

DISQUISICIONES ACERCA DEL PLAZO PARA INSTAR LA TPC HABIENDO MEDIADO SU RESERVA PREVIA

JAVIER GÓMEZ TABOADA

Abogado tributarista (miembro del Consejo Asesor de la AEDAF)

Extracto:

LA tasa pericial contradictoria (TPC) y su reserva previa se instrumentan como mecanismos básicos que buscan la efectiva y legítima defensa de los intereses de los contribuyentes en los procesos de comprobación de valores.

El plazo para instar efectivamente la TPC cuando ha mediado la reserva previa ha sido objeto de interpretaciones jurisdiccionales que conllevan distorsiones procedimentales. El debate se suscita, una vez más, a raíz del desafortunado concepto de «firmeza en vía administrativa» que ha sido indebidamente interpretado como la fecha de notificación del acuerdo que resuelva el recurso o reclamación interpuesta contra la comprobación de valores, siendo así que lo ortodoxo hubiera sido interpretar que la consagración de la firmeza se demora hasta el vencimiento del plazo para acudir a la siguiente instancia (sea ésta todavía administrativa o ya judicial).

La trascendencia de la fecha en la que la firmeza quede consagrada es que determinará el *dies a quo* para que se inste efectivamente la TPC (con sus relevantes efectos suspensivos).

Palabras clave: TPC, reserva, *dies a quo*, plazo y suspensión.

DISQUISITIONS ABOUT THE DEADLINE TO REQUEST THE CONTRADICTORY EXPERT PRICING AFTER HAVING PREVIOUSLY RESERVED

JAVIER GÓMEZ TABOADA

Abogado tributarista (miembro del Consejo Asesor de la AEDAF)

Abstract:

CONTRADICTORY Expert Pricing (CEP) and its reservation are configured as basic mechanisms aimed the effective and legitimate defense of the interests of taxpayers in the process of checking values.

The deadline for applying effectively the CEP after having previously reserved is a subject that has been judicial interpretations involving procedural distortions. The argument is raised, one more time, following the unfortunate concept of «finality in administrative proceedings» that has been wrongly interpreted as the date of notification of the agreement to settle the action or claim brought against the checking of values, whereas the orthodox interpretation would have been the consecration of the «finality in administrative proceedings» is delayed until the deadline to attend the next instance (whether administrative or even judicial already).

The significance of the date on which the firmly is consecrate determine the «dies a quo» for applying effectively the CEP (with its relevant suspense effects).

Keywords: CEP, reservation, *dies a quo* and suspension.

Sumario

- I. Introducción.
- II. El núcleo de la controversia: el plazo.
 - a) El *dies a quo*.
 - b) El *dies ad quem*.
- III. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

En el seno del procedimiento de comprobación de valores, genéricamente regulado en la Subsección 4.^a de la Sección 2.^a del Capítulo III del Título III («La aplicación de los tributos») de la Ley General Tributaria (LGT; Ley 58/2003, Ley de 17/12), se contempla en el artículo 135 la tasación pericial contradictoria (TPC) como un método de confirmación o, en su caso, corrección cuantitativa de las valoraciones que resulten de aplicar los medios valorativos específicamente contemplados en el artículo 57.1 de la LGT.

La TPC, método ya clásico en nuestro sistema tributario, adquiere una especial relevancia por las sustanciales ventajas garantistas que aporta al contribuyente: i) de fondo, pues permite someter la valoración administrativa al peritaje de terceros ajenos a la Administración Tributaria –aquí entendida como local, autonómica o estatal– con lo que ello supone en términos de objetividad e imparcialidad; e ii) de procedimiento, pues ya su mera solicitud conlleva la suspensión de la ejecución de la liquidación –que, a estos efectos, cabría identificar con el ingreso y algún otro eventual efecto extrarrecaudatorio colateral– y del plazo para impugnar ésta (aspecto este último que, entiendo, es con cierta frecuencia ignorado tanto por el contribuyente como por la propia Administración).

En lo que aquí interesa cabe destacar que el apartado 1 del ya mencionado artículo 135 de la LGT prevé la posibilidad de que «en los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la TPC cuando estime 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 o reclamación económico-administrativa». La *ratio legis* de esta posibilidad de reserva cabría entenderla en que, mediando una imposibilidad –real o meramente presunta– de entendimiento, de comprensión, de la comprobación de valores por adolecer de la necesaria motivación, lo más imperioso para intentar lograr un punto de posible entendimiento entre la Administración y el contribuyente será solventar ese aparente déficit de justificación, de sustento, del valor resultante de la comprobación administrativa realizada. Así, tras la resolución que finiquite las controversias acerca de la motivación, y si se mantienen las discrepancias respecto al cuántum concreto de la comprobación, será cuando quepa entrar en el procedimiento específico de TPC.

Pues bien, ubicada ya procedimentalmente la posibilidad de reserva de TPC, hay que señalar que ésta se contempla específicamente en el artículo 120 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD; RD 828/1995, de 29/5) ¹, siendo así que este precepto reproduce literalmente las previsiones del 135.1 de la LGT (siendo éste, en puridad, trasunto de aquél) en lo que se refiere a los efectos de la solicitud de TPC o de su mera reserva, pues ambos artículos disponen que –cualquiera de esas dos pretensiones del contribuyente– «deter-

¹ Pese a la evidencia de la ausencia de esta previsión en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [tal y como tajantemente ha reconocido la propia DGT; v.gr.: contestación de 17/4/2008 (V0799/2008, NFC028983), no es menos cierto que tanto las liquidaciones giradas por alguna Comunidad Autónoma (v.gr.: Madrid) como sus propios modelos de recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que ofrece en su página web contemplan expresamente la posibilidad de reservarse el derecho a instar la TPC y los efectos que de ésta se derivan. También en este sentido –si bien anterior a la actual LGT– Resolución del TEAC de 2/4/2003 (R.G. 504/2003, NFJ014578) o Acuerdo de la Xunta de Galicia de 24/8/2006 (posterior, en este caso, a la entrada en vigor de la hoy vigente LGT). En este mismo sentido también se ha pronunciado, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León de 20/10/2000.

minará la suspensión de la ejecución [del "ingreso", afirma más restrictivamente –pues lo circunscribe al mero aspecto recaudatorio– el RITPAJD] de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma».

Este efecto suspensivo –en su doble faceta ejecutiva y temporal–, expresamente estipulado por la LGT (y el RITPAJD) por la mera reserva de la TPC, dota a esta posibilidad procedimental de un inusitado y estratégico valor para el contribuyente en la medida en que le permite acudir a esta vía para lograr demorar sin coste alguno tanto la obligación de ingreso como las vías de recurso propiamente dichas contra la liquidación que haya tomado como base el valor cuya motivación se cuestiona. Quizá, o seguramente, precisamente por eso, la reserva de la TPC se ha convertido en una de las vías que legítima o abusivamente son más utilizadas para suspender la ejecución de las liquidaciones tributarias que así lo permiten.

II. EL NÚCLEO DE LA CONTROVERSIA: EL PLAZO

Descrita así en sus justos términos la trascendencia de la reserva de la TPC, así como la frecuencia con la que se acude a ella para lograr la defensa de las pretensiones del contribuyente, lo cierto es que –en la mayoría de las ocasiones– es un instrumento meramente temporal que se agotará con la inevitable extinción de la vía administrativa del recurso interpuesto contra el acuerdo de comprobación de valores que se consideró inmotivado. Y es ahí precisamente donde surge la controversia aquí objeto de análisis.

En efecto: el segundo párrafo *in fine* del artículo 135.1 de la LGT –así como el último inciso del 120.1 RITPAJD– dispone que, en el supuesto de haber mediado la previa reserva de TPC, «(...) el plazo a que se refiere el párrafo anterior [se refiere al válido a los efectos de promover efectivamente la TPC que será el correspondiente al del primer recurso o reclamación contra la liquidación que toma como base el valor comprobado] se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o reclamación interpuesta», siendo así que el supuesto de hecho aquí contemplado tendría en síntesis los siguientes hitos procedimentales:

- Notificación conjunta del acto de comprobación de valores y de la liquidación que se gira en función del valor comprobado.
- Impugnación (en reposición y/o reclamación económico-administrativa en única o doble instancia) del acto de comprobación de valores alegando su carencia o ausencia de motivación, reservándose el derecho al futuro ejercicio de la TPC lo que por sí solo conlleva la suspensión *ex lege* de la ejecución (ingreso u otros efectos adicionales) de la liquidación y de los plazos para su recurso.
- Resolución del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa que, en su caso, extinga la vía administrativa (bien porque no quepan ulteriores instancias administrativas o porque, cupiendo éstas, se decida no agotarlas).
- Reapertura *ex novo* del plazo para promover efectivamente la TPC.

Siendo así las cosas, el debate se centra en dos aspectos de ese renovado plazo para instar la TPC: a) Cuál es el *dies a quo* para el cómputo de ese nuevo plazo; y b) Cuánto dura ese plazo o, lo que es lo mismo, cuál es su *dies ad quem*. Seguidamente analizaremos estos dos aspectos por separado.

a) El *dies a quo*.

Debo partir de la convicción –subjetiva pero no por ello menos profunda– de que la idea de la «firmeza en vía administrativa» (a estos efectos, un concepto desafortunadamente importado de la normativa administrativa general, y más en concreto de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; LRJPAC, Ley 30/1992, de 26/11) introduce indezadas y perversas distorsiones en el procedimiento aquí objeto de análisis. Y, lo grave, es que esas disfunciones eran previsibles pues esa «firmeza en vía administrativa» es en sí misma una entelequia en la medida en que la LRJPAC permite su uso –y sus perniciosos efectos– aun en el supuesto de que ese acto administrativo que ponga fin («agote», en nuestra terminología administrativa clásica y clara, o alternatively «causar estado en vía administrativa»²) a esa vía sea impugnado en sede ya jurisdiccional. En tal supuesto no parece (para mí, al menos, no lo es) dable hablar en puridad de «firmeza», pues se entienda ésta o no circunscrita a la vía administrativa, lo cierto es que ese acto no habría devenido firme bajo ningún concepto, precisamente por haberse impugnado (o aun ser susceptible de hacerlo durante el plazo habilitado para ello) en la consiguiente instancia de la jurisdicción contencioso-administrativa. Afortunadamente esta interpretación no es original mía sino que ya el mismísimo Tribunal Supremo (TS) en varias ocasiones ha interpretado –en términos también sostenidos por doctrina más que autorizada³– que la firmeza sólo concurre cuando el acto es inatacable procesalmente, tanto por haberse consentido como por haber agotado las vías de recurso, sean éstas administrativas o judiciales (así, entre otras, en sus Sentencias de 12/6/2000⁴, 18/9/2001, 29/1/2003 y 5/2/2004⁵)

Dejando al margen la premisa de lo desacertado del concepto «firmeza en vía administrativa» que, al objeto de ser más purista, identificaré con el agotamiento de ésta, se debe profundizar en la búsqueda del *dies a quo* del plazo válido para instar la TPC, siendo así que las interpretaciones discrepantes atribuyen tal carácter bien a la fecha de notificación del acto administrativo con el que se extingue esa vía o a la fecha de vencimiento del plazo para impugnar aquél en la instancia superior (sea ésta aún administrativa -matiz de máxima relevancia al objeto de dirimir el debate aquí suscitado- o ya judicial).

² En tal sentido se ha pronunciado el TS en sus Sentencias de 5/10/04 (rec. 4793/1999, NFJ018637) y 7/3/2005 (rec. 715/1999, NFJ019083): «(...) sólo puede entenderse como "hasta que hayan causado estado en dicha vía" (y no quepa, ya, otro recurso administrativo o económico-administrativo)».

³ «Lo que ocurre con el concepto de firmeza es un ejemplo claro de la perversión del lenguaje jurídico cuyas consecuencias son, en no pocos casos, trascendentales. Se ha instalado en nuestro legislador la idea de que la firmeza es un concepto ambivalente, que tanto vale para denominar lo que simplemente ha causado estado en vía administrativa como para identificar lo que es irrecurrible. Y, obvio es señalar, no es lo mismo una cosa que la otra. Lo que ha causado estado en vía administrativa es susceptible de ser revisado en vía judicial. Lo que es firme no es susceptible de ser revisado en instancia alguna». J. MARÍN QUERALT: «Se confirma por los tribunales la innecesariedad de avalar la suspensión de las sanciones tributarias recurridas»; *Tribuna Fiscal* (CISS), n.º 181, 11/2005, pág. 5.

⁴ «(...) no sería necesario hablar de suspensión, porque hasta la resolución de este recurso de casación, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa, (...)».

⁵ «(...) no es necesario hablar de suspensión porque, *hasta la resolución del oportuno recurso jurisdiccional*, en el supuesto de que fuera desestimado, *no podrá decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa*».

Judicialmente se ha venido sosteniendo sin aparentes fisuras que el inicio de ese cómputo «(...) se produce en el momento en que *no cabe* recurso alguno, en sede administrativa, contra la resolución (...), *motivo* por el cual *la fecha de notificación de su resolución es el dies a quo* para el cómputo del plazo del mes en que la tasación pericial contradictoria debió solicitarse» [paradigmática, por su evidencia, la STSJ-Galicia de 18/11/2009 (rec. 15289/2008, NFJ036872)]. Sin embargo, obsérvese que el razonamiento (que no quepa recurso administrativo alguno) que sirve de base a esa conclusión (la fecha de notificación es el genuino *dies a quo*), no podría generar por sí solo una respuesta unívoca como la que jurisprudencialmente se aporta sino que, en puridad, entiendo que obligaría a diferenciar los siguientes supuestos:

1. Si interpuesto un potestativo recurso de reposición contra el acuerdo de comprobación de valores, se decide no impugnar la resolución expresa de éste, lo lógico sería que el *dies a quo* fuera el del vencimiento del mes para acudir al correspondiente TEA, pues hasta entonces no nos constará de modo efectivo que no quepa recurso alguno en sede administrativa. De otro modo, si se interpretara que el plazo se computa desde la fecha de notificación de la resolución, se daría la inconsistente paradoja de que el mismo día que venciera el plazo para decidir si continuamos o no impugnando –y, en su caso, impidiendo la firmeza (agotamiento, en la terminología por mí preferida) de la vía administrativa– también concluiría el habilitado para instar la TPC, lo cual no es razonable desde ninguna perspectiva lógico-jurídica.

«Además, la lógica de las cosas también abona esta conclusión. Obsérvese que lo que se pretende es que un acto unilateral de la parte (en nuestro caso, la decisión respecto a la impugnación o no de la resolución desestimatoria del recurso de reposición) modifique automáticamente el cómputo inicial del plazo para decidir de que la Administración dispone, dada la continuidad entre ambos plazos. Si este tipo de actuaciones no tienen cabida en el derecho privado por ser necesario el consentimiento de todos los intervinientes en el negocio jurídico, con mucha menos razón son viables en el derecho público, donde la indisponibilidad de los contenidos jurídicos es la regla» [STS de 3/6/2009 (rec. 5033/2003, NFJ035725)]⁶.

2. Si, interpuesto o no el potestativo recurso de reposición, la comprobación de valores (o la resolución del hipotético y potestativo recurso interpuesto contra aquélla) se recurre ante el TEAR en primera instancia, no será hasta el agotamiento del plazo para acudir al TEAC sin que se haya instado efectivamente la alzada, cuando tengamos la fehaciencia de la inexistencia de ulteriores trámites en la vía administrativa, con lo que en este supuesto el *dies a quo* también debería ser el del vencimiento del plazo para interponer el recurso de alzada (en otro caso concurriría asimismo la paradoja antes descrita sobre la coincidencia en un mismo día de la decisión de continuar la vía impugnatoria y de instar la TPC, lo cual por principio parece que pugna con toda lógica procedimental).
3. Sólo, por tanto, en el supuesto de que aquel acto de comprobación de valores se hubiera impugnado directamente ante el TEAR (en única instancia) o bien ante el TEAC (en alzada *per saltum*), cabría llegar a identificar la fecha de notificación de la resolución económico-

⁶ Esta sentencia, si bien se refiere a un caso distinto –cómputo del plazo de alegaciones al acta incoada por la Inspección de la AEAT–, no es menos cierto que su argumentación parece plenamente trasladable al supuesto que aquí nos ocupa.

administrativa con la de la indubitada constancia de la inexistencia de ulteriores instancias administrativas, razón por la que –siempre según el razonamiento esgrimido jurisprudencialmente y aquí no compartido– ése podría llegar a ser el *dies a quo* (y ello haciendo abstracción del supuesto que luego plantearemos respecto a la eventual incidencia de la interposición de un recurso de anulación).

No obstante lo anterior, ese razonamiento jurisprudencial que fija el *dies a quo* en la fecha de notificación no me parece de recibo pues no sólo no es homogéneo y unívoco (lo cual ya de por sí introduce un intolerable grado de inseguridad jurídica) sino que entiendo –insisto– que la «firmeza en vía administrativa» debe interpretarse como asimilada al agotamiento, en el sentido de que no será hasta la finalización efectiva del plazo para acudir a la siguiente instancia, sea ésta administrativa (decidiendo no agotarla) o ya judicial (que no habrá que identificar necesariamente con la fecha de interposición efectiva del correspondiente recurso contencioso, pues siempre cabría su desistimiento) cuando deba entenderse que es el *dies a quo* para instar la TPC pues lo contrario –además de la ya apuntada multiplicidad y disparidad de supuestos– obviaría la amplia casuística que podría concurrir aun sin haberse consumido el plazo para la vía contenciosa, tales como la interposición de un hipotético recurso de anulación (art. 239.6 LGT) o, incluso, de un extraordinario de revisión (art. 244 LGT).

No se debe perder de vista que la trascendencia del plazo para instar efectivamente la TPC no es a los únicos efectos de la pérdida o no de esa vía de defensa, sino también del mantenimiento de los efectos suspensivos derivados *ex lege* de su mera reserva, pues de entenderse que ha transcurrido el plazo para promover la TPC sin que se haya solicitado de modo efectivo, decaería la suspensión automática sobre la ejecución (*v.gr.*: obligación de ingreso e hipotéticos efectos extrarrecudatorios colaterales) pudiendo incurrirse en situaciones de procedimiento ejecutivo de recaudación, con sus relevantes y evidentes perjuicios económicos.

A este respecto cabe apuntar, además, que la interpretación de que el plazo para el ejercicio de la TPC transcurra desde la notificación del acto que pone fin a la vía administrativa podría generar efectos distorsionadores sobre la hipotética suspensión cautelar que el órgano jurisdiccional pueda conceder ya en el seno del recurso contencioso. En efecto, una vez vencido el plazo de un mes tras la notificación del acto que agota la vía administrativa, el contribuyente aún contaría con un mes adicional para acudir a la vía judicial impugnando ese acto y solicitando su suspensión cautelar que la Administración, probablemente, desatendería –aun habiéndosele comunicado en tiempo y forma la interposición del recurso con su consiguiente solicitud de suspensión (ex art. 233.8 LGT)⁷– precisamente por interpretar que ha decaído toda suspensión que pudiera operar sobre el acto impugnado⁸.

⁷ Sobre este particular se ha pronunciado muy certeramente, con un análisis detallado de los diversos supuestos de hecho que pueden darse, J.I. RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE: «Problemas prácticos derivados de la suspensión sin garantías de una liquidación tributaria por reserva de tasación pericial contradictoria»; *Revista Fiscal* (Francis Lefebvre) n.º 123 (2006).

⁸ Adicionalmente a lo anterior, la errónea identificación de la firmeza con el mero agotamiento de la vía administrativa (y no con su inimpugnabilidad ya sea en sede administrativa o jurisdiccional) podría provocar perversas distorsiones: piénsese así en que el pronunciamiento judicial que recaiga en el recurso contencioso planteado contra el acto de comprobación de valores estime las pretensiones del demandante y que esa sentencia se dicte cuando el procedimiento administrativo de la TPC (desarrollado paralela e independientemente del proceso judicial) ya hubiera concluido atribuyendo un valor que se ha trasladado a una liquidación ya firme y satisfecha por el contribuyente.

Adicionalmente a todo lo ya apuntado, cabe hacer algunas reflexiones acerca de una apreciación accesoria que aporta la ya mencionada Sentencia del TSJ-Galicia de 18/11/2009 (rec. 15289/2008, NFJ036872) al señalar expresamente que «(...) la firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelve la reclamación interpuesta, (...), se produce en el momento en que no cabe recurso alguno, en sede administrativa, contra la resolución del órgano económico-administrativo (*aunque se haya interpuesto uno improcedente*), (...)). Varias son las observaciones que merece este último inciso:

1. La improcedencia o no de ese eventual recurso interpuesto contra la resolución económico-administrativa será declarada, en su caso, por el órgano competente para ello y en el momento en que así proceda. Mientras tanto, lo cierto es que una interpretación básica del *fumus boni iuris* nos llevaría a sostener cautelarmente como conforme a derecho la interposición de ese recurso, lo que *prima facie* debería conllevar una automática dilación de la firmeza en vía administrativa y, en consecuencia, en el *dies a quo* para la solicitud efectiva de la TPC.
2. «El recurso de anulación (...), podrá interponerse contra los acuerdos y resoluciones que pongan término en cualquier instancia –eventual exceso reglamentario pues el art. 239.6 LGT parece restringir el recurso de anulación a las resoluciones dictadas en única o primera instancia por los TEAR, y no contra las del TEAC– a una reclamación económico-administrativa» (art. 60.1 Reglamento de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa; RR, RD 520/2005, de 13/5).

Esta taxativa afirmación parece que vendría a suponer que sea la resolución expresa que, en su caso, se dicte en el seno de ese recurso de anulación la que efectivamente «ponga fin a la vía administrativa» (art. 249 LGT), máxime porque así lo contempla expresamente el artículo 60.4 del RR al disponer que «(...) cuando se dicte resolución expresa una vez transcurrido el plazo de resolución del recurso de anulación, esta resolución podrá ser impugnada de forma independiente» (respecto a –se refiere– la que quepa contra la reclamación económico-administrativa originaria de la que trae causa) ⁹. Ergo es factible sostener que la interposición de ese recurso de anulación haría que, aun cuando la resolución de la reclamación inicial ya sea impugnada individualmente en sede contenciosa, el agotamiento de la vía administrativa no se consagraría hasta que, a su vez, venciera el plazo para impugnar la propia resolución del recurso de anulación (sea éste o no improcedente, pues lo contrario supondría prejuzgar lo ajustado a derecho de esta vía impugnatoria, tal y como antes ya se apuntó). Esta interpretación parece que sería la sostenida por la propia DGT ¹⁰ al entender que la interposición del recurso de anulación dilataría la vía administrativa, demorándose así el acceso a la contenciosa, si bien ello no obsta para que el centro directivo del Ministerio de Hacienda insista en que, en cualquier caso, esa firmeza se produciría a la notificación de su resolución y no al vencimiento del plazo para impugnarla ante el correspondiente órgano jurisdiccional.

⁹ Así lo entienden tanto José Ignacio RUIZ TOLEDANO, «Artículo 60. Recurso de anulación», *La Ley*, ref. 23040/2008, febrero 2006; como Marta MARCOS CARDONA, «El recurso de anulación en el ámbito de la reclamación económico-administrativa»; *Impuestos* n.º 2, segunda quincena enero 2007.

¹⁰ Contestación de 8/10/2008 (V1785-08, NFC031133): «Obviamente en la firmeza hay que tener en cuenta las vías de recurso que contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas caben. Fundamentalmente, para el caso que nos ocupa, el recurso de alzada ordinario del artículo 241 de la LGT y el *recurso de anulación* del artículo 239.6 del mismo cuerpo legal que suspenden la firmeza hasta la resolución de los *mismos*».

b) El *dies ad quem*.

Tanto el artículo 135.1 de la LGT como el 120.1 del RITPAJD señalan que el plazo para instar efectivamente la TPC es el habilitado para interponer el primer recurso o reclamación contra la liquidación que toma como base el valor cuestionado. Entendemos que esta previsión legal debe interpretarse en el sentido de que una vez vencido el plazo que supone el genuino agotamiento de la vía administrativa (conforme a lo antes apuntado), se iniciará un periodo de un mes (pues ése es el plazo de interposición del potestativo recurso de reposición o, en su caso, de la oportuna reclamación económico-administrativa contra el acto liquidatorio) durante el que cabe la solicitud formal de la TPC.

Entiendo, por tanto, que deben descartarse interpretaciones como aquellas que puedan sostener que abierto el plazo de TPC éste dura dos meses pues ése es el tiempo disponible para acceder a la vía jurisdiccional desde la administrativa (el error de esta interpretación radica en que ése es el *iter* de la impugnación contra la comprobación de valores, pero no así el de la liquidación que toma aquella como base) pero no el hábil para recurrir la liquidación que será de un mes, periodo durante el que se podrá instar efectivamente la TPC ¹¹.

III. CONCLUSIÓN

En la medida en que tanto la reserva de la TPC como la instancia efectiva de ésta surten efectos suspensivos (no sólo de la ejecución de la liquidación que toma como base el acuerdo de valoración cuestionado, sino también de las vías impugnatorias contra ésta) cobra una importancia básica consensuar doctrinal y jurisprudencialmente el plazo hábil para instar oportunamente la TPC habiendo mediado una previa reserva de ésta. Desde esta perspectiva no parece que el concepto de «firmeza en vía administrativa» esté siendo interpretado de un modo unívoco sino que al identificarse judicialmente con la fecha de notificación de la resolución que (en apariencia, debemos añadir) ponga fin a la vía administrativa, genera una grave inseguridad jurídica pues, en tal caso, dependerá de qué recurso administrativo se haya interpuesto para localizar el *dies a quo* en una fecha (notificación de ese acto) u otra (vencimiento del plazo para acudir a la siguiente instancia), situación que no parece acorde con la necesaria y deseable claridad (y consiguiente seguridad jurídica) en la fijación y cómputo de los plazos procesales.

Por ello, de acuerdo con la doctrina y alguna corriente jurisprudencial, debería identificarse unívocamente la firmeza en vía administrativa con la consagración del carácter irrecurrible del acto administrativo, siendo así que no sería la fecha de su notificación sino la del efectivo e indudable agotamiento del plazo para impugnarlo (bien en la propia vía administrativa, bien ya en la jurisdiccional) la única que debiera de marcar el inicio del plazo para instar la TPC. En cualquier otro caso pueden generarse distorsiones procedimentales que perjudiquen gravemente los legítimos intereses de los contribuyentes.

¹¹ No así si la TPC la instaran los transmitentes pues en virtud del artículo 47.2 del TRITPAJD (RDLeg. 1/1993, de 24/9) en tal caso su plazo será de apenas 15 días hábiles.