido ligeramente retocada por la Ley 25/1995, de Modificación Parcial de la LGT. Veamos la génesis de esta última reforma:

En la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992 se inició una línea de argumentación que resultaría confirmada dos años después por medio de la Sentencia del Tribunal Constitucional 195/1994, de 28 de junio. En ambos casos se declaró la inconstitucionalidad de diversos preceptos de la LGT (25) por haber sido redactados mediante Ley de Presupuestos, vulnerando, según el parecer del Tribunal, el artículo 134.2 de la Constitución (26).

A raíz de estos pronunciamientos, se pensó fundadamente que, de aplicar la argumentación de aquellas decisiones a cuantos preceptos de la LGT hubieran sido redactados por Ley de Presupuestos Generales del Estado, se decretaría su nulidad, tarde o temprano, por las mismas razones. Tales preceptos -más concretamente, los arts. 37.5, 52, 83, 87.3, 101, 103, 111.1 c), 131 y 134- estaban condenados, se dijo, a sufrir las consecuencias jurídicas de aquella «bomba de relojería» que introdujo el Tribunal Constitucional en la LGT: «la detonación se ha activado y puede ocasionar una onda expansiva de inseguridad jurídica tan peligrosa para la Administración como para los contribuyentes» (27). La doctrina destacó, ya desde que surgiera la primera de las dos sen-

(25) El 130 en la primera de estas dos sentencias, los artículos 111.3 y 128.5 en la segunda.

(26) El razonamiento seguido por el Tribunal Constitucional fue, sintéticamente, el que sigue:

I. En Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992, se consideró:

A) Que sólo es constitucional una materia recogida en Ley de Presupuestos Generales del Estado, ajena al contenido que fija el artículo 134.2 de la CE, cuando se cumplan los requisitos siguientes:

1. Que tenga «relación directa con los gastos e ingresos que integran el presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es el instrumento».
2. Que sea «un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno».
3. Que no forme parte de las «normas típicas de Derecho codificado», concepto este poco determinado jurídicamente. (*Vid.* en este sentido FALCÓN Y TELLA, R.: «Comentario general de jurisprudencia», en *Rev. Esp. Der. Fin.*, núm. 76, 1992).

B) Que las normas generales del régimen jurídico aplicable a todos los tributos sólo tienen una incidencia accidental y secundaria en la ordenación del programa anual de ingresos y gastos, por lo que no resulta legítima su inserción en la Ley de Presupuestos.

C) Que la inclusión injustificada de estas materias en la Ley de Presupuestos Generales del Estado puede ser inconstitucional por restringir las competencias del poder legislativo (STC 65/1987, Fundamento Jurídico 5.º) y por vulnerar la seguridad jurídica (STC 65/1990, Fundamento Jurídico 3.º).

II. En Sentencia del Tribunal Constitucional 195/1994, tras anunciar el Alto Intérprete que «para resolver las presentes cuestiones de inconstitucionalidad deberá reiterarse la doctrina establecida en la citada Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992, relativa al artículo 130 de la LGT, y en aplicación de la misma deberemos llegar a idéntica conclusión de inconstitucionalidad», repite los argumentos y conclusiones que esgrimiera en Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992.

(27) HERRERA MOLINA, P.M. y DE PRADA GARCÍA, A.: «Los preceptos de la LGT modificados por Leyes de Presupuestos: ¿una bomba de relojería jurídica?», en *Rev. Der. Fin. Hac. Púb.*, XLIII/277, septiembre/octubre 1993.

tencias mencionadas (28), numerosas cuestiones que quedaban sin respuesta: ¿cuál sería el futuro de estos preceptos?, ¿se plantearía ante el Tribunal Constitucional su legitimidad?, ¿fallaría el Alto Intérprete en la línea argumental iniciada en las dos sentencias apuntadas?...

Una posible solución a tal estado de cosas podía consistir en revalidar la redacción dada por Ley de Presupuestos a estos preceptos, recogiendo su contenido en una ley ordinaria. Esto es lo que se llevó a cabo con motivo de la modificación parcial de la LGT operada en julio de 1995.

En efecto, la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, recoge como grandes móviles de la reforma, no sólo la «lucha contra el fraude», la «mejora de la eficacia de la acción administrativa», y la «importancia de la función recaudatoria», sino también la «necesidad de dotar de rango legal adecuado (29) a determinados preceptos de una norma clave en el funcionamiento del ordenamiento tributario»; en esta línea, «se aprovecha esta ocasión para dotar de rango legal adecuado a todos los preceptos de la Ley General Tributaria que en los últimos tiempos han sido objeto de modificación por las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado, todo ello de conformidad con la doctrina del Tribunal Constitucional».

Con esta solución se evita que el Tribunal Constitucional declare la nulidad de estos artículos, aunque quizá no se haya eliminado el defecto que trata de evitar el artículo 134 de la Constitución: lo que pretendió el constituyente es evitar que determinadas materias se regularan en la Ley de Presupuestos *para evitar de este modo la creación de leyes tributarias sin un previo y suficiente debate parlamentario*, y ello no se ha impedido en esta ocasión, ya que los preceptos que nos ocupan se aplicaron tras haber sido aprobados por una Ley de Presupuestos -en cuya tramitación no se prestó la suficiente atención a estas modificaciones de la LGT, por centrarse el debate en los Presupuestos Generales- y tras varios años de aplicación diaria se ha procedido al trámite de su repetición en una ley ordinaria, creada básicamente para dar nueva redacción a otros preceptos de la LGT, como ha sido el caso de la Ley 25/1995. Buena prueba de ello lo constituyen, por una parte, las páginas del Diario de Sesiones de las Cortes Generales relativas a la discusión del entonces Proyecto 121/000077 (donde se refleja la lógica concentración del debate en los preceptos cuyo contenido -y no su mera

(28) Así, *v.gr.*, el artículo citado en nota 27 se publicó tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992, pero antes de la Sentencia del Tribunal Constitucional 195/1994. Por entonces, sin embargo, se había puesto en marcha el procedimiento que desembocaría en esta segunda sentencia, pues el Tribunal Supremo, por Auto de 30 de septiembre de 1992 ya había planteado al Tribunal Constitucional la cuestión de la posible inconstitucionalidad de los artículos 111.3 y 128.5 de la LGT.

(29) Esta expresión puede entenderse en dos sentidos:

- a) «Se recogen en una ley ordinaria preceptos que habían sido redactados por Ley de Presupuestos». (En este caso habría que preguntarse por qué esta conducta consiste en *dotar* de rango legal como si la Ley de Presupuestos no tuviera rango de ley).
- b) «Se confiere rango legal a normas que antes carecían de él por tener carácter reglamentario». (Esto, respondiendo o no a esta enunciación, se ha realizado con más de un precepto). Ante lo insólito que sería que el propio legislativo realizara declaraciones equivalentes a esta segunda interpretación, preferimos pensar que la expresión «dotar de rango legal adecuado» no es más que una expresión desafortunada por la que se pretende expresar la primera de las interpretaciones aquí propuestas.

forma- resultaba más profundamente alterado), lo irrelevante, por otra parte, de los cambios operados las más de las veces sobre el fondo de estos artículos (incluso alguno se recogió en el proyecto de *modificación* sin ver alterada ni una tilde de su contenido), y, por último, la escasa atención que merecieron estos preceptos a la hora de recibir enmiendas. Así por ejemplo, en relación con el artículo 52 de la LGT, cabe destacar que de las 267 enmiendas presentadas al proyecto de ley de modificación parcial de la LGT, tan sólo hubo una -la núm. 62- dedicada a este precepto.

La nueva versión del extenso artículo 52 de la LGT, tan sólo ha sustituido, en el primer párrafo del artículo 52.1, el término «Administración» por el de «Administración tributaria» (modificación esta totalmente irrelevante) y ha eliminado la alusión al Delegado y la Delegación «de Hacienda» que realizaba el artículo 52.2, para reemplazarla por la de Delegado y Delegación «de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria competente». Esta última modificación merece un doble comentario: por una parte, se *abandona* la redacción que dio a este artículo la Ley 31/1990, modificándola (en 1995) *para adaptarla a la misma Ley 31/1990*, cuyo artículo 103 creó la Agencia Estatal de Administración Tributaria (30).

Por otra parte, se cree seguir al Tribunal Constitucional recogiendo en una ley *ordinaria* un precepto que antes se debía a una Ley de Presupuestos, cuando al mismo tiempo se modifica su contenido para *adaptarlo* a la Ley 31/1990 por la que se creó la Agencia, que es precisamente una Ley de *Presupuestos*.

IV. ANTECEDENTES Y FIGURAS AFINES (31)

1. Antecedentes.

El artículo 7.º de la Ley de 2 de abril de 1900 contemplaba, como destaca GARCÍA TORRES (32), el régimen general de la comprobación de valores, y de modo especial se refería a la «tasación pericial, sólo admisible como medio extraordinario» de carácter obligatorio en los casos de «transmi-

(30) En la reciente obra *La reforma de la Ley General Tributaria* [PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A. *op. cit.*, Madrid, 1995, pág. 31], se afirma a tal respecto: «La actualización formal que ahora se ha producido evidencia la falta de rigor con la que en ocasiones se produce la técnica legislativa. No se entiende cómo si es la misma Ley de Presupuestos la que redacta el artículo 52 de la LGT y crea la Agencia de la Administración Tributaria no se recoja en la propia redacción del artículo 52 la referencia al Delegado de la Agencia. Si la creación de la Agencia supone la desaparición de los Delegados de Hacienda, cómo es posible que se mantengan éstos en un precepto que es redactado justamente por la misma Norma que provoca su desaparición».

(31) En unas notas como las presentes, donde sólo se pretende mostrar una visión general de la TPC sin ánimo alguno de agotar la materia, basta con alguna mención al Derecho comparado en los pasajes donde se aporte algún elemento de contraste, lo cual excusa de abrir un epígrafe exclusivamente dedicado a esta materia, de ahí que se recojan tan sólo los antecedentes y las figuras afines de nuestro ordenamiento.

(32) GARCÍA TORRES, J.: *Tasación pericial...*, *op. cit.*, pág. 422.

siones lucráticas» y potestativo en las restantes. El artículo 86 párrafo segundo del Reglamento de 10 de abril de 1900 configuraba a la TPC, en opinión de este mismo autor, no como un procedimiento comprobatorio, sino como una fase eventual y cualificada en un único procedimiento de comprobación: la TPC podía iniciarse por decisión de la Administración o a instancias del interesado, antes de que finalizara el procedimiento de comprobación, sin que existiera por tanto un acto definitivo y aprobatorio de la comprobación. Acordada la práctica de la TPC, se daba traslado al Juez de Primera Instancia para que nombrara perito tasador en nombre y representación de la Hacienda y se instaba al interesado para que indicara al Juez quién sería su perito. En caso de que los peritos no coincidieran en su valoración y el obligado no aceptara el mayor valor, el Juez nombraba un tercer perito para que fijara el valor entre los límites de las otras dos valoraciones existentes.

El panorama se modificó radicalmente con el Real Decreto de 20 de abril de 1911, pues en su artículo 79 se estableció que, comprobado el valor, se dictaba resolución y se notificaba al interesado, el cual podía oponerse iniciando un procedimiento de reclamación en el que podía tener lugar la TPC. La tasación contradictoria no es sólo una fase eventual del procedimiento de comprobación, sino que también se ubica ahora en un procedimiento de revisión que sigue al de comprobación. Se iniciaba así lo que se ha dado en llamar la «configuración dual» de la TPC promovida por el obligado tributario: la TPC inserta en una reclamación económico-administrativa y la TPC promovida por el administrado sin iniciar recurso alguno de revisión.

Esta situación se consolidó en el Reglamento de 26 de marzo de 1927, haciendo más clara la configuración dual de la TPC a instancias del interesado: tasación como fase de un procedimiento de reclamación (art. 85.6) y tasación como realidad ajena a todo procedimiento autónomo de reclamación (art. 81). Este reglamento se encargó, por otra parte, de trazar las líneas básicas de la moderna TPC.

No modificaron sustancialmente las cosas los sucesivos Reglamentos de 11 de marzo de 1932, 29 de marzo de 1941, 7 de noviembre de 1947 y 15 de enero de 1959.

La redacción originaria de la LGT de 28 de diciembre de 1963 acogió en su artículo 52 la TPC como medio ordinario de comprobación de valores heredado no sólo del modelo de los reglamentos citados, sino del existente en el Impuesto sobre Derechos Reales (regido entonces por Ley de 21-3-1958 y Reglamento de 15-1-1959). Los años siguientes se caracterizaron por dos hechos:

De un lado, y a pesar del tenor literal de la Exposición de Motivos y del artículo 52 de la LGT, se consideró en la práctica que la TPC sólo era aplicable a los impuestos patrimoniales.

Y de otro lado, se mantuvo, pese a la Ley de 11 de junio de 1964, reguladora del ITP, la normativa sobre comprobación de valores específica y anterior a la LGT. La consecuencia fue que este artículo 52 de la LGT (que ya distinguía entre TPC como medio de comprobación administrativa de valores y como medio de impugnación en manos del obligado tributario) no tuvo aplicación relevante en la práctica.

La situación cambió al surgir las Leyes de 21 de junio de 1980 y de 18 de diciembre de 1987, relativas al ITP y AJD y al ISD, respectivamente, que modificaron su normativa específica y remitieron la comprobación de valores al artículo 52 de la LGT.

Fue entonces cuando se mostró la insuficiencia del precepto que nos ocupa de la LGT, con lo que se hizo lógica la necesidad de modificarlo. Esta imperiosa reforma se realizó al añadirse a la única frase que integraba el artículo 52.2 de la LGT, una proposición subordinada temporal, seguida de seis nuevos párrafos, mediante Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Este artículo 52.2 de la LGT se encuentra complementado por las leyes y reglamentos configuradores de ciertos tributos, destacando, por su extensión, el artículo 98 del Real Decreto 1629/1991, para la gestión específica del ISD.

2. Figuras afines.

La figura de la TPC guarda un paralelismo indiscutible con el tipo básico general de procedimiento de valoración contradictoria, que es el recogido en el ámbito privado, por los artículos 1.483, 1.486 y 1.494 de la LEC, relativos a la valoración de bienes originada por la ejecución de sentencias en vía civil que condenan al pago de una cantidad.

Así, el artículo 1.483 de la LEC, que aún conserva su redacción originaria de 3 de febrero de 1881, establece que en el procedimiento de apremio se procederá al avalúo de los bienes embargados si fueren muebles; este avalúo se realizará «por peritos nombrados por las partes y tercero en su caso por el Juez», a no ser que los interesados hubieran fijado en el contrato la cantidad por que debería salir a la pública licitación.

El tercer perito se nombra conforme a lo previsto en el artículo 616 de la LEC, y es recusable según el artículo 619 y siguientes de la misma ley. Así viene establecido en el 1.486 de la LEC desde que se publicara la ley procesal común.

El avalúo de los bienes inmuebles se efectuará del mismo modo, merced a la remisión que hace el artículo 1.494 al artículo 1.483 y siguientes de la ley rituarial civil.

Este procedimiento se viene aplicando como cauce general de avalúo desde hace más de un siglo, y ha influido notablemente en los procedimientos de tasación administrativos en general y tributarios en particular.

Ya en nuestra disciplina, tenemos un procedimiento similar al previsto en la LEC (regulado básicamente en el art. 139 del RGR) y un procedimiento general de tasación pericial contradictoria (art. 52 de la LGT), con especialidades diversas en la aplicación a determinados tributos (arts. 18.3 de la LISD, 14.7 del Texto Refundido ITP y AJD, etc.).

El procedimiento previsto en el artículo 139 del RGR se aplica en la valoración de bienes embargados con carácter previo a su enajenación que se realiza en el procedimiento de recaudación en vía de apremio.

Los números 3 y 4 de este precepto se refieren a una «valoración contradictoria» que puede promover el deudor cuando no esté de acuerdo con la valoración realizada por la Administración (en esto, la similitud con el art. 52.2 de la LGT es patente).

De un simple cotejo de los artículos 139 del RGR y 52.2 de la LGT se deducen claras diferencias procedimentales entre la TPC y la «valoración contradictoria» en vía de apremio: en aquella se prescinde del tercer perito si las tasaciones de las partes difieren en menos del 10 por 100 y menos de 20.000.000 de pesetas, mientras que en el artículo 139 del RGR se prescinde del tercer perito si las partes difieren en menos del 20 por 100. Si no se recurre al tercer perito, el RGR establece que se tomará como valor de los bienes el de la tasación más alta, mientras que el 52 de la LGT indica que servirá de base para la liquidación la tasación realizada por el sujeto pasivo, que en la práctica, generalmente, será la tasación más baja; en ambos casos, se va a estar en general a la tasación que realice el obligado tributario, que en el procedimiento del 52.2 de la LGT será la más baja, y en el del artículo 139.3 y 4 del RGR será la más alta. Otra diferencia entre ambos procedimientos radica en la exigencia que el RGR establece para el caso de discordancia de las partes, y con carácter previo a la valoración que realice el tercer perito, «se convocará al deudor para dirimir las diferencias de valoración y si se logra acuerdo, hacer una sola»; este trámite de negociación (que no de llegar a un acuerdo) no se exige por el artículo 52.2 de la LGT. Por otra parte, el RGR establece que la valoración que realice el tercer perito «habrá de estar comprendida entre los límites de las efectuadas anteriormente», aspecto este sobre el que no se pronuncia de modo expreso el artículo 52.2 de la LGT, sin que se alcancen a ver las razones por las que esta garantía se prevé en una norma reglamentaria y de aplicación particular (valoración de bienes embargados) mientras que se silencia en la que goza de rango legal y de aplicación universal (valoración en general).

Por último, cabe destacar el paralelismo entre los párrafos 3.º y 4.º del artículo 52.2 de la LGT por una parte, y el artículo 139.5 del RGR, relativos ambos a la selección de expertos en valoración que actúan como terceros dirimientes. Cabe, en fin, hacer mención de que los párrafos 5.º y 6.º del artículo 52.2 de la LGT no encuentran precepto gemelo en el artículo 139 del RGR; estos párrafos 5.º y 6.º, relativos a las costas del tercer perito, son más propios de un reglamento que de una ley, y han planteado dudas en lo que se refiere a la legitimidad de entender que acepta la tasación de la otra parte y renuncia a la intervención del tercer perito quien, a instancias del perito tercero, no hace provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España, en el plazo de 10 días (33).

Finalmente, cabe considerar como especialidades a la TPC dignas de mención las previstas en los artículos 18.3 y 19 de la LISD, 14.7, 47 y 48 del Texto Refundido del ITP y AJD y 27 de la LIP, por sólo citar normas con rango legal.

(33) *Vid. infra*, Tramitación: depósito de honorarios.

V. NATURALEZA JURÍDICA (34)

Una lectura del artículo 52 de la LGT nos da ya una primera aproximación a la naturaleza jurídica de la TPC: este precepto es el único que integra la Sección 2.ª del Capítulo IV del Título II, la cual lleva por rúbrica «La comprobación de valores». En efecto, el propio artículo 52.1 de la LGT incluye en su apartado e) a la TPC como un medio con arreglo al cual se podrán declarar por la Administración los valores declarados o investigados. Se trata de un medio con que cuenta la Administración como vía ordinaria, no subordinada a ningún otro medio: el artículo 52.1 ofrece una lista abierta y no jerarquizada de medios de comprobación.

Determinado lo anterior, se plantea una duda, a saber: si es la TPC un medio de comprobación tributaria de cualquier valor, o sólo de ciertos valores, y más concretamente de los valores que integran la base imponible del tributo.

De una interpretación sistemática de la LGT se deduce que la TPC se configuró pensando únicamente en la comprobación de valores que integran las bases:

En primer lugar, el artículo 109 de la LGT, primero de la Sección 2.ª del Capítulo III del Título III, relativa a la «Comprobación e investigación», tras anunciar, que «la comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos, valoraciones consignadas en las declaraciones tributarias», advierte que «(...) podrá comprender la estimación indirecta de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta ley». Se hace, por tanto, la remisión a los medios comprobatorios del artículo 52 de la LGT, únicamente en lo relativo a la integración de bases (que supone, lógicamente, una comprobación y una estimación de las partes que la integran), pero no en lo que concierne a otras realidades susceptibles de comprobación. Es más: la omisión no es fruto del olvido, sino consciente, pues el mismo precepto tiene presente la comprobación de todo lo consignado en las declaraciones, comprobación que en más de una ocasión supondrá una actividad de valoración (piénsese, *v.gr.*, en ciertas deducciones de la cuota del IRPF, sujetas a comprobación conforme al art. 81 de la Ley 18/1991).

En segundo lugar, el artículo 52 de la LGT se encuentra en el Capítulo IV del Título II, dedicado a la base del tributo. Si el legislador hubiera querido extender estos medios comprobatorios a la valoración de cualquier realidad con trascendencia tributaria, no los habría recogido en el Capítulo dedicado a la base, sino en los artículos que se refieren a la comprobación e investigación en general (arts. 109 a 113 de la LGT).

(34) Pronunciarse sobre la naturaleza jurídica de cualquier institución supone tener en cuenta el régimen jurídico de la misma por cuanto ambas cuestiones son recíprocamente interdependientes. Esto supone, en lo que a la TPC se refiere, que la naturaleza de la misma se puede obtener de los preceptos relativos a la institución comentada, no tanto porque nos indiquen expresamente su perfil y naturaleza, sino más principalmente porque configuran un marco de relaciones reconducibles a la figura jurídica pertinente, y ello prescindiendo de criterios puramente nominalistas.

Con lo visto hasta el momento, podemos decir que la TPC es un medio ordinario de comprobación de valores integrantes de la base imponible cuya iniciativa discrecional corresponde a la Administración gestora del tributo.

¿*Quid* de las valoraciones de hechos con trascendencia tributaria que no integran la base imponible? La LGT no da una solución *concreta*, pero no prohíbe ninguna vía de comprobación. Lo que hace es ofrecer con carácter ejemplificativo una lista abierta de medios de comprobación de ciertos valores (los que forman la base), dejando así abierta la posibilidad de que se realicen valoraciones de elementos de la base por otras vías [art. 52.1 f) de la LGT] y admitiendo implícitamente que será válido cualquier medio de comprobación de los restantes hechos con trascendencia tributaria, desde el momento que establece que serán comprobados pero no restringe a una lista (abierta o cerrada) los medios a utilizar. Así pues, *la TPC, aunque expresamente regulada para comprobar bases imponibles, puede ser empleada para valorar cualquier realidad jurídicamente relevante* cuando la Administración lo considere oportuno y la regulación específica no lo impida (35).

Avanzando más en la naturaleza jurídica de la TPC, cabe decir que, en cuanto medio de comprobación de valores, *constituye una vía para ejercer la función inspectora de comprobación* [art. 9.º a) del RGIT], *así como algunas otras específicamente atribuidas a la Inspección de tributos*, tales como la integración definitiva de bases tributarias mediante el análisis y *evaluación* de aquéllas [art. 2.º b) del RGIT] y la comprobación del valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible [art. 2.º f) del RGIT] (36). Estas funciones se articulan a través de procedimientos administrativo-tributarios que bien pueden recoger, por tanto, el resultado de una comprobación de valores realizada mediante TPC.

Pero la TPC no tiene sólo esta naturaleza de medio ordinario de comprobación de valores con que cuenta la Administración [art. 52.1 e) de la LGT]; también es una garantía específica del obligado tributario:

En primer lugar, por cuanto es el único medio ordinario de comprobación expresamente previsto en la LGT que ofrece al particular la posibilidad de intervenir en la valoración final.

(35) En general, ninguna normativa lo prohíbe, por lo que debe entenderse permitida, sobre todo si se tiene en cuenta que la TPC no restringe derecho subjetivo alguno (cuestión distinta es que la regulación de la misma sea mejorable), pues, como dijo el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en Sentencia de 20 de septiembre de 1989, el establecimiento de la TPC:

«(...) contribuye a la clasificación y corrección del hecho imponible [y de los hechos con trascendencia tributaria susceptibles de valoración en general], superando la verdad formal y *constituyendo una garantía tanto para la Administración como para el contribuyente (...)*».

(36) Obsérvese que no son expresiones coincidentes las de «funciones de la Inspección de los Tributos» y «funciones inspectoras», así, entre estas últimas se incluye la de comprobación legalmente reservada no a la Inspección, sino a la Administración Tributaria (art. 109.1 de la LGT), en consecuencia es posible una actividad de comprobación material (que bien puede realizarse mediante TPC) en vía de revisión económico-administrativa.

En segundo lugar, en la medida en que el artículo 52.2 de la LGT brinda al obligado tributario la posibilidad de impugnar la tasación realizada por la Administración mediante cualquier otro medio. *La TPC es también, por tanto, un medio de impugnación en manos del interesado que destruye la comprobación administrativa realizada anteriormente.* Esta impugnación puede realizarse, como veremos, tanto en un procedimiento tributario ordinario como en uno de revisión en sentido estricto, e incluso, puede emplearse como prueba en sede jurisdiccional.

Significa esto que la naturaleza de la TPC es doble: por un lado, es un medio ordinario de comprobación, y por otro, un medio de impugnación (37). En ambos casos se articula la TPC como un medio de comprobación de valores que tanto en gestión *sensu lato* como en revisión (en primera instancia o ante el TEAC) existe como medio de valoración de oficio o a instancia del interesado (como medio de impugnación contra un acto de gestión, o como figura objeto de acogimiento de peticiones en sede de revisión). En la medida en que permite al interesado que promueva la TPC, se añade este medio de impugnación específica de valoración a los mecanismos ordinarios y generales de revisión de decisiones de la Administración Tributaria.

Si bien la TPC realizada en el seno de un procedimiento jurisdiccional deberá ser apreciada como un elemento de prueba en sentido estricto, no goza sin embargo de tal carácter, en sentido propio, cuando se emplea esta tasación en vía administrativa. En efecto, las pruebas periciales son valoradas por los Jueces y Tribunales según las reglas de la sana crítica, sin estar obligados al dictamen

(37) Aspecto este gráficamente destacado por GARCÍA TORRES, J. en *Tasación pericial contradictoria...*, pág. 441:

«(...) no hay una, sino "dos" tasaciones periciales contradictorias, como ya se ha sentado anteriormente; a saber: la tasación promovida de oficio y la tasación a instancia del interesado. La naturaleza y función de una y otro son diversas».

En igual sentido se pronuncia la profesora AGULLÓ AGÜERO, A. en «La comprobación de valores, comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria», en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pág. 864.

Esta última vertiente (TPC en cuanto medio de impugnación) es también un procedimiento *extraordinario* de comprobación, por cuanto goza de una presunción de acierto frente a cualquier otro medio ordinario de comprobación: se presume *iuris et de iure* que es verdadero valor el resultado de una TPC, por ser medio de rectificación de cualquier otra valoración. Esta doble función de la TPC a instancias del obligado tributario (garantía del contribuyente y medio extraordinario de determinación del valor) ha sido explicitada por el Tribunal Supremo en diversas ocasiones; valga como muestra la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 1993, que hablando de la prueba en general, dijo:

«(...) desde el punto de vista sustantivo, constituye un medio de conocimiento para quien ha de resolver (...) desde un punto de vista adjetivo puede representar una garantía(...)».

En cuanto a la calificación de la TPC regulada en el artículo 52.2 de la LGT (por oposición al art. 52.1) como medio *extraordinario* de comprobación de valores, se trata de un término admitido tanto por la doctrina (*v.gr.*: AGULLÓ AGÜERO, *op. cit.*, pág. 864) como por la jurisprudencia (así, Rs. del TEAC de 3-12-1970, 20-11-1991, etc.).

Por otra parte, la jurisprudencia ha manifestado en reiteradas ocasiones esta doble función de la TPC; así, frente a un grupo de sentencias en las que se reconoce su función ordinaria de comprobación de valores (STEAC de 19-11-1980, etcétera), en otras se ha destacado que es un medio más de impugnación con que cuenta el interesado (STEAC de 2-10-1980, Rs. del TEAC de 9-4-1981, 23-3-1983, etc.); un tercer grupo, en fin, ha recogido expresamente esta doble función, así se habla de la TPC como derecho del contribuyente y como medio de corrección en Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 1988 y Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de noviembre de 1989, etc., y se alude, también, a la TPC en cuanto medio de impugnación y medio ordinario de comprobación (STSJ de Cataluña de 20-9-1989, etc.).

de los peritos (art. 632 de la LEC). La TPC, en cambio, no es apreciada (el art. 52.2 de la LGT no deja margen ninguno de apreciación de los informes periciales), no intervienen Jueces ni Tribunales (incluso la revisión se realiza ante órganos administrativos), ni intervienen las reglas de la sana crítica (ya que intervienen las reglas específicas del art. 52.2 de la LGT), ni se permite que no exista vinculación al dictamen de los peritos, es decir: se obliga a estar a lo que digan los mismos (el art. 52.2 de la LGT es taxativo: si las valoraciones de los dos peritos coinciden, el funcionario debe limitarse a registrar en ese valor el resultado de la TPC, si no difieren en cuantía superior a los márgenes recogidos en dicho precepto, se consigna como resultado el valor fijado por el perito del interesado; si la diferencia entre valoraciones excede de los límites indicados, dirime un tercer perito, y no el funcionario, que se limita a consignar automáticamente los resultados, sin poder realizar una apreciación de los mismos). Téngase en cuenta además que incluso en caso de que la TPC difiera en su resultado con cualquier otro medio de comprobación, prima automáticamente aquélla por voluntad de la ley (art. 52.2 de la LGT que habla de «la TPC, en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores...»), y no por decisión del funcionario, lo cual es imposible de conciliar con la regla de libre apreciación de la prueba (art. 632 de la LEC), salvo que se admita que la TPC no es medio de prueba, sino procedimiento general de comprobación de valores (38).

Finalmente, y sin perjuicio de todo lo anterior, cabe completar la naturaleza de la TPC considerándola una modalidad de arbitraje (39).

VI. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Los supuestos en los que procede (obligatoria o potestativamente) la TPC se pueden ordenar con arreglo a dos criterios básicos:

En primer lugar, es preciso analizar en qué materias es susceptible de aplicación este medio de comprobación de valores. Esto supone pronunciarse sobre la existencia o negación de una regulación de carácter general en el artículo 52 de la LGT, que se plasmaría en una serie de cuestiones concretas, tales como si procede la TPC sólo en la valoración de las bases o también en la de cualquier elemento del tributo susceptible de valoración, si cabe la TPC sólo en tributos que expresa-

(38) En esta tesis sigo a GARCÍA TORRES, J., *op. cit.*, pág. 451 y ss., especialmente a partir de la pág. 454.

(39) En este sentido, GARCÍA TORRES, J.: «Sobre un tema de arbitrio de tercero en Derecho público: notas para una reconstrucción de la tasación pericial contradictoria», en *Estudios de Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979. En esta misma línea se pronuncia CAYÓN GALIARDO (en «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», *Civitas, Rev. Esp. Der. Fin.*, núm. 36/1982, pág. 592), al identificar TPC, y arbitraje de peritos, situación en donde «la Administración cede en su posición de privilegio y potestad y se aviene, como un privado, al juicio de un particular, aunque su cualificación técnica le confiera un carácter especial a su intervención». En contra, *cfr.* AGULLÓ AGÜERO, A.: *La comprobación de valores...*, págs. 865 y 866).

Una última perspectiva es la que asimila la naturaleza de la TPC al informe vinculante (en tal sentido, PEREZAGUA CLAMAGIRAND, *La prueba en el Derecho Tributario*, Madrid, 1975).

mente la admitan en su regulación específica o si puede darse en algunos más, si es aplicable a tributos que graven la adquisición, tenencia o transmisión de bienes o derechos específicos y concretos o si también se puede aplicar en aquellos que por su vocación universalizadora recaen sobre un conjunto global e indeterminado en principio de bienes y derechos (el prototipo de impuesto personalizado sería el IRPF), o si la TPC tiene su campo restringido a los tributos de ámbito estatal o puede tener vigencia también en los de ámbito autonómico o local. Todas estas cuestiones responden a lo que podríamos llamar «criterio horizontal» de delimitación del ámbito de la TPC.

En segundo lugar, cabe preguntarse sobre el ámbito procedimental y temporal de aplicación de la institución comentada, lo cual nos llevaría a resolver una serie de cuestiones que girarían en torno a la procedencia o no de promover TPC de modo independiente a todo procedimiento de reclamación administrativa, cómo y cuándo se inserta en procedimientos de gestión ordinaria, y más concretamente de inspección, cómo se concilia con la vía de reclamación económico-administrativa, si es posible una TPC en el seno de una de estas reclamaciones, si procede TPC antes de que exista liquidación inspectora, o si es viable una TPC en sede de revisión administrativa ante un Tribunal del orden económico-administrativo. Todas estas cuestiones responden a un «criterio vertical» de ordenación del ámbito de aplicación de la TPC.

1. Criterio horizontal.

El vigente artículo 52 de la LGT regula la TPC sin restringir su campo de actuación a ciertos tributos, por lo que, a pesar de que expresamente no lo dice debe entenderse aplicable a cualquier figura tributaria donde proceda una comprobación. Así, debe deducirse tanto de la vocación de regulación general de la LGT como de su Exposición de Motivos, donde se advierte que se generalizan los procedimientos de comprobación. Debe abandonarse, por tanto, cualquier restricción material de la TPC que pretenda limitarla a los impuestos patrimoniales basados en el valor real, a los tributos en los que de hecho se ha venido aplicando la TPC, o a los impuestos cuya regulación específica admite este medio de comprobación de valores. La TPC resulta aplicable pues en cualquier actividad de estimación administrativa de valores siempre, lógicamente, que no exista prohibición expresa, como es el caso del artículo 27 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, por el que se limita la posibilidad de instar la TPC sobre los valores de joyas, pieles de carácter suntuario, automóviles, vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos, embarcaciones de recreo o deportes náuticos, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves.

Esta generalidad que debe presidir la aplicación de la TPC, sin excluir *ab initio* ninguna figura tributaria, *se extiende tanto a la TPC como medio ordinario* (art. 52.1 de la LGT) *como a la TPC en cuanto medio extraordinario de comprobación* (TPC impuesta a la Administración por solicitarla el interesado, que prevalece sobre cualquier otra valoración); sin embargo, no es esta cuestión unánime, pues ciertos sectores consideran que sólo se permite la TPC «en todo caso» en el artículo 52.2 de la LGT, por lo que, *a sensu contrario*, no se admite en su función de medio ordinario de comprobación (art. 52.1 de la LGT) por el mero hecho de que lo decida la Administración.

En este sentido, es bastante expresiva la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de noviembre de 1989: «La tasación pericial contradictoria (...) es un derecho concedido al contribuyente sin limitación alguna (...) no faltan tratadistas que *limitan* el valor de la expresión "en todo caso" a que es un medio de prueba aplicable a todos los tributos, *pero [únicamente] como medio extraordinario*, después de aportar los medios ordinarios, interpretación que entiende este Tribunal más adecuada» (Corchetes y cursivas míos).

Siguiendo a CAYÓN GALIARDO (40), el medio ordinario de comprobación a utilizar por la Administración, cuando no esté concretado en la ley, se seleccionará de modo discrecional (no arbitrario) atendiendo a la adecuación técnica y a la idoneidad respecto de la naturaleza del tributo y del elemento que haya de valorarse. En consecuencia, es lógico pensar que si el artículo 52.1 de la LGT no emplea la expresión «en todo caso» para referirse a la TPC, es porque se pretende dejar un margen de maniobra a la Administración, que sólo podrá ser limitado normativamente en cumplimiento del artículo 52.3 de la LGT, precepto este último que por sí solo, no limita la libertad de la Administración al aplicar el artículo 52.1 de la LGT.

En conclusión, la TPC prevista en la LGT puede aplicarse a *cualquier* tributo, siempre que así lo decida la Administración o lo solicite el interesado en tiempo y forma, salvo que la normativa específica lo prohíba, no bastando para su inaplicación el mero silencio en la normación del recurso tributario.

Cuestión distinta (que resulta achacable a una desacertada expresión del art. 52 de la LGT) es que el legislador declara el precepto sin ánimo de prohibir su aplicación a cualquier tributo, *pero teniendo solamente en cuenta un grupo muy concreto de tributos*.

En efecto, cuando se redactó el precepto, la TPC sólo se aplicaba regularmente conforme a la legislación específica en el ITP y AJD y en el ISD, y el legislador, arrastrado por esta práctica, no fue capaz de dar normas lo suficientemente generales como para poderse aplicar correctamente a cualquier realidad. A pesar de que el artículo 52.2 de la LGT dice que el sujeto pasivo podrá «en todo caso» promover TPC contra cualquier comprobación, cae en la debilidad de considerar que sólo se acudirá a un perito dirimente si la valoración del perito de la Administración *excede* en más del 10 por 100 o es *superior* en 20.000.000 de pesetas a la realizada por el sujeto pasivo. Se estaba pensando (41), en que la valoración de la Administración fuera superior a la del interesado, que es lo que sucedía entonces siempre que se recurría a la TPC. Sin embargo, si lo que se somete a TPC es un valor *inicial* para determinar un incremento patrimonial por el que tributar, lo lógico es que la valoración del obligado tributario, en caso de contradicción, sea *superior* a la valoración realizada por la Administración. Si aplicamos el artículo 52.2 de la LGT en su literalidad, *nunca* excedería, en

(40) CAYÓN GALIARDO: *La interdicción de la discrecionalidad...* pág. 591.

(41) Así lo advierte URTASUN AMANN, R.: «Cuestiones prácticas acerca de la tasación pericial contradictoria», en *Carta tributaria*, núm. 72/1994.

buena lógica, a la realizada por el obligado tributario. En tal caso, queda patente la contradicción entre la generalización del ámbito de aplicación (explicitado en la locución «en todo caso») y la restricción que se desprende de los párrafos 2.º y 3.º del artículo 52.2 de la LGT (42).

- (42) Tampoco se salvaría la incongruencia, sustituyendo el verbo «excede» por el término «difiere» en el párrafo 2.º del artículo 52.2 de la LGT, pues, si bien se conseguiría su aplicación a cualquier caso de controversia en la valoración, se habría violado la igualdad, y discriminado al obligado tributario, por cuanto la diferencia entre valoraciones arroja un distinto porcentaje según se tome por base la menor o la mayor de las valoraciones, y esa diferencia de porcentajes puede hacer que las dos posibles soluciones queden a un lado y al otro del límite del 10 por 100 previsto en el artículo 52.2 de la LGT, 2.º párrafo.

Un sencillo **ejemplo** aclarará lo anterior:

Un contribuyente, A, valora en 20.000.000 de pesetas un bien a efectos de determinar cierta base tributaria, pero la Administración comprueba el valor y lo eleva a 22.102.498 pesetas.

Otro contribuyente, B, hermano del anterior, se entera del caso y declara como valor de otro bien sometido a incremento de patrimonio, 22.102.498 pesetas. La Administración realiza nueva comprobación y esta vez reduce el valor a 20.000.000 de pesetas, con lo que resulta mayor el incremento del patrimonio.

Ambos hermanos promueven TPC, mantienen sus valoraciones y se plantea la disyuntiva de tomar una de estas valoraciones o acudir a tercer perito. Veamos qué ocurre en cada caso:

Contribuyente A:

La tasación realizada por el perito de la Administración excede en más del 10 por 100 a la del interesado, ya que

$$22.102.498 \times 100 / 20.000.000 = 10'51 > 10\%$$

por lo que debe recurrirse a un tercer perito.

Contribuyente B:

La tasación de la Administración no excede en nada a la del perito del interesado, sino todo lo contrario: es menor. Tampoco es superior en 20.000.000 de pesetas por las mismas razones. Según el artículo 52.2 de la LGT, párrafo 2.º, hay que aceptar la tasación del contribuyente.

Ambos contribuyentes (A y B) difieren en la misma cantidad (2.102.498 ptas.) con la valoración de la Administración: a uno se le acepta la valoración y a otro no (!).

No se corrige el problema, como sabemos, cambiando «excede» y «difiere», pues, siguiendo con el mismo ejemplo, tenemos:

Contribuyente A: sigue igual.

Contribuyente B:

La tasación de la Administración difiere en menos del 10 por 100 a la del interesado, ya que:

$$20.000.000 \times 100 / 22.102.498 = 9'51 < 10\%$$

En consecuencia, al *diferir la tasación de la Administración* en menos del 10 por 100 y en menos de 20.000.000 de pesetas, se acepta la valoración del contribuyente sin acudir a tercer perito.

En resumen, volvemos a la situación de siempre: ambos contribuyentes difieren en la misma cantidad con la valoración administrativa y a uno se le acepta la valoración, mientras que al otro no. La causa está en que se toma por base del porcentaje la de una de las partes (el obligado tributario), con independencia de que difiera por exceso o por defecto, y no se toma por base la valoración menor (sin hacer acepción de personas), sea de la Administración o del administrado.

Este problema se solucionaría dando al párrafo 2.º del artículo 52.2 de la LGT la siguiente redacción:

«Acordada la práctica de la tasación pericial contradictoria en los términos que reglamentariamente se determinen, si existiera disconformidad de los peritos sobre el valor de los bienes o derechos y el mayor valor no excede en más del 10 por 100 y no es superior en 20.000.000 de pesetas al menor valor, servirá de base para la liquidación el propuesto por el sujeto pasivo».

Lógicamente, el párrafo 3.º del artículo 52.2 de la LGT debería adaptarse sustituyendo su primera frase por una equivalente a «Si la tasación que arrojó un mayor valor excede de los límites indicados, deberá designarse un perito tercero».

Aplicando esta «nueva» redacción a nuestro ejemplo, tendríamos:

Contribuyente A: sigue igual.

Esta generalización de la TPC a cualquier tributo no encuentra un límite en los tributos personalizados donde no se grava una determinada riqueza, sino la que globalmente tenga el sujeto, pues los casos que más dudas podrían plantear (IRPF e IP) tienen su solución en los artículos 81 de la Ley 18/1991 (que admite la comprobación de la situación patrimonial conforme a las reglas generales) y 27 de la Ley 19/1991 (que admite expresamente la práctica de TPC).

Otra cuestión que no aclara con la suficiente claridad el artículo 52 de la LGT, es si la TPC procede únicamente en los tributos de ámbito estatal, o si es aplicable también a los gestionados por otros niveles territoriales de la Administración del Estado. Aquí la jurisprudencia viene diciendo, con buen sentido que *nada impide que se aplique la TPC a todos los tributos* cuando ninguna norma lo impide, cuando de su aplicación se derivan garantías para ambas partes, y cuando la expresión «en todo caso» del artículo 52 de la LGT así parece darlo a entender. Sería absurdo pretender reseñar todas las sentencias y resoluciones administrativas que reiteran esta idea. Basten como mero ejemplo las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1984, 22 de julio de 1989, 3 de abril de 1990, 12 de junio de 1990, 10 de octubre de 1990, 10 de diciembre de 1990, 11 de marzo de 1991, 16 de septiembre de 1991, 23 de octubre de 1991, 24 de octubre de 1991, 29 de octubre de 1991, 17 de junio de 1994, etc.

En la mayoría de estas sentencias se recoge, con ligerísimas variantes, que «la posibilidad de generalizar a todos los tributos el procedimiento de comprobación de valores mediante la tasación pericial contradictoria tiene su apoyo legal en la frase (43) "en todo caso" en el artículo 52.2 de la LGT».

Conviene reseñar dos matizaciones al ámbito de aplicación del artículo 52.2 de la LGT que se han realizado por vía jurisprudencial: se trata de dos supuestos en los que no procede aplicar TPC por existir ya un valor perfectamente definido como «valor real».

El primero de estos casos es el de las *Viviendas de Protección Oficial*: al coincidir el precio máximo legal de estos bienes con el precio de mercado (ya que no se puede percibir por su enajenación un precio superior al máximo permitido, art. 29 del Decreto 2960/1976, de 12 de noviembre), es innecesaria toda actividad de búsqueda de un verdadero valor del inmueble (44).

Contribuyente B:

$$22.102.498 \times 100 / 20.000.000 = 10'51 > 10\%$$

Se acude a tercer perito, con lo que ahora en ambos casos se trata igual a ambos contribuyentes, y no se discrimina a quien apartándose en igual cuantía de la valoración de la Administración, lo hace por defecto y no por exceso. De este modo se toma como base del cálculo la valoración más reducida (que es lo que pretende el legislador, como se desprende del art. 52.2 de la LGT), y además se tratan por igual diferencias iguales, se puede aplicar la TPC a cualquier supuesto, (haciendo así posible la expresión «en todo caso»), y se sigue manteniendo la aplicación automática de la valoración del perito del sujeto pasivo, en caso de que las valoraciones no sean jurídicamente relevantes. Sin embargo, esta redacción no solucionaría otros defectos que tiene el artículo 52, de ahí que la salida aquí propuesta sólo sea una salida provisional o un «mal menor», pues lo ideal sería reformar no este párrafo, sino todo el precepto. *Vid.* un ejemplo de redacción propuesta para todo el precepto en las conclusiones de estas páginas.

(43) Quiere decir «expresión» o «locución».

(44) *Vid.* CAAMAÑO ANIDO, M.A.: *La Tasación Pericial... cit.* Entre la jurisprudencia más reciente que confirma esta postura, destaca la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 1994.

El segundo de los supuestos anunciados es el de los *bienes adquiridos mediante subasta pública*, por estar determinado el valor real también en este caso (45). Estos dos supuestos no son otra cosa que la confirmación del fundamento implícito de la comprobación de valores: se busca el verdadero valor *porque se presume* que el bien se ha enajenado por su valor de mercado, ahora bien, esta presunción quiebra cuando existe constancia de que el bien se ha enajenado por un precio distinto, como sucede cuando el precio de venta ha sido fijado públicamente.

Por último, la TPC no sólo se puede aplicar a elementos integrantes de la base imponible, sino a cuantos elementos con trascendencia tributaria sean susceptibles de comprobación (46).

2. Criterio vertical.

Vistas las materias cubiertas por la acción de la TPC, conviene analizar *hasta qué punto se encuentran protegidas* por este medio especial de comprobación.

Si la TPC es promovida por el interesado, ha de hacerlo como medio de corrección o impugnación del valor comprobado, por lo que no es posible su aplicación mientras no se haya dado cualquiera de las vías que ofrece el artículo 52.1 de la LGT. Una vez aplicada cualquiera de ellas, es posible recurrir a la TPC. En tales casos cabe preguntarse a partir de qué momento despliega su eficacia esta figura: si es tras la valoración, o tras la propuesta de liquidación, o tras la liquidación, o tras su notificación, o entre la valoración y la liquidación, etc.

El artículo 70.2 del RGIT establece a tal respecto que:

«Si en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación han de efectuarse otras de valoración, éstas se documentarán de acuerdo con el apartado anterior, incorporándose sus resultados a las actas que procedan por las primeras, sin perjuicio del derecho del interesado a manifestar su disconformidad respecto de la propuesta de liquidación formulada en el acta, instando entonces la corrección de los valores incorporados, así como a impugnar las liquidaciones correspondientes alegando cuanto convenga a su derecho y, en particular, la improcedencia de las valoraciones realizadas».

Se admite con ello *la posibilidad de promover TPC tras formularse en el acta de propuesta de liquidación, antes de que recaiga resolución de Inspector Jefe*, por lo que forzosamente habrá de insertarse la TPC en el procedimiento de gestión.

El propio artículo 52 de la LGT anuncia que la TPC deberá solicitarse «dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente o, cuando así estuviera previsto, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado».

(45) Así, *v.gr.* Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 20 de septiembre de 1992 y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de mayo de 1995.

(46) *Infra*, Naturaleza jurídica.

Con esto se abren dos nuevas posibilidades:

- a) Es posible impugnar mediante TPC el mero acto de comprobación *antes de que exista liquidación administrativa*, pues si no, carecería de sentido la expresión «o, cuando así estuviera previsto, contra el acto de comprobación».
- b) Procede, también, TPC «contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente».

El primer párrafo del artículo 52.2 de la LGT establece, como hemos visto, que el plazo para interponer TPC es el de «la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente». Ahora bien, una vez claro que la TPC debe interponerse en el plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación, subsiste la duda de si la vía ordinaria de impugnación podrá simultanearse a la TPC.

Nuevamente se echa en falta una legislación general completa sobre la TPC, ya que la única solución la tenemos en una norma de carácter reglamentario, y restringida al ámbito del ISD: el artículo 98.1.^ª *in fine* del Real Decreto del ISD establece que «la presentación [de la TPC] determinará la suspensión del ingreso de la liquidación practicada y de los plazos de reclamación contra la misma».

Hemos visto la aplicabilidad de la TPC en diversos momentos anteriores siempre al procedimiento de revisión. Queda plantearse, por último, si puede utilizarse este medio de comprobación en una reclamación económico-administrativa. La respuesta es afirmativa, pues a pesar de que el artículo 52.2 de la LGT dice que pasado el plazo para reclamar contra la liquidación no procede TPC, y sólo antes será de aplicación la expresión «en todo caso», la jurisprudencia, empleando criterios interpretativos más acordes con el espíritu de la ley y con la idea de justicia, se salta la literalidad del precepto para admitir la TPC durante todo el procedimiento de revisión (aunque haya pasado el plazo para interponerla). Tal extensión del ámbito de aplicación de la TPC (que como hemos visto, es poco respetuosa con la deficiente literalidad del precepto de referencia), se justifica en esta nutrida jurisprudencia, curiosamente, en una interpretación literal del artículo 52.2 de la LGT (!), pues se dice que la expresión «en todo caso» legitima el uso de la TPC no sólo en vía de gestión, sino también en petición formulada en la reclamación presentada ante el Tribunal Económico-Administrativo, incluso en recurso de alzada, siempre que el acto administrativo no haya adquirido firmeza, y ello aunque el interesado no haya solicitado con anterioridad la práctica de la TPC (47).

(47) *Cfr. ad. ex.*, Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 1989, 23 de junio de 1989, 22 de julio de 1989, 3 de abril de 1990, 10 de diciembre de 1990, 23 de octubre de 1991, 29 de octubre de 1991, 17 de junio de 1994, etc. En igual sentido, Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de julio de 1973, 17 de abril de 1975, 30 de septiembre de 1976, 23 de marzo de 1977, 18 de mayo de 1978, 11 de enero de 1979, 6 de diciembre de 1979, 20 de diciembre de 1979, 6 de marzo de 1980, 9 de julio de 1980, 23 de marzo de 1983, 10 de mayo de 1983, 23 de noviembre de 1989, etc. En la misma línea, Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 20 de septiembre de 1989, 11 de febrero de 1993...

Olvida esta jurisprudencia que el mismo artículo que recoge la expresión «en todo caso» la subordina a que la TPC se interponga, a más tardar, antes de que acabe el plazo de la primera reclamación contra la liquidación basada en los valores comprobados administrativamente (48). Incluso hay alguna sentencia que no contenta con extender el ámbito de aplicación de la TPC a toda actividad de revisión tributaria, la extiende también a la vía judicial. Valga como muestra el siguiente fragmento de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 20 de septiembre de 1989:

«(...) bien en el propio expediente municipal de gestión, bien en el curso de la reclamación económico-administrativa, dentro del período probatorio regulado en el artículo 97 RPREA, o bien en el *período de prueba del proceso contencioso-administrativo*, el interesado puede concretar y justificar los valores que estime adecuados -y no simplemente discrepar-, provocando así una actuación administrativa o *jurisdiccional que disponga la tasación pericial contradictoria* para que por el órgano de gestión se determine el real incremento de valor de los terrenos y se gire, en consecuencia, la liquidación procedente».

VII. PROCEDIMIENTO

El núcleo de la normativa sobre el procedimiento a seguir en la práctica de la TPC se encuentra en el artículo 52.2 de la LGT, que se aplica por analogía al supuesto previsto en el artículo 52.1 e) de la LGT. Conviene analizar separadamente los presupuestos, iniciación, tramitación y los efectos de este cauce de comprobación de valores.

1. Presupuestos.

Ya hemos visto en qué momento procede iniciar la TPC, y que en todos los casos se exige uno de estos dos presupuestos objetivos: actividad previa de comprobación (si la TPC es promovida por el interesado) e iniciación de un procedimiento administrativo en el que proceda una comprobación material (si es iniciada la TPC de oficio).

Basta, para que el interesado promueva TPC, con que éste no acepte como verdadero el valor comprobado por la Administración, con independencia de cuál sea la diferencia entre ambas valoraciones, lo cual, como ha destacado URTASUN AMANN (49), resulta absurdo si la diferencia es menor a 20.000.000 y al 10 por 100, ya que, iniciada la TPC, no se va a recurrir a tercer perito, en aplicación de los párrafos 2.º y 3.º del artículo 52.2 de la LGT, sino que se aceptará como resultado la realizada por el perito del obligado tributario: ¿Qué sentido tiene obligar al interesado a que promueva TPC y pague a un perito, si a la postre la Administración va a aplicar el valor asignado por el técnico tasador del sujeto pasivo? ¿No sería más fácil que, en caso de que la diferencia de valoraciones no exceda de los límites fijados en el párrafo 2.º del artículo 52.2 de la LGT, se aceptara direc-

(48) Vid. en este sentido, Sentencia del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de marzo de 1994.

(49) URTASUN AMANN, R.: *Cuestiones...* pág. 129.

tamente la tasación del obligado, sin necesidad de nombrar perito para acabar con el mismo resultado? Evidentemente, esto sería lo ideal, pero no se sigue este criterio, tan acorde con el principio de economía procedimental, porque el artículo 52.2 de la LGT silencia esta solución. Sería de desear que el precepto estableciera que es presupuesto para la TPC una diferencia del 10 por 100 y 20.000.000 de pesetas, y que si no se rebasan estos límites, se acepte la tasación del sujeto pasivo.

Para que el interesado pueda promover TPC, se precisa que previamente se le haya *notificado* (50) bien el acto de comprobación, o bien el de liquidación. En ambos casos, la resolución deberá ser *motivada* (51), y deberá contener la indicación de que contra la comprobación se puede promover TPC, pues en otro caso se estaría creando indefensión (52).

2. Iniciación.

Están legitimados para iniciar TPC tanto el sujeto pasivo como la Administración, según se desprende del tenor literal del artículo 52.2 de la LGT. Tal afirmación precisa ser matizada: en lo que se refiere a la iniciación del procedimiento a instancias del «sujeto pasivo», debe hoy entenderse extendida la expresión a la más amplia y actual de «obligado tributario» que subsume a la del sujeto pasivo. Incluso, podría llevarse la legitimación a la categoría más genérica de todo «interesado», merced a una aplicación analógica del artículo 166 b) de la LGT, que habilita para impugnar en vía económico-administrativa a «cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión». En lo tocante a la iniciación de TPC a instancias de la Administración, ha destacado en diversas ocasiones la jurisprudencia que puede iniciarla de oficio tanto la Inspección como el Tribunal Económico-Administrativo, si bien destaca que, en la gestión del IIVTNU sólo podrá acudir la Administración a la TPC si los índices municipales de dicho

(50) Sobre la notificación de valores, *vid.* CAAMAÑO ANIDO, M.A.: *La Tasación Pericial... cit.*, págs. 35 y 36.

(51) La exigencia de motivación debe ser estrictamente observada, pues su incumplimiento se sanciona con la nulidad de lo actuado: así sucede en Alemania (CISS, *Fiscalidad internacional: Alemania*. Hojas intercambiables, octubre 1994, pág. 40), en Italia (*vid.* MICHELI, G.A., *Curso de Derecho Tributario*, Edersa, 1978), en Francia (*Cfr.* CISS *Fiscalidad internacional: Francia*, Hojas intercambiables, núm. 797, mayo 1994, pág. 28) y en España, donde la jurisprudencia, exigente a este respecto, es tan numerosa que renuncio a dar referencias concretas, limitándome a resumir en los siguientes puntos la doctrina judicial sobre la materia:

- 1.º La exigencia de motivación de estas resoluciones se fundamenta por una parte en la necesidad de que el interesado conozca, a efectos de posibles recursos, los criterios que han conducido a dar al bien un valor concreto; y por otra parte, en la circunstancia de que estas valoraciones afectan a numerosos tributos: ITP y AJD, IRPF, IP, ISO, ISD, etc.
- 2.º No se cumple con el requisito de la motivación aludiendo a criterios generales, imprecisos y opinables, tales como los «precios medios de mercado».
- 3.º Una resolución es suficientemente motivada cuando muestra los criterios concretos que han determinado la obtención del precio real, tales como el estado de conservación del inmueble, su antigüedad, la situación, la superficie, la fachada y el fondo del mismo, los materiales empleados en su construcción, su situación urbanística, los valores asignados a otros inmuebles semejantes, los precios de venta de enajenaciones con los que es susceptible de comparación, etc.

(52) *Vid., ad. ex.*, Sentencia del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de mayo de 1980 y Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de julio de 1980, donde se declara nulidad de actuaciones por omitirse en la notificación la posibilidad que asiste al interesado de promover TPC.

impuesto y los tipos unitarios en ellos contenidos (que gozan de presunción inicial de legalidad y de veracidad, como todo acto administrativo o disposición general reglamentaria) resultan desvirtuados directa o indirectamente mediante una prueba plena y completa de inadecuación de tales tipos o valores al corriente en venta (53).

Lo relativo al tiempo para interponer la TPC ya se analizó en sede del criterio vertical de aplicación de la figura comentada, por lo que sólo resta por destacar que son efectos de la promoción de TPC, amén de su tramitación conforme a lo establecido en el artículo 52.2 de la LGT, los que con carácter específico fija el artículo 92 del RISD: la suspensión del ingreso de la liquidación y de los plazos de reclamación contra la misma.

3. Tramitación.

3.1. Normativa aplicable.

Una vez propuesta la TPC por el interesado o iniciada de oficio, se aplica el procedimiento sustancialmente recogido en el artículo 52.2 de la LGT, entendiéndose así que tal regulación cubre tanto el supuesto previsto en el primer párrafo del artículo 52.2 de la LGT, como el recogido en el artículo 52.1 e) de la LGT, con lo que se soluciona de este modo la poco afortunada redacción del artículo 52 de la LGT, que al distinguir un número uno para la comprobación a instancias de la Administración, y un número dos, que comienza con la tasación a instancias del interesado, podría dar a entender que el procedimiento desarrollado en los párrafos siguientes *que forman parte del número dos del artículo 52 de la LGT, y no de un número distinto*, se restringe al caso de TPC iniciada conforme al primer párrafo del artículo 52.2 de la LGT.

3.2. Valoración de peritos.

El procedimiento a seguir comienza cumpliendo el artículo 52.2 de la LGT, segundo párrafo, cuyo tenor literal es el que sigue:

«Acordada la práctica de la tasación pericial contradictoria en los términos que reglamentariamente se determinen, si existiera disconformidad de los Peritos sobre el valor de los bienes o Derechos y la tasación practicada por el de la Administración no excede en más del 10 por 100 y no es superior en 20.000.000 de pesetas a la hecha por el sujeto pasivo, esta última servirá de base para la liquidación».

(53) Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 1986, 24 de mayo de 1988, 21 de junio de 1988, 30 de enero de 1989, 17 de abril de 1989, 19 de junio de 1989, 23 de junio de 1989, 2 de octubre de 1989, 20 de enero de 1990, 18 de junio de 1991, 8 de junio de 1992, 5 de noviembre de 1993 (de esta fecha hay tres sentencias en este sentido: RJ 1993, núms. 8415, 8416 y 8417), 25 de noviembre de 1993 (RJ 1993, núms. 8464, 8465 y 8466), etc.

Dejando a un lado lo criticable que supone el basar los criterios de disconformidad de los peritos tomando como referencia a las partes que intervienen en la TPC, en lugar de atender a criterios puramente cuantitativos, así como el incorrecto uso del verbo «excede» (54), destaca del contenido de este párrafo la norma de que sólo prevalece la tasación del interesado si no se supera *ninguno* de los dos límites indicados (10% y 20.000.000 de ptas.), por lo que deviene inaplicable la regla desde que se rebasa cualquiera de los dos límites (por supuesto, tampoco se aplica la primacía de la tasación del interesado si se traspasan los dos límites indicados). Sin embargo, se ha destacado (55) el interés surgido a veces en interpretar que prevalece la valoración del perito del interesado si, aun vulnerándose uno de los dos límites, se respeta el otro. Tal interpretación (que, lógicamente, nunca proviene de la Administración), se ha apoyado, a pesar de la literalidad del precepto que comentamos, en la incorrecta redacción de la frase que abre el párrafo tercero del artículo 52.2 de la LGT, pues al indicarse que «si la tasación hecha por el Perito de la Administración excede de los *límites* indicados, deberá designarse un Perito tercero», se está diciendo que si sólo excede en uno de los límites no hay por qué acudir a tercero dirimente (hasta aquí el razonamiento es irreprochable), por lo que se entiende aplicable la solución alternativa, a saber: prevalencia de la tasación favorable al interesado. Y aquí es donde está el error. En efecto, el artículo 52.2 de la LGT, en sus párrafos 2.º y 3.º, establece unas normas resumibles al siguiente esquema:

- a) Si no se rebasan ninguno de los límites, prima la tasación favorable al interesado (se presume, con esta simplificación empleada por comodidad, que *de facto*, la tasación del perito del interesado es la que más le favorece como regla general).
- b) Si se rebasan los dos límites, se acude a perito tercero.
- c) Si sólo se rebasa un límite, la LGT no indica la solución. Tal laguna (indeseable, por otra parte), debe ser completada: partiendo de que la solución por la que se opte va a carecer en todo caso de cobertura legal, se trata de buscar la más acorde con la lógica y con el espíritu de la ley. Descartada la posibilidad de que prime en tales supuestos la tasación realizada por el perito de la Administración (por carecer de toda lógica y todo precedente normativo más o menos lejano en el tiempo y en la materia, así como por atentar al fundamento mismo de la TPC), las soluciones posibles son dos:

1. Nombrar tercer perito.
2. Tomar como resultado la tasación del perito del interesado.

Parece mejor optar por la primera de las soluciones, y ello porque si eligiéramos la segunda, tendríamos el absurdo resultado de que, en todos los bienes cuyo valor no excediera de 20.000.000 de pesetas, siempre primaría la valoración del perito del particular, aunque valorase el bien en una peseta (56).

(54) Cuestiones ambas ya tratadas: *cf. supra*: Ámbito de aplicación: criterio horizontal, especialmente, nota 42.

(55) URTASUN AMANN, R.: *op. cit.*, pág. 127.

(56) Así lo viene haciendo la práctica administrativa y así lo ha destacado URTASUN AMANN (*op. cit.*, pág. 128), que añade un argumento gramatical, argumento que no comparto: considera este autor que gramaticalmente el empleo de la conjunción copulativa «y» en el segundo párrafo indica que se exige el respeto a ambos límites para que prime la valoración del perito del interesado, lo cual es cierto, pero no arreglaría las cosas. En efecto, lo que se indica es que prima la

3.3. Nombramiento de perito tercero.

En caso de que, conforme a lo expuesto, sea preciso recurrir al nombramiento de un tercer perito para que actúe como dirimente, se designará sin más trámites conforme a lo establecido en los párrafos 3.º y 4.º del artículo 52.2 de la LGT (57).

Dos precisiones son necesarias en lo que afecta al nombramiento: respecto al sujeto activo, «si bien es cierto que el artículo 52.2 de la LGT determina que en los expedientes de tasación pericial contradictoria el perito tercero deberá ser nombrado de oficio por el Juez, ello no obsta a que la autoridad judicial recabe, para el cumplimiento de sus funciones, el auxilio de los organismos e instituciones públicos o privados procedentes, y que al amparo del artículo 118 de la CE tienen la obligación de colaborar o auxiliar a la autoridad judicial, por lo que, dado el carácter auxiliar y técnico del perito, no cabe la menor duda de que es válida la colaboración de un colegio oficial en su nombramiento, efectuando la elección de uno entre todos aquellos que reúnan los requisitos de idoneidad previstos en la ley, y ello aun cuando así parezca deducirse que es el colegio y no el Juez quien efectúa el nombramiento, lo que resulta del todo improcedente, a tenor de lo establecido en el artículo 52.2 de la LGT, precepto del que se deduce que la mera asunción por el juzgador de la persona designada -por cualquiera de los medios válidos en Derecho- implica ya un nombramiento» (STSJ de Cataluña de 15-1-1993).

Por otra parte, y en lo que afecta al sujeto pasivo del nombramiento, se ha destacado repetidamente que en la tasación contradictoria, el perito que se nombre ha de tener título adecuado a la naturaleza del bien que pretende valorar.

tasación del perito del particular *si no se rebasan ninguno de los límites*, del mismo modo que el párrafo tercero de este precepto establece que se nombra tercer perito *si se rebasan los dos límites*, por lo que ninguna de estas dos normas resulta aplicable al supuesto de hecho de que *se rebase un límite y se respete el otro*. La laguna legal existe, y no se puede cubrir aplicando normas cuyo supuesto de hecho es distinto: *tan arbitrario resulta, en términos puramente gramaticales, solucionar la laguna aplicando el segundo párrafo porque el tercero no resulta aplicable* (ya que habla de «los límites»), *como solucionar dicha laguna aplicando el tercer párrafo porque el segundo no resulta aplicable* (ya que usa la conjunción «y»). La solución no está dentro del artículo 52 de la LGT, por lo que es preciso buscarla fuera, en la aplicación de la lógica. *Si usamos criterios gramaticales, ninguno de los dos párrafos resulta aplicable*, por lo que la solución a adoptar deberá basarse en otros argumentos (como son, por ejemplo, los de carácter lógico), pero no en los literales, que no conducen a ninguna solución. En otras palabras: el artículo 52.2 de la LGT está técnicamente mal construido en lo relativo al tema que nos ocupa (como en tantos otros aspectos), y la solución que se ofrece al intérprete pasa por prescindir del contenido contradictorio del mismo y apoyarse sólo en la lógica.

(57) La redacción vigente es la que sigue:

«Si la tasación hecha por el Perito de la Administración excede de los límites indicados, deberá designarse un Perito tercero. A tal efecto, el Delegado de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria competente u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma interesará en el mes de enero de cada año de los distintos Colegios Profesionales y Asociaciones o Corporaciones Profesionales legalmente reconocidas, el envío de una lista de colegiados o asociados dispuestos a actuar como Peritos terceros. Elegido uno por sorteo público de cada lista, las designaciones se efectuarán a partir del mismo, por orden correlativo, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar y, salvo renuncia, a aceptar el nombramiento por causa justificada.

Cuando no existan Colegio Profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos a valorar o profesionales dispuestos a actuar como Peritos terceros, se interesará del Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial».

3.4. Depósito de honorarios.

Una vez nombrado el tercer perito, éste podrá exigir (párrafo 6.º del art. 52.2 de la LGT) que, previamente al desempeño de sus funciones, se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España. Añade el citado precepto que «la falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el Perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones». Se ha criticado este precepto desde un doble punto de vista: formalmente sorprende que un artículo tan abundante en contradicciones, lagunas y ambigüedades en aspectos básicos, descienda a regular una materia tan accesoria como son las garantías de las costas del tercer perito. Pero, desde un punto de vista material, es mucho más criticable y grave el presumir que acepta la valoración administrativa el particular que no consigue depositar en 10 días las costas del perito tercero: ¿dónde queda el derecho a la defensa de quien disiente con una valoración administrativa? (58).

3.5. Actuación del tercer perito.

Una duda deja sin resolver suficientemente el artículo 52.2 de la LGT en relación con la actuación del perito dirimente, a saber: no se prohíbe que su valoración perjudique al particular más de lo que lo hizo la tasación del perito de la Administración, con lo que podría darse el caso de que la valoración del tercer perito se recoja en la liquidación (piénsese que a veces se promueve TPC *antes* de que exista liquidación, con lo que no se reforma *in peius* ninguna decisión administrativa). Sería deseable que el artículo 52.2 de la LGT hubiera limitado los efectos de la actuación del perito tercero en el sentido de que su actuación nunca perjudicara al particular por el mero hecho de haber promovido TPC. No podemos contentarnos con el débil argumento de la práctica y la jurisprudencia, pues lo lógico es que tal garantía (prohibición de *reformatio in peius*) se encuentre recogida en una norma de rango legal y no abandona a la *iniciativa* y buen sentido del aplicador de la ley.

3.6. Retribución de los peritos.

El importe de la retribución se fija conforme a la normativa general sobre tarifas de honorarios (STS de 16-10-1989).

Tras establecer el párrafo 5.º del artículo de referencia que cada parte retribuye a su propio perito, fija el criterio del vencimiento para el pago de honorarios al perito tercero, estableciendo, más concretamente, que «cuando la tasación practicada por el tercer Perito fuese superior en un 20 por 100 al valor declarado, todos los gastos de la pericia serán abonados por el sujeto pasivo y, por el contrario, caso de ser inferior, serán de cuenta de la Administración y, en este caso, el sujeto pasivo tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito».

(58) La solución legal no puede ser más drástica: se admite, sin prueba en contrario, que el recurrente acepta la valoración que trata de impugnar. Esta medida, se aplica para «sancionar» a quienes cometen el «ilícito fiscal» de recurrir una decisión (!).

Ya se ha visto que existe la posibilidad del depósito previo en garantía del abono de honorarios al perito dirimente. Esta garantía, junto a la redacción del artículo 98.2 del antiguo Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, que permitía proceder al cobro, en vía de apremio, de los honorarios del perito de la Administración y del tercero dirimente si el sujeto pasivo era obligado al pago, han dado lugar al hecho señalado por URTASUN (59) de que la Administración se ha planteado más de una vez si cabe exigir en vía de apremio los gastos debidos por el obligado tributario al tercer perito que actúa en una TPC. La respuesta es negativa, pues, amén de carecer de respaldo normativo alguno en la actualidad, tal pretensión se opone al sentir general de nuestro ordenamiento. Destaca el autor citado que, tanto del artículo 31 de la LGP como de los artículos 1.º y 2.º del RGR se deduce la regla inquebrantable de que la vía de apremio sólo puede usarla la Administración para obligar al pago de deudas de Derecho público, caso en el que no es subsumible el pago de honorarios al tercer perito, que no es persona jurídico-pública.

3.7. Terminación del procedimiento.

Se realiza conforme a las normas específicas contenidas en el 7.º y último párrafo del artículo 52.2 de la LGT en su redacción actual: se comunica al interesado el resultado de la TPC, se le concede un plazo de 15 días para justificar el pago de honorarios a su cargo y, en su caso, se autoriza la disposición de la provisión de honorarios depositados en el Banco de España.

4. Efectos.

A los efectos generales de toda comprobación fiscal (corrección del valor declarado, etc.), es preciso destacar que la TPC promovida a instancias del obligado tributario, en cuanto medio extraordinario de comprobación, corrige automáticamente cualquier valoración administrativa realizada con anterioridad. Dejando de lado lo relativo a las costas del procedimiento, la finalización de la TPC supone la continuación del procedimiento administrativo en cuyo seno se hubiera suscitado. Si la TPC se interpuso tras la liquidación, el artículo 98.1.ª del RISD establece que finalizada la TPC cesa la suspensión del plazo de ingreso de los plazos de ingreso de la misma y de los plazos de reclamación, en vía de revisión, contra el acto liquidatorio (60).

VIII. CONCLUSIONES

La legislación actual sobre la TPC es criticable desde muchos puntos de vista, y la reciente Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, se ha conformado, en lo que al artículo 52 de la LGT se refiere, con evitar que continuara redactado por Ley de

(59) URTASUN AMANN, R.: *op. cit.*, págs. 132 y 133.

(60) Para una exposición más casuística y completa de los efectos, *vid.* CAAMAÑO ANIDO, M.A.: *La Tasación Pericial...* *cit.*, págs. 99 a 112.

Presupuestos un precepto de la LGT, dejando perderse de este modo una ocasión de eliminar muchos de los errores y lagunas que tenía el artículo 52 de la LGT, y que ahora resultan confirmados por la reforma. Entre los defectos de la redacción vigente destacan:

- a) La no extensión expresa del procedimiento del artículo 52.2 de la LGT al supuesto previsto en el artículo 52.1 de la LGT.
- b) El obligar a un trámite inútil, como es promover TPC cuando no se rebasan los límites del párrafo 2.º del artículo 52.2 de la LGT y se sabe de antemano que se va a aceptar la valoración favorable al particular.
- c) La insuficiente regulación sobre el momento en el que procede iniciar TPC.
- d) La falta de previsión que supone emplear en el segundo párrafo del artículo 52.2 de la LGT el verbo «excede» en lugar de uno similar a la expresión «difiere».
- e) El hacer acepción de personas y no de cuantías al fijar los límites recogidos en el segundo párrafo del artículo 52.2 de la LGT, discriminando así a quien difiere por exceso respecto a quien difiere por defecto con la valoración realizada por la Administración o su perito.
- f) El no dar una solución concreta para el caso de que sólo se rebase uno de los límites previstos en el párrafo segundo del artículo aquí comentado.
- g) La no prohibición expresa de que la liquidación subsiguiente reforme *in peius* a quien promueve TPC.
- h) La regulación en una ley tributaria de una materia jurídico-privada, más propia de una norma de rango reglamentario, como es lo relativo a las costas del tercer perito.
- i) La violación del derecho a la defensa que supone presumir que acepta la valoración administrativa quien no deposita en 10 días los horarios del perito dirimente.

Todos estos defectos se podrían corregir si los actuales apartados 2 y 3 del artículo 52 tomaran una redacción equivalente a la que sigue:

«2. La liquidación se basará en el valor declarado por el obligado tributario. Sin embargo, primará la valoración realizada por la Administración si el mayor valor de los dos citado excede en cuantía suficiente como para rebasar, al menos, uno de los dos límites siguientes:

- a) 10 por 100 del menor valor.
- b) Veinte millones de pesetas.

No obstante, el valor comprobado por la Administración se sustituirá por el resultado de la TPC que a tal efecto puede promover el interesado desde que se le notifica la comprobación hasta que sea firme la liquidación, contra los demás procedimientos de comprobación de valores señalados en el número anterior, siempre que el cambio no le perjudique.

3. Iniciada de oficio o promovida por el interesado la TPC, si existiera disconformidad de los peritos sobre el valor de los bienes o derechos, se estará a la valoración del perito del obligado tributario, salvo que el mayor valor exceda en cuantía suficiente como para rebasar, al menos, uno de los límites *a)* y *b)* a que se alude en el apartado 2 de este artículo. En este último caso deberá designarse por sorteo público un perito tercero para que realice libre valoración, la cual se tendrá como resultado de la tasación pericial contradictoria.

4. Las normas de cada tributo reglamentarán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo».

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente a través de las notas a pie de página, el autor ha consultado:

- CLAVIJO CARAZO, F.: «La función comprobatoria y liquidatoria de la Inspección», *Impuestos*, 1986, Tomo II.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La tasación pericial contradictoria: pasado, presente y lo que puede ser en el futuro», *Gaceta Fiscal* núm. 94/1991.
- MANTERO SÁENZ, A.: «La valoración por perito», en *Valor fiscal y seguridad del contribuyente*, XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos», en *Hac. Púb. Esp.* núm. 80/1983.
- SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Comentario al artículo 52 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Vol. I. Edersa, Madrid, 1983.