



Una revisión de la tasación pericial contradictoria como instrumento de corrección de los medios de comprobación fiscal

Antonio Fernández de Buján y Arranz

Asociado Senior de KPMG Abogados.

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UCM

Extracto

La tasación pericial contradictoria, en todo caso, tiene su origen en una comprobación de valores de la Administración tributaria, en la que necesariamente debe existir una valoración de un perito propuesto por la Administración como por el obligado tributario, y que podrá precisar la intervención de un perito tercero, cuya valoración entonces será dirimente y servirá, por tanto, de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.

La tasación pericial contradictoria, cabría afirmar, está encaminada siempre a dilucidar qué valoración (la que resulte de la tasación del perito de la Administración, la del obligado tributario o la del perito tercero) servirá de base a la liquidación tributaria que cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

Palabras clave: tasación pericial contradictoria; valoración; perito; procedimiento.

Fecha de entrada: 23-10-2019 / Fecha de aceptación: 23-11-2019

Cómo citar: Fernández de Buján y Arranz, A. (2020). Una revisión de la tasación pericial contradictoria como instrumento de corrección de los medios de comprobación fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 113-150.





A review of the contradictory expert appraisal as an instrument to correct the means of tax verification

Antonio Fernández de Buján y Arranz

Abstract

The contradictory expert appraisal, in any case, has its origin in a verification of values by the Tax Administration, in which there must necessarily be an appraisal by an expert proposed by the Administration as well as by the taxpayer, and which may require the intervention of a third party expert, whose appraisal will then be decisive and will therefore serve as the basis for the appropriate settlement with the limits of the declared value and the value initially verified by the Tax Administration.

The contradictory expert appraisal, it could be said, is always aimed at determining which valuation (that resulting from the appraisal of the Administration's expert, that of the taxpayer or that of the third party expert) will serve as the basis for the tax assessment that closes the procedure and prevents a new verification of value by the Tax Administration on the same assets or rights.

Keywords: contradictory expert appraisal; valuation; expert; procedure.

Citation: Fernández de Buján y Arranz, A. (2020). Una revisión de la tasación pericial contradictoria como instrumento de corrección de los medios de comprobación fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 113-150.





Sumario

1. Consideraciones preliminares
 2. Reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria
 3. Iniciación y tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria
 4. Consecuencias de la solicitud de tasación pericial contradictoria
 5. A propósito de la obligación por parte de la Inspección tributaria de informar al sujeto pasivo de la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria
 6. Los peritos de la Administración y del obligado tributario en la tasación pericial contradictoria. El perito tercero
 7. La declaración de responsabilidad tributaria y la tasación pericial contradictoria
 8. Efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria
 9. Terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria
 10. A modo de conclusión
- Referencias bibliográficas

Nota: A mi querido padre, el Prof. Antonio Fernández de Buján, maestro del Derecho, que me sugirió trabajar sobre este tema.

1. Consideraciones preliminares

La tasación pericial contradictoria, que como ha indicado Falcón participa de la naturaleza del arbitraje¹, es una prerrogativa del obligado tributario para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los siguientes medios²:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal³.
- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

¹ Sobre este particular ha señalado Falcón y Tella (1995, p. 6):

[...] De la naturaleza del arbitraje participa también la tasación pericial contradictoria, que el sujeto pasivo puede promover en todo caso, para corregir otros sistemas de comprobación de valores (art. 52.2 LGT). Y las posibilidades, al menos *de iure condendo*, no se ciñen a los precios de transferencia y a la determinación del valor, ya que el recurso a terceros independientes puede resultar deseable, para la Administración y para el contribuyente, por las garantías y la rapidez que ofrece este sistema, en materias tales como determinación de la base en régimen de estimación indirecta, calificación del hecho imponible (art. 25 LGT), cuestiones de prueba, límites al deber de colaboración de terceros derivados del principio de proporcionalidad, del derecho a la intimidad o de la ausencia de trascendencia tributaria, y en general todas las cuestiones que excedan la interpretación y aplicación de la norma tributaria.

² *Vid.* artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

³ Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

En este sentido, señala García Martínez (2010, p. 542) que el presupuesto objetivo que debe concurrir para que el obligado tributario pueda promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria estriba en la existencia de un valor comprobado por la Administración respecto a un determinado elemento patrimonial. Dicho procedimiento está dirigido a discutir y, en su caso, corregir ese valor comprobado al que la Administración ha llegado utilizando otros medios de comprobación de valores de los previstos en el artículo 57.1 de la LGT o en las leyes propias de los respectivos tributos.

Además, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 134 de la LGT, regulador de la práctica de la comprobación de valores⁴, si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquella, al tiempo de notificar⁵ la propuesta de regularización, debe comunicar la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados⁶.

Sobre este particular, los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización.

En este sentido, podría afirmarse que la tasación pericial contradictoria⁷ está encaminada siempre a dilucidar qué valoración (la que resulte de la tasación del perito de la Administración, la del obligado tributario o la del perito tercero) servirá de base a la liquidación tributaria que en todo caso cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos⁸.

⁴ *Vid.*, con carácter general sobre la comprobación de valores en Derecho Tributario, Alguacil Marí (1999).

⁵ *Vid.*, por todos con carácter general a propósito de las notificaciones, Ruibal Pereira y Serrano Antón (2010, pp. 377-402).

⁶ Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada.

⁷ *Vid.*, en relación con la tasación pericial contradictoria en su regulación previa a la actual LGT, Simón Acosta (1991, pp. 65-117); García-Moncó (1994); Caamaño Anido (1995); Luchena Mozo (1997, pp. 246-270).

⁸ *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo (STS) 32/2019, de 17 de enero (rec. núm. 212/2017 –NFJ072448–).

En el marco de la tasación pericial contradictoria, y a propósito de los informes periciales⁹, ha indicado Eserverri (2017, p. 21) que si el obligado tributario se opone al acto de liquidación tributaria con fundamento en razones jurídicas, el medio que ha de utilizar para hacerlo es la interposición de los correspondientes recursos de revisión frente a ese acto; en tanto que si su discrepancia con la liquidación tributaria se fundamenta en criterios técnicos de valoración empleados en la valoración administrativa de bienes y derechos, el modo de cuestionarlos debe ser a través de la pericia contradictoria, única que se puede basar en criterios de conocimiento técnico disidentes susceptibles de contrarrestar los empleados en el dictamen pericial de la Administración tributaria.

En el impuesto sobre el patrimonio (IP)¹⁰ o en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) también se establecen particularidades. Así, en el artículo 27 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), se establece:

La tasación pericial contradictoria a que se refiere la Ley General Tributaria solo será de aplicación a los bienes y derechos mencionados en los artículos 18¹¹, 19¹² y 24¹³ de esta ley, excepto cuando se haga uso de lo previsto en el párrafo segundo del artículo 18¹⁴.

Esto es, en el IP, la tasación pericial contradictoria a que se refiere la LGT solo será de aplicación a determinados bienes y derechos. En concreto, a las joyas, pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones, aeronaves, objetos de arte, antigüedades y bienes y derechos de contenido económico, que «se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del impuesto».

Al objeto de valorar bienes y derechos de contenido económico a valor de mercado, establece el artículo 18 de la LIP que los sujetos pasivos pueden utilizar las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas por el Ministerio de Hacienda, a efectos del ITP y AJD y del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto.

⁹ *Vid.*, por todos sobre este tema, Falcón y Tella (2018, pp. 371-390).

¹⁰ *Vid.*, con carácter general sobre el IP, Merino Jara (2018, pp. 329-362).

¹¹ Artículo 18. Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves.

¹² Artículo 19. Objetos de arte y antigüedades

¹³ Demás bienes y derechos de contenido económico, que «se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del impuesto».

¹⁴ Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto.

Por su parte el artículo 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP y AJD), establece que la Administración puede, mediante el método de estimación objetiva, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

Ahora bien, si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, estos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores, según corresponda.

Si los nuevos valores tuviesen repercusiones tributarias para los transmitentes se les notificará por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también, como es lógico, a los sujetos pasivos del ITP y AJD¹⁵.

¹⁵ En la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) los sujetos pasivos están recogidos en el artículo 8. De acuerdo con el mencionado artículo:

Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

- a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.
- b) En los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y las certificaciones a que se refiere el artículo 206 de la Ley Hipotecaria, la persona que los promueva, y en los reconocimientos de dominio hechos a favor de persona determinada, esta última.
- c) En la constitución de derechos reales, aquel a cuyo favor se realice este acto.
- d) En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario.
- e) En la constitución de fianzas, el acreedor afianzado.
- f) En la constitución de arrendamientos, el arrendatario.
- g) En la constitución de pensiones, el pensionista.
- h) En la concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario.

En la modalidad de operaciones societarias (OS), los sujetos pasivos se recogen el artículo 23, de acuerdo con el cual:

Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

- a) En la constitución de sociedades, aumento de capital, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la sociedad.
- b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.

Finalmente, en la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD), en relación con los documentos notariales, referido a los sujetos pasivos el artículo 29 establece que:

Así los principales rasgos caracterizadores del régimen jurídico de la tasación pericial contradictoria son los siguientes¹⁶:

- a) La Administración tributaria puede realizar comprobaciones de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57.1 de la LGT.
- b) Los obligados tributarios pueden promover la tasación pericial contradictoria para confirmar o corregir dichas valoraciones.
- c) A tales efectos los interesados deben designar un perito cuyos honorarios corren de su cuenta que deberá formular la correspondiente hoja de aprecio debidamente motivada.
- d) Será precisa la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante el dictamen de peritos de aquella¹⁷.

Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista.

Los sujetos pasivos del AJD, en relación con los documentos mercantiles, se recogen en el artículo 34 que establece:

1. Estará obligado al pago el librador, salvo que la letra de cambio se hubiese expedido en el extranjero, en cuyo caso lo estará su primer tenedor en España.
2. Serán sujetos pasivos del tributo que grave los documentos de giro o sustitutivos de las letras de cambio, así como los resguardos de depósito y pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos emitidos en serie, las personas o entidades que los expidan.

Los sujetos pasivos del AJD, en relación con los documentos administrativos, se recogen en el artículo 41 de acuerdo con el cual «Estarán obligados al pago, en calidad de contribuyentes:

- a) En las grandezas y títulos nobiliarios, sus beneficiarios.
- b) En las anotaciones, la persona que las solicite».

¹⁶ Cfr. STS 32/2019, de 17 de enero (rec. núm. 212/2017 –NFJ072448–).

¹⁷ Sobre este particular señala Álvarez Barbeito (2011, pp. 15-28):

En ese sentido, tanto el artículo 64 de la Ley 16/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2008, como el artículo 211.2 de la Ley 11/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón, han dispuesto, respecto de los tributos gestionados por dichas Comunidades Autónomas, que el procedimiento de tpc, iniciado a instancia de parte, continuará mediante comunicación a los interesados en la que se incluirá la valoración motivada que figure en el expediente, «cualquiera que haya sido el medio de comprobación de valores utilizado de entre los previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, General Tributaria» concediéndoles un plazo para que procedan al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar. De acuerdo con lo anterior, la tramitación de la tpc se desarrollará, en el ámbito territorial de dichas Comunidades Autónomas, no solo en contra de lo dispuesto por la normativa general sobre esta cuestión, sino también desatendiendo lo señalado específicamente al respecto en la

- e) Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 % de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación, y no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.
- f) Por su parte, si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero, al que se le entregará la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores, y cuya valoración servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.
- g) Finalmente, si la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supera el 20 %¹⁸ del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración.

2. Reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria si estima que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa.

En este caso, el plazo para promover la tasación pericial contradictoria se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación económico-administrativa interpuesta.

Esta previsión se encuentra, por ejemplo, en el ITP y AJD¹⁹, en el artículo 120 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITP y AJD). El mencionado

normativa reguladora de alguno de esos tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, como es el caso del ITP y AJD.

¹⁸ *Vid.* fundamento 3, de la Sentencia 479/2016, de 13 de julio, del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Castilla-La Mancha (rec. núm. 66/2015 –NFJ064351–).

¹⁹ No ocurre lo mismo ni en el ISD ni en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) ni en el impuesto sobre sociedades (IS) o IP.

artículo establece que, en corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores, los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.

Si el interesado estimase que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denunciare la omisión en recurso de reposición o en reclamación económico-administrativa reservándose el derecho a promover tasación pericial contradictoria, el plazo para la solicitud se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

En el supuesto de que la tasación pericial fuese promovida por los transmitentes, el escrito de solicitud deberá presentarse dentro de los 15 días siguientes a la notificación separada de los valores resultantes de la comprobación.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta, determinará la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas.

De Miguel Canuto (2008, p. 40) señala en relación con la duración del plazo que:

[...] si bien la reserva determina la «suspensión del plazo para interponer recurso», que ahora es el recurso contencioso-administrativo (salvo el caso de interposición de recurso extraordinario de revisión), las palabras del art. 135.1.2.º de la LGT «el plazo al que se refiere el párrafo anterior se contará desde...» me llevan a concluir que la duración del plazo es la misma que la del plazo para el ejercicio de la opción recién notificada la liquidación, es decir, un mes. Y no dos meses que es el plazo de interposición del recurso contencioso. De las normas no desprendo ninguna razón que lleve a que caso de reserva la duración del plazo de ejercicio de la opción sea distinta al caso ordinario recién notificada la liquidación.

También, en mi opinión, el plazo para la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla –que tendrá lugar en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta–, será, en ambos casos, de un mes.

A propósito de la posibilidad de promover la práctica de la tasación pericial contradictoria, con los efectos que tiene en vía administrativa en sede jurisdiccional, ha señalado el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 11 de abril de 2000 (rec. núm. 4799/1995 –NFJ009434–) que es factible que los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo puedan revisar, en su función del control de las actuaciones realizadas por la Administración para

la exacción de los tributos, las de comprobación de valores y, por tanto, las materializadas en los expedientes de tasación pericial contradictoria²⁰.

Y no hay limitación alguna respecto de dicha revisión jurisdiccional, de modo que los recurrentes interesados pueden impugnar el valor constatado mediante tal clase de tasación pericial y proponer, en consecuencia, los medios de prueba convenientes, entre ellos el pericial, para que en sede jurisdiccional se pueda determinar si el resultado de la mencionada tasación, materializada en el previo ámbito procedimental administrativo, es o no conforme a derecho.

Ahora bien, concluye el TS:

Lo que, por el contrario, es un dislate jurídico es el pretender que los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos promuevan la práctica de tal clase de tasación pericial contradictoria –solamente viable, según se ha dicho, en el ámbito administrativo tributario– y tengan, «ex post facto», que subordinarse, en su caso, a lo que el tercer perito decida en torno a la virtualidad de los valores aplicados en las exacciones de una concreta liquidación controvertida.

Sobre este particular cabe añadir, y se trata en mi opinión de un tema de enorme trascendencia, como ha reconocido el TS en su Auto de 20 de junio de 2018 (rec. núm. 2287/2018 –NFJ071015–)²¹, que existen resoluciones judiciales contradictorias en lo que concierne al

²⁰ Vid. STS de 19 de enero de 1996 (rec. núm. 3922/1991 –NFJ004753–).

²¹ La controversia planteada gira en torno a qué ha de entenderse por «firmeza en vía administrativa», pues mientras que la parte actora estima que esta se produce una vez transcurrido el plazo para impugnar en vía jurisdiccional (dos meses según el art. 46.1 de la Ley 29/1998 reguladora de esta Jurisdicción –LJCA–), la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) de 27 de abril de 2015, las partes demandadas (al igual que el TEARA y la Administración tributaria andaluza) consideran por el contrario que esa firmeza coincide con la fecha de la propia resolución del TEARA en tanto que frente a ella no cabía interponer recurso o reclamación alguna en vía administrativa.

Recuérdese que el tenor literal del artículo 46.1 de la Ley 29/1998 es el siguiente:

El plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo será de dos meses contados desde el día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expreso. Si no lo fuera, el plazo será de seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquel en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto.

Por su parte el plazo de resolución del procedimiento económico-administrativo recogido en el artículo 240 de la LGT recoge que «1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente».

Finalmente, a propósito de su interpretación, señala el TS en su Sentencia de 6 de junio de 2011 (rec. núm. 1538/2008 –NFJ043917–), que:

cómputo del *dies a quo* respecto del plazo para promover la tasación pericial contradictoria cuando tal derecho se haya reservado al impugnar administrativamente una liquidación tributaria.

Así, la STSJ de Cantabria de 30 de abril de 2012 (rec. núm. 377/2010 –NFJ077317–), en su fundamento jurídico 2.º, expone:

De ahí que el término firmeza en vía administrativa, no pueda interpretarse, enlazando con el argumento central de la Administración, como posibilidad de coexistencia de la vía de la tasación pericial contradictoria pendiente de resolución en vía judicial una impugnación por falta de motivación de la liquidación. De hecho, a esta reserva se refiere expresamente la Sentencia de la Sala al desestimar el recurso judicial por este argumento, falta de motivación, sin perjuicio de combatirse la cuantía mediante esta vía especial contemplada para el ámbito tributario.

Por lo demás y pese a los esfuerzos de la Administración, una cosa es un acto administrativo definitivo, que pone fin a la vía administrativa y que permite su ejecución, y otra que este sea firme. Un acto definitivo que causa estado en vía administrativa, le pone fin y es ejecutivo, pero mientras pueda ser objeto de recurso judicial no es firme (artículo 25 Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa 29/1998, de 13 de julio). Poner fin a la vía administrativa supone abrir la puerta al recurso, mientras que firmeza conlleva que frente a él que no cabe recurso ordinario (artículo 28 de la citada Ley procesal). La firmeza solo se alcanza cuando frente al acto o sentencia no cabe recurso judicial ordinario.

Por su parte, la Sentencia del mismo TSJ de Cantabria de 15 de diciembre de 2015 (rec. núm. 15/2015 –NFJ062487–) señala:

Finalizada una vía, la de denunciar la falta de motivación, se abre la segunda objeto de reserva, poniendo de relieve la imposibilidad de mantener abiertas las dos vías, una por falta de datos y motivos (sin que se practicara prueba sobre el valor

En definitiva, debe rechazarse una interpretación de los artículos 240.1 y 241.1 de la Ley General Tributaria de 2003 como la defendida por el abogado del Estado, conforme a la que, transcurrido un año y un mes desde la interposición de la reclamación sin que exista resolución expresa y sin que el interesado haya interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, debe entenderse que se ha producido una desestimación presunta que ha devenido firme e inatacable por no haber sido impugnada en el plazo de un mes. Esa interpretación, como señala la Sala de instancia en su sentencia, resulta contraria al artículo 24.1 de la Constitución Española. En una situación tal, el administrado puede seguir esperando a obtener una resolución expresa o, transcurrido el año que el Tribunal Económico-Administrativo tenía para resolver, entender desestimada su pretensión e interponer el recurso pertinente, en cualquier momento, pues, por lo dicho, no se ha iniciado plazo alguno para recurrir, según se infiere por otra parte del artículo 109 de la Ley General Tributaria de 2003 en relación con el 58.3 de la Ley 30/1992.

del bien), otra por la cuantía fijada. Y de ahí la reserva de la segunda, que lógicamente depende de una motivación suficiente de la liquidación que contemple los datos y motivos tenidos en cuenta. Efectivamente y como viene afirmando la propia Dirección General de Tributos, cuya doctrina no vincula a la Sala, no cabe simultanear las vías de reacción frente a la comprobación de valores pues podrían darse resultados incongruentes si el obligado tributario se ve compelido a tramitar la tasación pericial contradictoria sobre una liquidación que, definitiva en vía administrativa, con posterioridad se anula por el órgano judicial, con los altos costes que ello conlleva.

De ahí que el término firmeza en vía administrativa, no pueda interpretarse como posibilidad de coexistencia de la vía de la tasación pericial contradictoria pendiente de resolución en vía judicial una impugnación por falta de motivación de la liquidación.

En conclusión, quedamos a la espera de lo que nuestro Alto Tribunal resuelva sobre la presente cuestión por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistente en determinar si, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 135 de la LGT y en el apartado 1 del artículo 120 del RITP y AJD, el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando se haya reservado tal derecho al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria, se inicia:

- a) En el momento de dictarse el acto administrativo (resolución del recurso) que pone fin a la vía administrativa, o bien,
- b) En el momento en que expira el plazo para recurrir ante la jurisdicción contencioso-administrativa dicho acto administrativo que pone fin a la vía administrativa.

La recurrente defiende en la cuestión objeto de controversia conocida por el TS en el Auto de 20 de junio de 2018, postura a mi juicio que tiene razón de ser²², que «no puede hablarse de firmeza alguna, en vía administrativa o no, si existe posibilidad de interposición de algún recurso jurisdiccional», siendo así que solo una vez ha transcurrido el plazo de interposición de recursos debe empezarse a computar el plazo en que puede promoverse la tasación pericial contradictoria, cuando tal derecho se haya reservado al tiempo de interponer un recurso administrativo contra una liquidación tributaria²³.

²² En la misma línea la STSJ de Aragón de 18 de julio de 2012 (rec. núm. 526/2010 –NFJ077315–).

²³ Como indica el TS en la referida sentencia, la cuestión jurídica enunciada presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por concurrir la circunstancia contenida en la letra a) del artículo 88.2 de la LJCA, pues la sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de derecho estatal que sustenta el fallo contradictorio con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido. Es patente, pues, la conveniencia de un pronunciamiento del TS que resuelva la cuestión planteada en pos de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación judicial del derecho (arts. 9.3 y 14 de la Constitución española).

De Miguel Canuto, sobre este particular, plantea la cuestión ¿cuál es el plazo para ejercitar la opción en caso de reserva del derecho? El *dies a quo*, señala el autor, coincide con la fecha de firmeza de la resolución del recurso, es decir, desde la notificación al obligado tributario de la resolución del recurso (De Miguel Canuto, 2008, p. 40).

3. Iniciación y tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria

De acuerdo con el artículo 161 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIAT), cuando se solicite la tasación pericial contradictoria, es necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración en el supuesto en que la comprobación del valor se hubiese efectuado por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración.

En ese caso, el órgano competente notificará al obligado tributario la referida valoración o, en aquellos casos en los que la comprobación de valores se hubiera efectuado mediante el dictamen de peritos de la Administración, el órgano competente notificará al obligado tributario la valoración que ya figure en el expediente, y se le concede un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la valoración, para que el obligado tributario pueda proceder al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar.

Sobre este particular ha indicado Pérez Bernabéu (2011, p. 62) que un punto muy perfilado por la jurisprudencia es el de la titulación del perito, que, como antes se ha dicho, debe ser adecuada a la naturaleza de los bienes objeto de la valoración. Podemos recoger pronunciamientos esclarecedores como:

- Los arquitectos superiores o técnico son idóneos para valorar bienes urbanos, en ningún caso los ingenieros agrónomos.
- Los ingenieros agrónomos superiores o técnicos son aptos para valorar bienes rústicos, en ningún caso los arquitectos.
- Los inspectores de finanzas pueden valorar las acciones no cotizadas y títulos representativos de sociedades y otras entidades.
- La valoración de buques y aeronaves parece que incumbe a los ingenieros navales y aeronáuticos.

Transcurrido el plazo de 10 días sin haberse designado el perito por el obligado tributario, se entenderá que desiste de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria

y se dará por terminado el procedimiento. En este caso, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse una nueva tasación pericial contradictoria.

En este sentido, el TSJ de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 14 de junio de 2017 (rec. núm. 305/2016 –NFJ068209–)²⁴ indica que el TEAR de Valencia al estimar la reclamación contra la providencia de apremio acierta al entender que la Administración tributaria no debió pasar a la vía ejecutiva en tanto estuviera pendiente el procedimiento de tasación pericial contradictoria, conforme al artículo 135.1 de la LGT, sin que se pueda mantener la tesis de la Generalidad de que es el interesado, el que solicitó la tasación pericial contradictoria o se reservó el derecho, el que tiene que instar en el plazo de un mes²⁵ tal procedimiento, esto es, promover la práctica de tal pericial contradictoria.

Y ello por cuanto como se desprende del devenir factico la resolución del TEAR –agrega el TSJ de la Comunidad Valenciana en la referida sentencia– desestimaba la reclamación contra la liquidación, pero estimaba la práctica de la tasación pericial contradictoria, y tras desestimar los recursos de anulación contra la misma, las remitió a la Administración tributaria, la cual haciendo caso omiso de tal resolución dejó pasar el tiempo dictando la providencia de apremio origen de este procedimiento; incumpliendo con ello la propia resolución del TEAR estimatoria de la tasación pericial contradictoria; siendo por tanto la Administración tributaria a la que le corresponde el impulso procedimental ejecutando la resolución del TEAR.

Una vez designado el perito por el obligado tributario, se le entregará la relación de bienes y derechos para que en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la recepción de la relación, formule la correspondiente hoja de aprecio, la cual deberá estar motivada²⁶.

A estos efectos, el órgano competente remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar. En el plazo de 15 días, el personal con título ade-

²⁴ *Vid.*, en la misma línea, STSJ de la Comunidad Valenciana 193/2018, de 9 de mayo (rec. núm. 304/2016 –NFJ071264–).

²⁵ *Vid.* artículo 235.1 de la LGT, de acuerdo con el cual:

1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, desde el día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo o desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

²⁶ Transcurrido el plazo de un mes sin haber presentado la valoración, se entenderá que desiste de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria y se dará por terminado el procedimiento. En este caso, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse una nueva tasación pericial contradictoria.

cuado a la naturaleza de los mismos formulará por duplicado la correspondiente hoja de aprecio, en la que deberán constar el resultado de la valoración realizada y los criterios empleados.

Además, únicamente podrán los obligados tributarios promover la tasación pericial contradictoria, si los motivos de oposición a la valoración solo se refieren a la cuantificación de sus elementos técnicos, tales como el módulo unitario básico, la depreciación por antigüedad o los coeficientes y cifras en que se concretan las demás circunstancias consideradas en la cuantificación²⁷.

4. Consecuencias de la solicitud de tasación pericial contradictoria

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, determina la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma.

Asimismo, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspende el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador.

Por otra parte, tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo para iniciar el procedimiento sancionador de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución²⁸ se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación.

En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá, de acuerdo con lo establecido en el último párrafo del apartado 1 del artículo 135 de la LGT, a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación.

²⁷ Si el obligado tributario manifiesta expresamente que no desea promover la tasación pericial, podrá directamente impugnar el acto administrativo.

²⁸ Previsto en el apartado 2 del artículo 209 de la LGT, de acuerdo con el cual:

Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

5. A propósito de la obligación por parte de la Inspección tributaria de informar al sujeto pasivo de la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria

En cuanto a si existe la obligación por parte de la Inspección de informar al sujeto pasivo de la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria, así como el órgano y plazo, frente a la liquidación derivada de la valoración administrativa realizada, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) sostiene en su Resolución de 13 de enero de 2016 (RG 5570/2013 –NFJ061542–)²⁹ que la tasación pericial contradictoria es un medio de impugnación de los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad.

Por ello, ha de comunicarse al obligado tributario el derecho que le asiste a promoverla, consiguientemente se considera que la falta de notificación del derecho a promover la tasación pericial contradictoria priva al interesado de la posibilidad de rebatir los valores comprobados por la Administración tributaria, ocasionándole indefensión, puesto que el enjuiciamiento de los criterios técnicos que han servido de base a las valoraciones controvertidas está vedado a los órganos competentes para conocer los recursos y las reclamaciones en vía administrativa.

A propósito de lo indicado, el TEAC en la citada Resolución de 13 de enero de 2016 matiza su doctrina en el sentido de que, si bien ciertamente la tasación pericial contradictoria es un medio de impugnación, no constituye en puridad un recurso, por lo que no cabe calificar como defectuosa la notificación de la liquidación en que concluyó el procedimiento inspector en cuyo seno fueron comprobados administrativamente determinados valores, sin que en ningún momento se advirtiese al obligado tributario de su derecho a instar dicha tasación pericial contradictoria³⁰.

²⁹ También en numerosas Resoluciones como la de 17 de febrero de 2010 (RG 470/2009), 30 de junio de 2011 (RG 2749/2011 –NFJ043482–) y 15 de marzo de 2012 (RG 5002/2010 –NFJ046530–).

³⁰ En este sentido, el TEAC cita la STS de 5 de mayo de 2014 (rec. núm. 5690/2011 –NFJ055049–) que, en el fundamento de derecho tercero, 5, expone:

Por lo demás, ese procedimiento de tasación pericial contradictoria, que puede promover el sujeto pasivo con arreglo al artículo 52.2 de la Ley General Tributaria de 1963, no es un medio de impugnación del que deba informársele al tiempo de notificarle la liquidación tributaria, en los términos del artículo 124.1 b) de la misma ley, de modo que si no cuenta el traslado con esa información carece de eficacia el acto notificado. En cualquier caso, el defecto, en el hipotético caso de que se admitiera su existencia, afectaría a la eficacia de la liquidación, nunca a su validez, y esa eficacia habrá «renacido» con la interposición de los correspondientes recursos frente a la liquidación (artículo 125 de la repetida ley) en los que «Cuatro Caminos» ha podido promover la práctica de prueba pericial –como efectivamente lo hizo– para acreditar que el valor de la operación es otro distinto del fijado por la Inspección.

Ahora bien, señala el referido tribunal, en el caso de que el órgano revisor advierta que tal comunicación al interesado no se ha producido y el mismo no hubiera instado dicho procedimiento de tasación, ha de ordenar que se proceda a dicha comunicación, sin entrar en el análisis de las cuestiones de fondo planteadas.

Esto es, parece a mi juicio, que el TEAC precisa que si no han comunicado al obligado tributario la posibilidad de instar dicha tasación pericial contradictoria, no afecta a la eficacia de la liquidación³¹ y, eventualmente, en el caso de que se instase la tasación pericial contradictoria, y se fijasen nuevos valores, la liquidación practicada habría de ser sustituida.

Ciertamente tal omisión ha de ser subsanada, concluye el TEAC. Ello determina que, con carácter prioritario al examen de las cuestiones de fondo, haya de ordenarse a la Inspección que proceda a comunicar a la obligada tributaria su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, lo que llevaría, en su caso, a la tramitación de dicho procedimiento especial.

Asimismo, deberá procederse a otorgar a la obligada tributaria nuevo plazo de interposición de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, pues es dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación cuando puede la interesada promover dicha tasación y, en cualquier caso, aun no usando la interesada de su derecho a promoverla, tiene igualmente el derecho de que en el eventual recurso o reclamación económico-administrativa se entre a analizar el fondo de las cuestiones planteadas.

6. Los peritos de la Administración y del obligado tributario en la tasación pericial contradictoria. El perito tercero

Los interesados³², establece el artículo 135 de la LGT, pueden promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores se-

³¹ En el caso que resuelve el TEAC con fecha 13 de enero de 2016, no consta que la Inspección informase al contribuyente en ningún momento del procedimiento ni una vez concluido este, del derecho que le asistía de interponer tasación pericial contradictoria frente a la liquidación derivada de la valoración administrativa realizada, ni de la imposibilidad de reservarse dicho derecho en el IS, ni de la imposibilidad de simultanear la tasación pericial contradictoria con los recursos o reclamaciones que pueden interponerse frente a la referida liquidación, sin que el mismo haya hecho uso de tal derecho.

³² En relación con el concepto de interesados debemos remitirnos a la normativa del Derecho Administrativo, ya que la LGT no lo regula. Así el artículo 4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, señala que se consideran interesados en el procedimiento administrativo:

- a) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.
- b) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.

ñalados en el artículo 57 de la LGT, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea³³, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

- c) Aquellos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.

Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la ley reconozca.

Si la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derechohabiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento.

No obstante, según Pérez Bernabéu (2011, p. 40), en el ámbito tributario debemos concluir que están legitimados para promover la tasación pericial contradictoria todos aquellos sujetos que ostenten la condición de «obligado tributario». Para determinar quién ostenta esta condición debemos acudir al artículo 35 de la LGT cuya dicción literal es la siguiente:

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.
2. Entre otros, son obligados tributarios:
 - a) Los contribuyentes.
 - b) Los sustitutos del contribuyente.
 - c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
 - d) Los retenedores.
 - e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
 - f) Los obligados a repercutir.
 - g) Los obligados a soportar la repercusión.
 - h) Los obligados a soportar la retención.
 - i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
 - j) Los sucesores.
 - k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.
3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.
5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.
6. También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua. [...]

³³ Podemos encontrar la referida previsión en el artículo 47 del TRLITP y AJD. De acuerdo con su tenor literal, en corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores, los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.

En el supuesto de que la tasación pericial fuese promovida por los transmitentes, el escrito de solicitud deberá presentarse dentro de los 15 días siguientes a la notificación separada de los valores resultantes de la comprobación.

La tasación pericial contradictoria, indica el TEAC en la citada Resolución de 13 de enero de 2016, es un procedimiento contradictorio que actualmente se configura como la única vía administrativa que permite rebatir o combatir una actuación administrativa de índole pericial, por lo que ha de calificarse como un «medio de impugnación» que se ejerce a través de un procedimiento específico. Es más, el hecho de que la presentación de una solicitud de tasación pericial contradictoria (o la reserva del derecho a promoverla en los supuestos en que tal reserva se prevé) «suspenda» la ejecución de la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados no viene sino a confirmar su naturaleza jurídica impugnatoria, ya que a resultados de la tasación pericial contradictoria puede haber lugar a la anulación y sustitución de la liquidación primitiva por otra que se dicte conforme a los nuevos valores fijados en el seno de la referida tasación pericial contradictoria.

Y así, el TS en reiterada jurisprudencia³⁴ viene a confirmar la naturaleza impugnatoria del procedimiento de tasación pericial contradictoria, pues señala que no todos los actos de comprobación de valores son susceptibles de ser «impugnados» de manera previa e independiente al acto de liquidación, sino solo aquellos respecto de los que exista una «previsión legal de esa impugnación, como ocurre en el supuesto contemplado en el artículo 52.2 Ley 230/1963, General Tributaria, a propósito de la tasación pericial contradictoria», en que se reconoce el derecho a promoverla, «aparte de», en todo caso, a los sujetos pasivos en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación.

La liquidación pericial contradictoria se podrá realizar contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, en su caso, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

Por ejemplo, una parte interesada adquiere por compraventa fincas rústicas, documentada en escritura pública. Presentada autoliquidación de la tasación pericial contradictoria e ingresada la cuota tributaria autoliquidada, se realizó comprobación por parte de la Administración tributaria que eleva el valor, generando una nueva liquidación.

La tasación pericial contradictoria podrá ser promovida por los transmitentes si de la comprobación del valor real de los bienes y derechos transmitidos resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, estos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes, se notificarán a estos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del ITP y AJD.

³⁴ Sentencias de 30 de abril de 1999 (NFJ008081); de 19 de diciembre de 2001; de 2 de enero y de 4, 5, 22 y 28 de marzo de 2002; de 18 de enero de 2003 y de 16 de diciembre de 2003, entre otras.

Contra la referida liquidación el obligado tributario interpone reclamación económico-administrativa en la que se solicita tasación pericial contradictoria. Será necesaria, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 135 de la LGT, la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquella. Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 % de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Como es lógico, los honorarios del perito del obligado tributario serán satisfechos por este.

Por su parte, si la diferencia es superior a 120.000 euros y al 10 % de la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, deberá designarse un perito tercero.

En relación con el pago de los honorarios en el supuesto de que la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supere el 20 % del valor declarado, y por tanto haya que designarse un tercer perito deberán ser abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración.

A contrario sensu, de acuerdo con el artículo 135.3.3.º de la LGT, como ya se ha señalado si la diferencia entre el valor de la tasación pericial contradictoria y el declarado no supera el 20 %, los gastos de la primera corren a cargo de la Administración³⁵.

En el caso de que los honorarios del perito tercero corriesen a cargo de la Administración, el obligado tributario tiene derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito al que, en su caso, pueda exigir el tercer perito. Esto es, el obligado tributario tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria que realice, en el plazo de 10 días, si fuese en el encargado de satisfacer los gastos del perito tercero.

Sobre este particular indica Aneiros (2005, pp. 481-503) que los derechos del perito vienen marcados fundamentalmente por los de contenido económico, esto es, por sus honorarios. La LGT señala quién resulta obligado a satisfacerlos, pero no otras cuestiones como su cuantía, la forma de pago o sus plazos. El párrafo tercero del artículo 135.3 de la LGT establece que los honorarios serán de cuenta del contribuyente cuando la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado excede del 20 % de este último. Una vez entregada la valoración por el perito tercero y comunicada al sujeto, este dispone de 15 días para satisfacer su importe. En caso contrario, le corresponderá su pago a la Administración y en el mismo plazo.

³⁵ *Vid.*, sobre este particular, STSJ de Castilla-La Mancha 554/2015, de 18 de diciembre (rec. núm. 127/2014 -NFJ066069-).

La ley también contempla la posibilidad de que el perito tercero exija un depósito previo de sus honorarios. En este caso, cada una de las partes –Administración y contribuyente– deben llevarlo a la práctica en el plazo de 10 días en el Banco de España o en el organismo que determine la Administración competente. La falta de este depósito conlleva, de forma automática, la valoración efectuada por la otra. Opina el autor, que con ello se pretende no solo garantizar los derechos económicos del perito tercero, sino establecer un mecanismo que garantice la seriedad de las posturas.

De acuerdo con el apartado 4 del artículo 161 del RGGIAT, el órgano competente para designar un perito tercero será el que se determine en la normativa de organización específica³⁶.

Cada Administración tributaria competente solicitará en el mes de enero de cada año a los distintos colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos el envío de una lista de colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros.

Si no existe colegio, asociación o corporación profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos a valorar o profesionales dispuestos a actuar como peritos terceros, se solicitará al Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial.

La Administración tributaria competente podrá establecer honorarios estandarizados para los peritos terceros. Será necesaria la aceptación de la designación por el perito elegido por sorteo y dicha aceptación determinará, asimismo, la aceptación de los honorarios aprobados por la Administración³⁷.

Una vez aceptada la designación por el perito tercero, se le entregará la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores.

³⁶ Elegido por sorteo público uno de cada lista, las designaciones se efectuarán por orden correlativo, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar.

³⁷ Por ejemplo, en la Comunidad Valenciana, la Orden 14/2014, de 30 de julio, de la Conselleria de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecen los honorarios estandarizados de los peritos terceros en las tasaciones periciales contradictorias relativas a bienes inmuebles a los efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y sobre sucesiones y donaciones. En los considerandos se indica que las especiales características de este procedimiento de tasación pericial contradictoria y la necesidad de garantizar la seguridad jurídica y económica del obligado tributario y de la propia Administración tributaria, determinan la conveniencia de que exista un conocimiento previo y público de los costes en que se puede incurrir en su tramitación, fijándose, a tal efecto, los honorarios máximos a percibir por los peritos terceros cuando sean designados para intervenir en dicho procedimiento en relación con bienes inmuebles.

De acuerdo con el artículo 2, la cuantía máxima de los honorarios a percibir por los profesionales que intervengan en calidad de peritos terceros en tasaciones periciales contradictorias no podrá exceder de los siguientes importes, en función del valor asignado por el perito de la Administración y de la naturaleza de los inmuebles valorados:

En el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la entrega, deberá confirmar alguna de las valoraciones anteriores o realizar una nueva valoración, sin perjuicio de que la valoración del perito tercero, que es la base de la liquidación, tiene los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria

En el caso de que el perito tercero no emita la valoración en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la entrega, se podrá dejar sin efecto su designación, sin perjuicio de las responsabilidades que resulten exigibles por la falta de emisión del dictamen en plazo.

En el supuesto de que se deje sin efecto la designación, se deberá notificar esta circunstancia al perito tercero y al obligado tributario, y se procederá, en su caso, a la liberación de los depósitos de sus honorarios y al nombramiento de otro perito tercero por orden correlativo.

Sobre este particular se indica en la Sentencia 1426/2013, de 26 de julio (rec. núm. 1897/2010 –NFJ052570–), del TSJ de Castilla y León, que la vista de la Directiva 2006/123/CE, del Par-

Valor asignado por el perito de la Administración	Honorarios máximos (IVA, no incluido)			
	Suelos urbanos y urbanizables		Resto de inmuebles (incluyendo inmuebles urbanos distintos de los suelos urbanos y urbanizables, inmuebles rústicos e inmuebles de características especiales)	
	Cuantía fija €	€ por cada 1.000 de exceso sobre el tramo anterior	Cuantía fija €	€ por cada 1.000 de exceso sobre el tramo anterior
Hasta 200.000,00 €	450		350	
De 200.000,01 a 600.000,00 €	450	0,90	350	0,80
De 600.000,01 a 1.500.000,00 €	810	0,60	670	0,50
De 1.500.000,01 a 3.000.000,00 €	1.350	0,40	1.120	0,30
De 3.000.000,01 a 6.000.000,00 €	1.950	0,20	1.570	0,10
De 6.000.000,01 en adelante	2.550	0,10	1.870	0,05

En la misma línea, en Castilla y León, la Orden HAC/2200/2008, de 17 de diciembre, por la que se establecen los honorarios estandarizados de los peritos terceros designados para intervenir en las tasaciones periciales contradictorias, y en Cataluña la Orden ECF/218/2009, de 16 de abril, por la que se aprueban los honorarios de los/las peritos terceros/as en las tasaciones periciales contradictorias.

lamento y del Consejo, relativa a los servicios en el mercado interior, conocida entre los operadores como la Directiva de servicios, que trata de reducir o eliminar trabas injustificadas o desproporcionadas al acceso y ejercicio de las actividades económicas, y que contiene el superior criterio rector acerca de la necesidad y proporcionalidad de medidas como el visado que nos ocupa, y de las obligadas reformas que ha provocado en nuestro derecho interno³⁸ ha de entenderse que carecen de virtualidad todas aquellas exigencias de visado, fundadas en normas anteriores a la directiva citada, que no superen el test de necesidad y proporcionalidad al que se refieren las exposiciones de motivos de la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, y del Decreto 1000/2010, de 5 de agosto. El visado ha pasado de ser preceptivo a ser voluntario en la generalidad de los casos, quedando en manos del Gobierno la potestad de establecer los trabajos profesionales que exigirán visado obligatorio. En el caso que nos ocupa, es apreciable que la entidad tasadora está ya habilitada para sus funciones por su inscripción, previos los controles oportunos, en el Registro de entidades tasadoras del Banco de España, por lo que la Sala aprecia que no resulta necesaria ni proporcionada la exigencia de un nuevo control en forma de visado para que la tasación emitida por la entidad ya acreditada sea válida. Ha de entenderse, por tanto, que la Administración tributaria se ha extralimitado al exigir el visado colegial e impedir la continuación del procedimiento por este insuficiente motivo. El acuerdo que declara concluida la tasación pericial contradictoria está deficientemente fundado y ha de anularse, con estimación de la pretensión deducida en este recurso.

Como ya hemos indicado, el perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria en el plazo de 10 días. 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.

En este sentido, la STSJ de Castilla y León 1387/2013, de 25 de julio, es relativa a la caducidad declarada por la oficina gestora de un procedimiento, visto que la interesada no ha realizado el depósito en el plazo de 10 días que a tal efecto establece el artículo 135.3, cuarto párrafo, de la LGT. La reposición interpuesta ante el TEAR se desestima declarando correcta la caducidad decretada y poniendo fin al procedimiento de tasación pericial contradictoria,

³⁸ El Real Decreto 1000/2010, de 5 de agosto, sobre visado colegial obligatorio, relaciona en su artículo 2, con carácter exclusivo y excluyente según anuncia la exposición de motivos, «los trabajos profesionales concretos que tienen que obtener obligatoriamente el visado colegial, de acuerdo con los criterios de necesidad, por existir una relación de causalidad directa con la seguridad o integridad física de las personas, y proporcionalidad, que exige el artículo 13 de la Ley sobre Colegios Profesionales», y, en tal precepto no figuran las tasaciones. Esta norma, si bien entra en vigor el 1 de octubre de 2010, trata de desarrollar y dar respuesta a las previsiones de diversas leyes, como la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, que incluye la reforma de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre colegios profesionales, modificada por la Ley 74/1998, de 26 de diciembre.

dando por válido y definitivo el valor fijado por el perito de la Administración. El TEAR desestima la reclamación interpuesta declarando irrevisable ya el valor administrativo así fijado.

Sobre este punto el TSJ de Castilla y León en su sentencia concluye:

El recurso ha de desestimarse vista la claridad del precepto regulador de la tasación pericial contradictoria, artículo 135 LGT ya citado, que establece terminantemente que la falta de depósito de la provisión de fondos solicitada por el perito 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. Significa esto que cuando se solicita tasación pericial contradictoria, hay que estar a su disciplina y a su resultado, sea para bien o para mal. El interesado ha podido combatir el valor administrativamente fijado pero ha perdido su oportunidad al no realizar el depósito ordenado por la norma, con las consecuencias que ella misma establece. La demanda no ataca la resolución del TEAR que convalida la caducidad decretada, que es lo único que debería de atacar. La falta de depósito significa un desistimiento tácito que trae consigo la terminación del procedimiento, según dispone el artículo 162.1.d del Reglamento General de Gestión e Inspección, Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, sin que quepa a esta Sala, como ya ha hecho en anteriores resoluciones que se han enfrentado a supuestos semejantes, más que confirmar los acuerdos administrativos impugnados. De nada sirven entonces, una vez puesta en marcha la tasación pericial contradictoria, las alegaciones acerca de la deficiente motivación del valor administrativo [...]³⁹.

Por su parte, la STSJ de Castilla-La Mancha 278/2018, de 1 de junio (rec. núm. 77/2017 –NFJ072549–), es desestimatoria sobre la base de que, una vez nombrado el perito tercero, se requiriere por parte de la Administración a la reclamante el correspondiente depósito en el plazo de 10 días, con la advertencia de que la falta de depósito suponía la aceptación de la valoración realizada por el perito de la Administración. Dicho plazo de 10 días transcurrió sin que fuera cumplido por lo que:

[...] en virtud de principio de preclusión que rige en el procedimiento administrativo, se le tiene por decaído en su derecho y en consecuencia por perdida la oportu-

³⁹ En este mismo sentido, la STSJ de Castilla y León 587/2015, de 25 de marzo (rec. núm. 670/2013 –NFJ058889–) indica:

El recurrente al solicitar la tasación pericial contradictoria se somete a las reglas que la regulan, entre las que se encuentra la obligación de constituir el depósito en el plazo conferido para la provisión del importe de los honorarios del tercer perito, por lo que no se ha vulnerado su derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes desde el momento en que no tiene un derecho a la prórroga del plazo legalmente establecido, debiendo sujetarse a las normas que rigen el procedimiento iniciado a su instancia.

tunidad procesal concedida, con la consecuencia de la aceptación de la valoración realizada por el perito de la Administración.

La STSJ de la Comunidad Valenciana 605/2015, de 3 de junio (rec. núm. 2567/2011 –NFJ060081–), concluye que no se establece una imposición al perito para la exigencia del depósito, sino que se le concede una facultad que podrá ser ejercitada o no, pues se recoge como una garantía de que la obligación de pago será satisfecha en su momento, garantía que si el perito considera que no es necesario obtener de alguna de las partes previamente a la realización del dictamen por no dudar de su solvencia, no resulta obligado a exigirla.

En mi opinión, si el perito solo solicitase previamente a realizar su actividad, el depósito a una de las partes, no puede imputarse a la que no hizo el depósito, porque no fue requerido, la ausencia del mismo.

Entregada en la Administración tributaria competente la valoración por el perito tercero, se comunicará al obligado tributario y se le concederá un plazo de 15 días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de los honorarios depositados.

El pago de los honorarios del tercer perito, que corresponde al obligado tributario, debe producirse en el plazo de 15 días, no desde la primera comunicación en la que se exige, sino desde la segunda o aquella en la que efectivamente se acompañe el dictamen. En definitiva, la Administración debe otorgar nuevo plazo al obligado tributario para pagar tales honorarios, si no se comunica al obligado tributario por parte de la Administración el dictamen realizado por el perito tercero⁴⁰.

Sobre este particular se indica en la TSJ de Cantabria 96/2008, de 1 de febrero (rec. núm. 95/2007 –NFJ032970–) que en ningún caso se impone al obligado tributario la obligación de depósito previo limitada al 50 % de los honorarios del perito dirimente, la cual tampoco afecta a la Administración, ya que el artículo 135.3 de la LGT exige el depósito previo de «sus honorarios», debiendo entenderse por tales el importe completo de los mismos, ya que ninguna restricción expresa se establece al efecto por la normativa reseñada y tal obligación que afecta a ambas partes en conflicto, sujeto pasivo y Administración, sin que, por tanto, el depósito de la mitad de aquellos suponga el cumplimiento por el recurrente de la obligación que le impone el artículo 135.3 de la LGT y, en consecuencia, la obligación de aquietamiento de la Administración a la valoración efectuada por aquel al no haber efectuado esta depósito alguno⁴¹, ya que dicha consecuencia favorable solo deriva del cumplimiento por el obligado tributario del depósito previo de la totalidad de los honorarios del perito.

⁴⁰ Cfr. STSJ de Cataluña 317/2016, de 21 de abril (rec. núm. 222/2014 –NFJ063923–).

⁴¹ Recuérdese, que si la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supera el 20 % del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración.

Finalmente, cabe recalcar que la valoración del perito tercero sirve de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.

7. La declaración de responsabilidad tributaria y la tasación pericial contradictoria

La tasación pericial contradictoria es un instrumento que pueden emplear los contribuyentes con el propósito de corregir las valoraciones resultantes de las comprobaciones de valor efectuadas por la Administración tributaria, pero como se ha visto en la STS de 5 de mayo de 2014 (rec. casación núm. 5690/2011 –NFJ055049–, FJ 3.º) no constituye una impugnación o recurso.

Se indica en el Auto del TS de 24 de mayo de 2017 (rec. núm. 38/2017 –NFJ066959–) que tanto la comprobación de valores como la tasación pericial contradictoria han de ajustarse a los procedimientos respectivamente previstos en los artículos 134 y 135 de la LGT, tanto cuando la comprobación sea el único objeto de la actuación administrativa como si se sustancia en el curso de otro de los procedimientos previstos en el título III, como una actuación concreta del mismo⁴².

Por tanto, practicada y notificada una liquidación tributaria conforme a valores comprobados administrativamente por alguno de los medios señalados en el artículo 57.1 de la LGT, el obligado puede promover una tasación pericial contradictoria, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada o, en su caso, contra el acto de comprobación de valores adecuadamente notificado.

Los responsables solidarios tienen la consideración de obligados tributarios⁴³ y su responsabilidad nace por incurrir en los supuestos de hecho contemplados en el artículo 42 de la LGT⁴⁴, por ejemplo un acto de ocultación o vaciamiento patrimonial.

⁴² En concreto, la declaración de responsabilidad y el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria se hallan regulados, respectivamente, en los artículos 174 y 175 de la LGT, preceptos incluidos en el título III, «La aplicación de los tributos»; concretamente, en su capítulo V, «Actuaciones y procedimientos de recaudación», sección 3.ª, «Procedimiento frente a responsables y sucesores», subsección 1.ª, «Procedimiento frente a los responsables».

⁴³ Artículo 35.5 de la LGT

⁴⁴ De acuerdo con el artículo 42 de la LGT:

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:
 - a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

En el presente auto, se denuncia que a la infracción denunciada se le debió haber dado la posibilidad de acudir al procedimiento de tasación pericial contradictoria, pues la Administración tributaria, para determinar el alcance de su responsabilidad, consideró necesario comprobar el valor del bien inmueble que había sido objeto de ocultación.

Sobre tal cuestión no se ha pronunciado la jurisprudencia del TS, hasta la STS 829/2018, de 22 de mayo (rec. núm. 38/2017 –NFJ070601–). En esta sentencia se fijan los criterios interpretativos que se expondrán a continuación.

A propósito de la admisión o no de la tasación pericial contradictoria en los actos de la Administración tributaria que hagan una declaración de responsabilidad solidaria, indica el

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los sucesos de sucesión por causa de muerte, que se registrarán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

[...].

TS que la posibilidad de tasación pericial contradictoria debe reconocerse por igual tanto en las liquidaciones como en los actos de derivación de responsabilidad⁴⁵.

Sobre este particular indica el Alto Tribunal que cualquier responsabilidad tributaria, bien como obligado principal o como responsable declarado por cualquiera de las vías que permiten de derivación de la responsabilidad, ha de tener reconocidos los mismos mecanismos de impugnación (entre ellos, la tasación pericial contradictoria).

A propósito de la necesidad, en su caso, de informar en la notificación del acto declarativo de la responsabilidad solidaria (o de la liquidación) que haya estado precedido de una comprobación de valores de la posibilidad impugnatoria que comporta la tasación pericial contradictoria, con carácter previo al recurso o reclamación económico-administrativa, indica el TS que, efectivamente, se debe informar al obligado tributario.

Las razones que expone el TS son dos. La primera es la clara voluntad del legislador en configurar esa información como una importante garantía del administrado para facilitar su derecho a la impugnación de toda actividad administrativa que afecte a sus derechos e intereses; una voluntad que es inequívoca en la regulación de las notificaciones que se ha sucedido en las normas administrativas generales⁴⁶, a las que remite el artículo 109 de la LGT.

La razón, afirma el Alto Tribunal, es que la tasación pericial contradictoria no deja de ser sino un específico medio de impugnación frente a uno de los elementos de las resoluciones tributarias; y, admitida esta naturaleza, no parece que la solución sobre la necesidad de informar de la posibilidad de tasación pericial contradictoria haya de merecer una respuesta diferente a la regla general que rige sobre lo que, en sentido estricto, únicamente son recursos o reclamaciones administrativas.

La consecuencia de la referida omisión de esa información, concluye el TS, es que debe aplicarse a la citada cuestión el régimen previsto para las notificaciones irregulares. Esto es, que las mismas no afectan a la validez del acto controvertido notificado, pero sí determinan el *dies a quo* en el que debe a correr el plazo legalmente establecido para la impugnación (en este caso para solicitar la tasación pericial contradictoria).

En la misma línea, el artículo 40.3 de la Ley 39/2015 establece que las notificaciones que, conteniendo el texto íntegro del acto, omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior, surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación, o interponga cualquier recurso que proceda.

⁴⁵ Vid. sobre sus cauces procedimentales los artículos 174 a 176 de la LGT.

⁴⁶ Vid. artículo 40.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

8. Efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria

El TEAR de Cataluña, en Resolución de 5 de diciembre de 2012, concluye que es aplicable al procedimiento de tasación pericial contradictoria el plazo máximo de duración previsto en el artículo 104.1 de la LGT, pero su incumplimiento no determina la caducidad y tiene efectos desestimatorios de la pretensión de quien lo instó.

Recuérdese que el artículo 104.1 de la LGT establece que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de seis meses. Este plazo se contará, en los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio y en los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

La Sentencia dictada el 16 de septiembre de 2016 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña en el recurso 281/2013 (NFJ066304), razona que el procedimiento de tasación pericial contradictoria:

[...] es de impugnación del valor fijado por la Administración, a cuyo efecto se solicita que sea revisable por un tercer perito, lo que supone que lo que se solicita es la emisión del dictamen de un tercer perito y no que prevalezca el valor atribuido por el interesado. En consecuencia, ni el silencio habría de ser entendido como estimación, conforme al citado artículo 104.3 de la LGT, ni aun cuando el efecto del silencio fuera positivo, que no lo es, la estimación sería de la fijación del valor según el criterio del interesado o su perito.

Estos son los antecedentes de hecho que traen causa el Auto del TS de 15 de marzo de 2017 (rec. núm. 212/2017 –NFJ066965–), de acuerdo con el cual:

[...] procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, determinar cuáles sean los efectos que cabe anudar al incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria y, más en particular, si tales efectos deben ser estimatorios de la pretensión del obligado tributario cuando, iniciado el procedimiento a su instancia, presentada la tasación realizada por su perito y haciéndose necesaria la intervención de un tercer perito, este no entrega su valoración y no se notifica resolución alguna dentro del plazo máximo de duración.

Como ya se ha indicado, practicada y notificada una liquidación tributaria conforme a valores comprobados administrativamente por alguno de los medios señalados en el artículo 57.1 de la LGT, el obligado puede promover una tasación pericial contradictoria, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación⁴⁷.

Cuando el medio aplicado para la comprobación de valores no haya sido el de peritos, la tasación pericial contradictoria se realiza por un perito de la Administración y por otro designado por el obligado. De haberse aplicado aquel medio, como es lógico, solo interviene inicialmente el segundo. En uno u otro caso, si la diferencia entre la valoración del perito de la Administración (vía comprobación de valores, vía tasación pericial contradictoria) y la alcanzada por el perito del interesado es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 % de la tasación realizada por este segundo, su valoración servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero⁴⁸.

La valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda, con los límites del valor declarado por el contribuyente y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria⁴⁹.

Finalmente, concluye el TS en su auto, que con arreglo al artículo 104 de la LGT, que lleva por epígrafe «Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa», el plazo máximo en el que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga prevista en la normativa de la Unión Europea⁵⁰.

Por tanto, cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, será de seis meses. En el presente recurso de casación, se plantea la aplicabilidad del apartado 3 del artículo 104 de la LGT. De acuerdo con el mismo, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. En defecto de una regulación expresa sobre el régimen de los actos presuntos, los interesados pueden entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, con excepción de los supuestos de ejercicio del derecho de petición y de impugnación de actos y disposiciones, casos en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

⁴⁷ Vid. artículos 134.3 y 135.1 de la LGT.

⁴⁸ Vid. artículo 135.2 de la LGT.

⁴⁹ Vid. artículo 135.4 de la LGT.

⁵⁰ En relación con el apartado 1 del artículo 103 de la LGT, de acuerdo con el cual la Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa.

El problema que se suscita en el citado Auto del TS de 15 de marzo de 2017 se producirá sin duda, en opinión de Eserverri (2017, p. 23), cuando procediéndose al nombramiento del tercer perito, en el plazo de un mes del que dispone para evacuar su dictamen no lo lleve a término, debiendo nombrarse a otro perito tercero, pudiendo haberse sobrepasado el plazo para su resolución, lo que nos debe llevar a analizar si resulta aplicable a este procedimiento el plazo de duración previsto en el artículo 104.1 de la LGT⁵¹.

En concreto, el TS en su Sentencia de 17 de enero de 2019 (rec. núm. 212/201 –NFJ072448–) concluye que la tasación pericial contradictoria está sujeta al plazo de seis meses previsto en el artículo 104 de la LGT y no constituye un recurso en sentido estricto, pero el TS rechaza, sin embargo, que del incumplimiento de dicho plazo se derive la aceptación de la valoración efectuada por el perito del obligado tributario por aplicación del silencio positivo previsto en el referido precepto.

Indica el TS en la referida sentencia que el incumplimiento del plazo del artículo 104.1 de la LGT no determina, sin embargo, el silencio positivo a que se refiere el artículo 104.3 de la LGT, ni, en cualquier caso, que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario, porque el cometido de la solicitud de tasación pericial contradictoria no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, por más que pueda ser el resultado de la misma, sino, como se deduce del artículo 135.1 de la LGT, el de «corregir», «discutir» o «combatir» la tasación del perito de la Administración.

Sobre este particular ha concluido Eserverri (2017, p. 28) que razonado por qué la tasación pericial contradictoria no es un medio para impugnar los valores determinados administrativamente sino para confirmarlos o corregirlos, tratándose de un procedimiento iniciado a instancia de parte, la consecuencia que deriva de su no resolución en el plazo máximo de duración (seis meses) no puede ser otra que la prevista en estos casos para los actos presuntos, esto es, el silencio positivo conforme se señala en el artículo 104.3 de la LGT, que solo se producirá cuando habiendo sido emitido por los peritos de la Administración tributaria dictamen técnico sobre el valor de bienes y derechos que cuantifican una base imponible, y propuesto por el interesado informe a cargo de perito nombrado a su cargo no coincidente con aquel, se hace inevitable acudir al criterio de un tercer perito que, habiendo sido nombrado al efecto, dilata su dictamen en el tiempo consumiéndose el plazo de

⁵¹ En la misma línea el autor indica (p. 22):

Si en ese plazo del mes, este tercer perito no ha emitido su dictamen, se dejará sin efecto su designación y tras la notificación de esta circunstancia al propio perito y al obligado tributario, se procederá al nombramiento de otro perito tercero en orden correlativo, librándose los depósitos de sus honorarios (art. 161.5, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007). Significa esto que, el incumplimiento por el tercer perito del plazo fijado para evacuar su dictamen, no es causa resolutoria del procedimiento de tasación pericial contradictoria que, consiguientemente, ha de proseguir su recorrido hasta la evacuación de dictamen por otro tercer perito designado al efecto, siendo este supuesto uno de los casos en el que se puede producir una duración excesiva del procedimiento contradictorio.

seis meses para la resolución del procedimiento de tasación pericial contradictoria a contar desde el momento en que fuera promovida, y en tal caso entiendo que habrá que estar al valor dado a esos bienes y derechos por el perito del obligado tributario.

9. Terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria

Tal y como establece el artículo 162 del RGGIAT el procedimiento de tasación pericial contradictoria terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero.
- b) Por el desistimiento del obligado tributario, bien por haber transcurrido el plazo de 10 días sin haberse designado el perito por el obligado tributario, bien por haber transcurrido el plazo de un mes sin que el perito designado por el obligado tributario hubiese presentado la valoración.
- c) Por no ser necesaria la designación del perito tercero porque la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 % de dicha tasación⁵².

En este supuesto, la liquidación que se dicte tomará la valoración que resulte de la tasación efectuada por el perito del obligado tributario, y no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

- d) Por la falta del depósito de honorarios del perito tercero en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria, por cualquiera de las partes⁵³.

En el supuesto, la liquidación que se dicte tomará la valoración que corresponda emitida por el perito tercero, y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria por parte del obligado tributario o, en su caso, no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

- e) Por caducidad⁵⁴ en los procedimientos iniciados a instancia de parte.

⁵² En este caso la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario servirá de base para la liquidación, de acuerdo con el artículo 135.2 de la LGT.

⁵³ Cfr. artículo 135.3, cuarto párrafo, de la LGT.

⁵⁴ Cfr. artículo 104.3 de la LGT.

En este sentido el artículo 104.1 de la LGT establece que:

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de seis meses.

El vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

En este supuesto previsto en el apartado 1 e) del artículo 162 del RGGIAT, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria.

Finalmente, cabe señalar que una vez terminado el procedimiento, la Administración tributaria competente notificará en el plazo de un mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan.

Con la notificación de dicha liquidación, se inicia el plazo previsto en el artículo 62.2 de la LGT⁵⁵, para que el ingreso sea efectuado, así como el cómputo del plazo para interponer

⁵⁵ De acuerdo con el referido apartado 2 del artículo 62 de la LGT:

En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

- a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Vid. por todos, Grau Ruiz (2015, pp. 25-46).

el recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación en el caso de que dicho plazo no hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria.

Así, en el caso de que el plazo de un mes que tiene la Administración para notificar la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, dado que el mismo es un procedimiento, lógicamente, hasta que este no se resuelva no habrá lugar al recurso contencioso-administrativo frente a la liquidación que comprenda la comprobación de valores resultante de la tasación pericial contradictoria.

Así se establece por el artículo 25.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio), que dispone que:

El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos.

Ello impide, como se indica en la STSJ de Madrid 1248/2016, de 2 de diciembre (rec. núm. 478/2015 –NFJ066513–), la simultaneidad del recurso contencioso-administrativo con la tramitación de la tasación. Además, lo contrario, es decir, la simultaneidad, podría implicar una eventual contradicción entre la resolución finalizadora de la tasación pericial contradictoria y la sentencia resultante de la jurisdicción contencioso-administrativa. Sobre este aspecto, no se debe olvidar que dentro del procedimiento contencioso-administrativo se pueden utilizar medios de prueba que pueden conducir a una nueva valoración.

Finalmente, cabe señalar que el incumplimiento del plazo de un mes para notificar la liquidación que corresponda, tiene como consecuencia que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento.

Con la notificación de la liquidación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la LGT⁵⁶, para que el ingreso sea efectuado, así como el cómputo del plazo para interponer

⁵⁶ De acuerdo con el referido artículo 62.2 de la LGT:

En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

el recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación en el caso de que dicho plazo hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria.

10. A modo de conclusión

La tasación pericial contradictoria cabe calificarse como un procedimiento administrativo propio del Derecho Tributario. En este sentido, se expresa la STS de 3 de diciembre de 1999 (rec. núm. 2282/1995 –NFJ077319–), en el párrafo segundo del fundamento jurídico cuarto que se pronuncia en los siguientes términos:

[...] En efecto, la tasación pericial contradictoria es un procedimiento probatorio por el que la Administración tributaria se compromete a aceptar la valoración señalada por un tercer perito, independiente respecto de ambas partes, que así dirime la controversia que se ha suscitado, bien entendido que tal compromiso solo obliga a la Administración y además solamente en vía administrativa, pero que bajo ningún supuesto vincula a los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo, los cuales a instancia de los particulares, o para mejor proveer, pueden practicar las pruebas periciales que consideren pertinentes, a las cuales deberán atenerse.

Para Calvo Vérguez (2007, p. 42) se trata de una figura que solo merece elogios, ya que simplifica el desarrollo de la gestión tributaria sin merma de las garantías de los contribuyentes, constituyendo además una llamada a la colaboración de los privados en la realización de dicha gestión.

En este sentido cabe indicar que la tasación pericial contradictoria es un instrumento puesto en manos de los contribuyentes para discutir los resultados de las comprobaciones de valores realizadas por la Administración tributaria, pero no constituye una impugnación o recurso⁵⁷.

Con carácter general, como se ha tratado a lo largo del presente artículo, podemos señalar que la tasación pericial contradictoria en nuestro ordenamiento tributario se encuentra regulada en el artículo 135 de la LGT, así como en los artículos 161 y 162 del RGGIAT.

En los apartados precedentes se ha llevado a cabo una revisión, tanto doctrinal como jurisprudencial del régimen jurídico de esta institución jurídico-tributaria. Sirva el presente

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

⁵⁷ Vid. STS de 5 de mayo de 2014 (rec. casación núm. 5690/2011 –NFJ055049–, FJ 3.º).

supuesto para ejemplificar la referida institución⁵⁸. La actora adquiere fincas rústicas por escritura, presentando autoliquidación del ITP y AJD. La oficina gestora hace las comprobaciones oportunas, y realiza propuesta de liquidación elevando el valor de la base imponible. La liquidación se impugna por la actora en reposición, y a su vez la desestimación se impugna en vía económico-administrativa ante el TEAR, solicitando en este punto tasación pericial contradictoria.

Emitida la tasación por el perito del sujeto pasivo y siendo esta dispar respecto de la administrativa en más de un 10 %, se nombra perito tercero. El perito tercero, de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 135 de la LGT, solicita provisión de fondos, lo que se notifica a la interesada. Si la interesada no lleva a cabo el depósito en el plazo de 10 días que a tal efecto establece el artículo 135.3, cuarto párrafo, de la LGT, lógicamente, la oficina gestora correspondiente podrá declarar la caducidad del procedimiento.

La tramitación del procedimiento de la tasación pericial contradictoria que lleve a cabo la Administración deber ser cumplida de acuerdo con el tenor de la normativa reguladora sobre este particular. Podemos señalar, por todo lo indicado, que se trata de un procedimiento garantista.

Así, una vez terminado el procedimiento de tasación pericial contradictoria, la Administración tributaria debe notificar en el plazo de un mes⁵⁹ la liquidación que debería tomar la valoración que correspondiera, indicando que no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria por parte del obligado tributario o, en su caso, no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

En suma, cabe concluir que la tasación pericial contradictoria, en todo caso, tiene su origen en una comprobación de valores de la Administración tributaria, en la que necesariamente debe existir una valoración de un perito propuesto por la Administración como por el obligado tributario, y que, podrá precisar la intervención de un perito tercero, cuya valoración entonces será dirimente y servirá, por tanto, de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.

⁵⁸ Hay múltiples supuestos de hecho, otro podría ser un acto liquidatorio en el que se impugna, los de intereses de demora hallados mediante el procedimiento de tasación pericial contradictoria (*vid.*, sobre este particular, STSJ de la Comunidad Valenciana 432/2016, de 8 de junio, rec. núm. 2041/2012 –NFJ064345–) o, por ejemplo, tasación pericial contradictoria de la valoración hecha a una finca.

⁵⁹ Dicho aspecto se encuentra recogido en el RGGIAT; en concreto en el apartado 5 de su artículo 162.

Referencias bibliográficas

- Alguacil Marí, M. P. (1999). *Discrecionalidad técnica y comprobación tributaria de valores: la problemática de su control judicial*. San Antonio de Benagéber (Valencia): Diálogo.
- Álvarez Barbeito, P. (2011). Problemas suscitados por la regulación de la tasación pericial contradictoria en algunas Comunidades Autónomas. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 27(1), 15-28.
- Aneiros Pereira, J. (2005). El perito tercero como fórmula arbitral en el ámbito tributario. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 127, 481-503.
- Caamaño Anido, M. A. (1995). *La tasación pericial contradictoria en materia tributaria*. Cedecs.
- Calvo Vérguez, J. (2007). Suspensión de una reclamación económico-administrativa derivada de la interposición de tasación pericial contradictoria: resolución del TEAC de 13 de julio de 2006. *Nueva fiscalidad*, 9, 65-86.
- Eseverri Martínez, E. (2017). La tasación pericial contradictoria: Efectos de su prolongada duración («Un tema de interés casacional»). *Nueva fiscalidad*, 3, 17-28.
- Falcón y Tella, R. (1995). El arbitraje tributario. *Quincena Fiscal*, 2, Editorial.
- Falcón y Tella, R. (2018). El informe pericial en los delitos contra la Hacienda Pública. *Revista jurídica de Catalunya*, 117(2), 371-390.
- García Martínez, A. (2010). El procedimiento de tasación pericial contradictoria. En J. Arrieta Martínez de Pisón, M. A. Collado Yurrita, J. Zornoza Pérez (Dirs.) y
- A. Báez Moreno, D. J. Jiménez-Valladolid de L'hotellerie-Fallois (Coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (pp. 541-562). Vol. 2. Tomo II. Aranzadi.
- García-Moncó, A. M. (1994). *La tasación pericial contradictoria*. Colección de jurisprudencia práctica. Tecnos.
- Grau Ruiz, M. A. (2015). El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. *Crónica tributaria*, 157, 25-46.
- Luchena Mozo, G. M. (1997). Algunas consideraciones en torno a la tasación pericial contradictoria. *Impuestos*, Año n.º 13, n.º 1, pp. 246-270.
- Merino Jara, I. (2018). *Impuesto sobre el Patrimonio, Derecho tributario. Parte especial*. Lucas Durán, M. (Coord.) y Merino Jara, I. (Dir.). (7.ª ed.). Tecnos.
- Miguel Canuto, E. de. (2008). *La Tasación Pericial Contradictoria*. Aranzadi.
- Pérez Bernabéu, B. (2011). *La tasación pericial contradictoria*. (2.ª ed.). Murcia: Laborum.
- Ruibal Pereira, L.; Serrano Antón, F. (2010). Las notificaciones en la LGT. En J. Arrieta Martínez de Pisón, M. A. Collado Yurrita, J. Zornoza Pérez (Dirs.) y A. Báez Moreno, D. J. Jiménez-Valladolid de L'hotellerie-Fallois (Coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (pp. 377-402). Vol. 2. Tomo II. Aranzadi.
- Simón Acosta, E. (1991). La comprobación tributaria: comprobación de valores y tasación pericial contradictoria. En VV. AA., *La gestión tributaria en la Hacienda Local* (pp. 65-117). CEMCI.