

 ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

(Comentario a la STSJ de Castilla y León de 27 de enero de 2006, rec. núm. 568/2004) *

1. LA EFICACIA MULTIIMPOSITIVA DEL VALOR COMPROBADO POR LA ADMINISTRACIÓN

En el sistema tributario es fácilmente identificable todo un conjunto de conexiones entre las distintas figuras tributarias que lo integran. Estas conexiones se articulan, por ejemplo, a través de una norma contenida en la ley reguladora de un concreto impuesto por la que se efectúa una remisión a una norma contenida en la ley reguladora de otro impuesto ¹.

Especialmente destacables son estas conexiones interimpositivas respecto a la valoración de los distintos elementos patrimoniales que integran el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible en unos y otros impuestos ². La razón de ello estriba en que distintos impuestos del sistema adoptan un mismo concepto de valor a efectos de someter a gravamen los bienes y derechos de contenido económico sobre los que inciden ³. Lo esencial, en este sentido, es que el

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 280 (julio 2006) o en *Normacef Fiscal* (NFJ022140).

¹ Como destaca ROMERO GARCÍA, Felipe, *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*, Universidad de Cádiz, Cádiz, 2005, pág. 43, «en el momento de la elaboración normativa no existe un pretendido principio de estanqueidad que vincule al legislador e impida las interconexiones entre las regulaciones de los distintos tributos, y prueba de ello son las frecuentes importaciones o remisiones efectuadas por las normas de un impuesto a las de otro, o las normas de un impuesto que atraen a su campo de acción o extienden su ámbito de aplicación a los sujetos sometidos a otro impuesto».

² Una síntesis de distintas conexiones interimpositivas en materia de valoración fiscal de bienes y derechos contempladas expresamente en la normativa de diversos impuestos del sistema efectuamos en GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, «Unicidad versus estanqueidad cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores», *Impuestos*, núm. 17/2000, págs. 22 y ss.

³ Sobre ello nos remitimos a lo que hemos expuesto en GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona, 2006, págs. 45 y ss.

concepto de valor adoptado en cada una de las figuras tributarias, así como los métodos, criterios y procedimientos de valoración establecidos para hacerlo efectivo, cumplan la función de posibilitar la incidencia del respectivo impuesto sobre la capacidad económica que pretende sujetarse a gravamen de acuerdo con los principios constitucionales de generalidad e igualdad en la imposición.

Ello ha conducido a la jurisprudencia, incluso a falta de una remisión expresa, a elaborar un principio de unicidad de valoraciones y a hacerlo primar sobre el tradicional principio de estanqueidad tributaria en aquellos casos en los que distintos impuestos del sistema adoptan el mismo concepto de valor a efectos tributarios⁴. Tal principio de unicidad se ha sustentado, fundamentalmente, en el principio de personalidad jurídica única de la Administración y en el correlativo principio que prohíbe ir contra los propios actos. Ello hizo que se cuestionase su validez en aquellos casos en los que los tributos eran gestionados por Administraciones distintas, cada vez más frecuentes conforme se consolidaba el Estado autonómico, por el fraccionamiento de la gestión tributaria entre distintas Administraciones con personalidad jurídica propia y diferenciada. Parte de la doctrina confirmó, también en estos casos, la vigencia de este principio de unicidad relativa de valoraciones con fundamento en otros principios constitucionales como el de coordinación interadministrativa, el de igualdad tributaria y el de seguridad jurídica⁵.

El propio Tribunal Supremo (TS) ha venido a afirmar también la vigencia de tal unicidad de valoraciones en estos casos cuando el fraccionamiento de la gestión se debía a la cesión del impuesto estatal a las Comunidades Autónomas, apelando a la existencia de una delegación legal de funciones⁶.

Las consecuencias de este principio de unicidad relativa de valoraciones se manifiestan fundamentalmente en aquellos casos en los que la Administración tributaria ejerza sus facultades para la comprobación del valor declarado por el contribuyente en relación con un determinado impuesto. El procedimiento de comprobación de valores conduce a la fijación del valor del concreto elemento patrimonial, a través de la aplicación al mismo del concepto de valor adoptado en la normativa del impuesto en cuestión⁷. Se produce, por tanto, un efecto de *fijación* del valor fiscal del concreto elemento patrimonial que se manifiesta en el valor comprobado por la Administración.

⁴ Una síntesis de la evolución jurisprudencial sobre la cuestión de la unicidad y la estanqueidad tributaria efectúa ROMERO GARCÍA, Felipe, *El valor sistema tributario...*, cit., págs. 50 y ss.

⁵ En este sentido, GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, «Unicidad *versus* estanqueidad...», cit., págs. 29 y ss., más recientemente, ROMERO GARCÍA, Felipe, *El valor sistema tributario...*, cit., págs. 60 y ss.

⁶ Como señala la STS de 25 de junio de 1998 (recogida en *Normacef Fiscal*), «*constituye un axioma que si el concepto técnico-fiscal del valor es igual o muy próximo, y el método de valoración admisible es el mismo, como por ejemplo, el dictamen pericial aplicado a efectos de un tributo, no tiene sentido el mantener un valor distinto en el otro tributo*». Sentado esto, considera el Tribunal respecto al caso de que los tributos sean gestionados por Administraciones distintas que «*no hay inconveniente serio para admitir que la valoración practicada por la Administración tributaria de una Comunidad Autónoma en un impuesto del Estado, cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender a efectos de un impuesto estatal, gestionado por éste, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias*».

⁷ Sobre ello, cfr., GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, *El valor tributario...*, cit., págs. 73 y ss.

En virtud del principio de unicidad relativa de valoraciones, ese valor comprobado deberá ser asumido por la misma u otras Administraciones tributarias en aquellos impuestos que adopten en su normativa el mismo concepto de valor que ha sido objeto de concreción en dicho valor comprobado para un determinado elemento patrimonial. Ello, lógicamente, siempre que se den similares circunstancias en cuanto al tiempo en que el valor comprobado ha de surtir efectos fiscales y en cuanto a las características del elemento patrimonial que fue objeto de valoración.

La consecuencia, en estos casos, es clara: comprobado el valor fiscal de un bien o derecho por la Administración a efectos de un impuesto no podrá la misma u otra Administración, ejercer su facultad de comprobación de valores respecto al mismo elemento patrimonial a efectos de otro impuesto que adopte el mismo concepto normativo de valor. La Administración que gestione este otro impuesto tiene que asumir como propio el resultado de la comprobación de valores desarrollada en el ámbito de otro impuesto.

Tratándose de Administraciones distintas, si la que ha de asumir como propio el acto de comprobación de valores dictado por otra Administración considera lesivo para sus intereses tal fijación de valor, podrá instar el correspondiente procedimiento de lesividad de los actos propios contra el acto de liquidación tributaria girado en base a tal valor comprobado, quedando salvaguardada con ello su propia autonomía.

No puede desconocerse, en este sentido, que el acto de comprobación de valores despliega los efectos más importantes en el procedimiento de gestión tributaria respecto al contenido del acto de liquidación, en el sentido de que está dotado de eficacia preclusiva, de tal forma que los elementos allí fijados deben ser asumidos por el posterior acto de liquidación con independencia de su adecuación a la realidad⁸. Ello no impide que el acto aprobatorio del expediente de comprobación de valores pueda desplegar esos efectos respecto al acto de liquidación en relación con más de un impuesto, pues, a tal efecto, el acto de comprobación de valores es distinto del acto de liquidación y está dotado de propia autonomía funcional⁹.

La aplicación de este principio de una relativa unicidad de valoraciones que tan trabajosamente se ha consolidado en la jurisprudencia frente al principio de estanqueidad tributaria, con la consecuencia del efecto multiimpositivo del valor comprobado por la Administración, puede verse seriamente entredicho debido a la virtualidad de un instituto de honda raigambre en el ordenamiento tributario cual es el de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Y ello aun en aquellos casos menos problemáticos a la hora de apreciar esa unicidad de valoraciones en los que el propio ordenamiento establece una conexión interimpositiva a través de una norma de remisión expresa.

La cuestión que nos planteamos en este trabajo es la de la virtualidad de la prescripción y, especialmente, de las causas interruptivas de la misma, en el impuesto en el que ha de desplegar

⁸ RUIZ GARCÍA, José Ramón, *La liquidación en el Ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, págs. 164 y 165, explica, en este sentido, que la doctrina alemana considera que «el acto de comprobación se subsume dentro de la más amplia categoría de los actos de determinación de fundamentos de la imposición o resoluciones-base (*Grundlagenbescheide*), en tanto que el acto de liquidación pertenece al género de los denominados actos-consecuencia (*Folgebescheide*)».

⁹ Cfr., RUIZ GARCÍA, José Ramón, *La liquidación...*, cit., págs. 158 y ss.

eficacia el valor comprobado por la Administración a raíz de la gestión de un impuesto distinto. Buena ocasión para este análisis lo ofrece la reciente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Castilla y León (Burgos), de 27 de enero de 2006 (rec. 568/2004). La misma no es sino una de las últimas dentro de una serie de resoluciones de este TSJ de Castilla y León en la que se plantea justamente la cuestión anunciada y en las que el Tribunal –lo adelantamos ya– termina por apreciar la prescripción de la obligación tributaria en la que el contribuyente pretende que se aplique el valor comprobado por la Administración a efectos de otro tributo pese a que Administración y contribuyente han discutido largos años sobre la correspondiente comprobación de valores y, por ende, sobre el valor controvertido, a través de los recursos y reclamaciones pertinentes ¹⁰.

El análisis del caso concreto planteado en esta sentencia y de los argumentos con que Administración y contribuyente han fundamentado sus respectivas posturas constituye un vehículo inmejorable para el estudio, con pretensiones de generalidad, de la cuestión sobre la virtualidad de la prescripción en los casos de eficacia multiimpositiva del valor comprobado.

2. EL CASO DE EFICACIA MULTIIMPOSITIVA DEL VALOR COMPROBADO OBJETO DE LA SENTENCIA COMENTADA: EFICACIA DEL VALOR COMPROBADO A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD) EN LA DETERMINACIÓN DE LAS GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

2.1. El establecimiento normativo de la conexión entre ambos impuestos.

El artículo 34 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprueba el TRLIRPF establece una de esas conexiones interimpositivas en materia de valoración fiscal a las que nos hemos referido anteriormente. Ordena el precepto que a efectos de determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial sujeta a gravamen en el ámbito del IRPF, cuando la adquisición o la transmisión del elemento patrimonial del que deriva lo haya sido a título lucrativo se tome por importe real del valor de adquisición o por importe real del valor de transmisión, respectivamente, «*aquel que resulte de la aplicación de las normas del ISD*».

El criterio de valor adoptado por la normativa del ISD, a efectos de integrar la base imponible del impuesto, es el *valor real* de los bienes y derechos, tanto para las transmisiones *mortis causa* como para las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos*, según se señala en el artículo 9.º de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD. Este criterio del valor real es perfectamente reconducible en el ámbito del ISD al concepto de *valor normal de mercado*, que no deja de ser un concepto jurídico indeterminado necesitado de una concreción respecto a cada elemento patrimonial en cuestión ¹¹.

¹⁰ Esta misma cuestión se ha planteado también, entre otras, en las SSTSJ de Castilla y León (Burgos), de 11 de noviembre (rec. 559/2004) y 5 de diciembre de 2005 (rec. 560/2004).

¹¹ Sobre ello nos remitimos a lo que, con mayor amplitud, explicamos en GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, *El valor tributario...*, cit., págs. 56 y ss.

De ahí que en el ámbito de este impuesto se otorgue a la Administración una amplia facultad para comprobar el valor declarado por el contribuyente, valiéndose de los medios de comprobación previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria (LGT) (art. 18 de la Ley del ISD), y que, asimismo, resulte aplicable en el ámbito del mismo el procedimiento de tasación pericial contradictoria en corrección de ese valor comprobado (art. 98 del Rgto. del ISD).

2.2. Las dificultades prácticas en la aplicación de esta conexión interimpositiva cuando la Administración comprueba el valor respecto al ISD: los hechos que dan lugar al conflicto.

Los hechos que dan lugar al conflicto planteado y resuelto en la STSJ de Castilla y León (Burgos), de 27 de enero de 2006, ponen de manifiesto, precisamente, el intento del contribuyente de hacer valer respecto a su IRPF del año 1995 esta conexión interimpositiva o, lo que es lo mismo, el valor de un bien comprobado por la Administración a efectos del ISD.

Todo el problema gira en torno a la valoración de unas acciones y de dos bienes inmuebles que son adquiridos por el contribuyente a través de una herencia y que éste, a su vez, transmite a terceros, obteniendo con ello en el IRPF correspondiente al período impositivo de 1995 un incremento patrimonial irregular de 5.052.858 de las antiguas pesetas que el contribuyente hace constar en la declaración del IRPF correspondiente a 1995, presentada dentro del plazo establecido en la normativa del Impuesto, que a la sazón concluía el 20 de junio de 1996.

Para la determinación de ese incremento patrimonial, como señala la sentencia que comentamos, el contribuyente «había establecido como precio de adquisición el precio declarado a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones del que derivó la adquisición de los bienes. Y como precio de venta el declarado en las escrituras de compraventa». Como puede apreciarse, el contribuyente ha actuado de acuerdo con lo que actualmente dispone el artículo 34 del TRLIRPF a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial puesta de manifiesto con la venta de los elementos patrimoniales adquiridos en virtud de una herencia o transmisión lucrativa *mortis causa*¹².

El problema se va a plantear porque la Administración tributaria competente para gestionar el ISD, en este caso la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, no conforme con el valor declarado en el ISD correspondiente a la transmisión lucrativa de esos bienes *mortis causa*, decide ejercer sus facultades de comprobación, iniciando un expediente de comprobación de valores cuyo resultado es notificado al contribuyente el día 6 de septiembre de 1996, estableciendo un valor de los bienes sensiblemente superior al valor declarado por el contribuyente.

Ha de hacerse notar que la notificación del resultado del expediente de comprobación de valores a efectos del ISD se produce una vez concluido el plazo para presentar la declaración del IRPF del período impositivo de 1995, por lo que el contribuyente no pudo tener en cuenta el valor comprobado por la Administración a efectos del ISD en la autoliquidación del IRPF a fin de determinar la ganancia patrimonial derivada de la posterior transmisión onerosa de tales bienes.

¹² Es de destacar que un precepto similar se contenía en el artículo 47 de la Ley 18/1991, del IRPF, aplicable al período impositivo de 1995.

Lo cual, claramente, le ocasiona un perjuicio económico pues, al ser el valor comprobado superior al declarado a efectos del ISD, y al integrar éste el valor de adquisición a tomar en consideración para la determinación de la ganancia patrimonial en el IRPF, resulta evidente que un mayor valor de adquisición (valor comprobado) daría como resultado un menor incremento patrimonial.

Tal vez debió el contribuyente en ese momento, cuando conoció el valor comprobado por la Administración, instar la rectificación de la autoliquidación del IRPF y solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos al amparo de lo entonces dispuesto en el artículo 8.º del Real Decreto 1163/1990 y actualmente establecido en el artículo 221.4 de la LGT. Pero el caso es que no lo hizo y tenía una razón válida para ello, cual era su disconformidad con el valor comprobado por la Administración a efectos del ISD y, en consecuencia, su voluntad de instar los mecanismos que el ordenamiento pone a su disposición para la revisión del actuar administrativo y del valor comprobado.

Esta decisión del contribuyente amparada en la coherencia de su propio actuar, pues instar la rectificación de la autoliquidación del IRPF no dejaba de suponer una especie de conformidad con el valor comprobado por la Administración, iba a tener a la postre, como veremos, consecuencias fatales para los intereses económicos del mismo al entrar en juego la prescripción del derecho para instar tal rectificación de la autoliquidación del IRPF.

Contra el valor comprobado el contribuyente interpone, primero, un recurso de reposición, que fue desestimado por resolución de 15 de octubre de 1999, después, reclamaciones económico-administrativas, que fueron resueltas en dos resoluciones de fecha 26 de noviembre de 2000 y, finalmente, sendos recursos contencioso-administrativos, que fueron estimados parcialmente, fijándose para algunos bienes unos nuevos valores y manteniéndose para otros bienes el valor asignado a los mismos por la Administración en el expediente de comprobación. En ejecución de estas Sentencias, de 30 de abril y de 3 de mayo de 2002, la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Castilla y León emitió nuevas liquidaciones por el ISD, con base en la valoración de los bienes resultante de las citadas sentencias.

El contribuyente, por lo tanto, ha combatido el valor comprobado por la Administración acudiendo a la vía ordinaria de impugnación del mismo constituida por el recurso de reposición potestativo y la reclamación económico-administrativa en la fase administrativa y por el recurso contencioso-administrativo en la fase jurisdiccional. A consecuencia de esta actividad revisora, efectivamente, se modifican en el orden contencioso-administrativo los valores asignados por la Administración a unos bienes y se mantienen los de otros. En ejecución de esas resoluciones judiciales la Administración tributaria dicta nuevas liquidaciones por el ISD. La controversia sobre el valor comprobado se ha mantenido activa desde el año 1996 en que se interpone el recurso de reposición hasta el año 2002 en que se obtiene con las resoluciones judiciales la firmeza sobre tal valor.

Pues bien, obtenida la firmeza en vía jurisdiccional sobre el valor controvertido y resultando éste definitivamente superior al valor inicialmente declarado por el contribuyente en el ISD, que fue el que también adoptó para integrar el valor de adquisición a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial en el IRPF, el contribuyente cree llegado, ahora sí, el momento de instar de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) la rectificación de la autoliquidación del IRPF correspondiente al período impositivo de 1995, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos, lo que solicita, efectivamente, el 15 de mayo de 2003.

2.3. El conflicto: entra en juego la prescripción para determinar la deuda tributaria en el ámbito del IRPF.

La contestación de la AEAT a tal solicitud, tras examinar los documentos relativos a la comprobación de valores y a los recursos y reclamaciones interpuestos contra el valor comprobado a efectos del ISD que fueron aportados por el propio contribuyente, es que ya había prescrito el derecho del contribuyente a instar la rectificación de la autoliquidación del IRPF correspondiente al período impositivo de 1995 y, por ende, el derecho a la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

La tesis de la AEAT es que los actos relativos a la comprobación del valor declarado por el contribuyente a efectos del ISD y la posterior interposición de recursos y reclamaciones contra el mismo no son válidos para interrumpir la prescripción de la obligación tributaria correspondiente a otro impuesto cual es, en este caso, el IRPF.

El conflicto está servido. Si se nos permite la *elucubración*, cabe imaginar la perplejidad de este contribuyente ante la respuesta de la AEAT cuando, cargado de coherencia, tras ver aumentada la deuda tributaria a pagar a la Administración autonómica por el ISD a resultas del aumento del valor de los bienes tras la comprobación administrativa, pretende de la Administración estatal la devolución del ingreso indevido en el IRPF derivado de la diferencia entre el valor comprobado a efectos del ISD y el valor declarado que constituye el importe real de los bienes adquiridos a título lucrativo a efectos de integrar el valor de adquisición para la determinación de la ganancia patrimonial obtenida con la posterior transmisión de los mismos.

Ante la apelación de la AEAT a la prescripción del derecho del contribuyente para denegar la rectificación de la autoliquidación, y la correspondiente devolución solicitada, ¿acaso no habrá pasado por la mente del contribuyente la idea de que la Administración se ampara en un *tecnicismo legal* para negarle su derecho a la devolución, introduciendo con ello una incoherencia en el ordenamiento cuyo resultado redundaría en perjuicio de los contribuyentes?

Con carácter general, este caso ilustra cómo la coherencia del sistema tributario, que el propio ordenamiento hace entrar por la puerta en esta materia de las valoraciones fiscales a través del establecimiento expreso de una norma de remisión, se escapa por la ventana a través de la virtualidad de la prescripción tributaria. En el caso que estamos contemplando, desde un punto de vista material o sustantivo, la prescripción perjudica al contribuyente, en otros muchos casos la prescripción puede perjudicar a la Administración.

Volviendo al caso que comentamos, ante la respuesta denegatoria, por prescripción del derecho, de la AEAT al contribuyente, la reacción de éste no se hace esperar y en vía administrativa interpone el pertinente recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa y contra la resolución desestimatoria de ésta el recurso contencioso-administrativo que da lugar a la sentencia que comentamos. A continuación nos centraremos ya en el análisis de los argumentos esgrimidos en esta sentencia, que se pronuncia también en un sentido desestimatorio de la pretensión del contribuyente.

3. LA COMPROBACIÓN DE VALORES Y LOS RECURSOS Y RECLAMACIONES INTERPUESTOS CONTRA EL VALOR COMPROBADO EN EL ÁMBITO DE UN IMPUESTO, ¿SON SUSCEPTIBLES DE PRODUCIR EFECTOS INTERRUPTIVOS DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL ÁMBITO DE OTRO IMPUESTO EN EL QUE TENGA EFICACIA TAL VALOR COMPROBADO?

3.1. La cuestión jurídica controvertida.

La cuestión jurídica controvertida que se plantea en la sentencia que comentamos es si la actuación administrativa de comprobación de valores y los posteriores recursos tanto en vía administrativa como judicial que contra el valor comprobado interpone el contribuyente, todo ello en el ámbito del ISD, son actuaciones eficaces para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en el ámbito de otro impuesto en el que ese valor comprobado también está llamado a surtir efectos en base a una norma de remisión, cual es, en este caso, el IRPF.

3.2. La tesis de la Administración tributaria.

Para la Administración tales actuaciones relativas a la comprobación del valor declarado en el ISD y a la controversia sobre el valor comprobado no son en absoluto eficaces para interrumpir la prescripción en el ámbito del IRPF. Lo serán o lo habrán sido en el ámbito del ISD, pero no en el ámbito de aquél¹³. Por lo tanto, constatado que el último día del plazo para presentar la declaración-liquidación del IRPF correspondiente al período impositivo de 1995 concluyó el día 20 de junio de 1996, no habiéndose desarrollado actuación alguna en el ámbito de este impuesto hasta el día 15 de mayo de 2003 en que se solicita la rectificación de la autoliquidación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos, resulta claro que ha transcurrido con creces el plazo de prescripción previsto en el entonces artículo 64 de la LGT de 1963 y ahora en el artículo 66 de la nueva LGT y que, por tanto, ha prescrito el derecho que el contribuyente pretende ejercer respecto al IRPF¹⁴.

3.3. La tesis del contribuyente.

Para el contribuyente, por el contrario, la actuación de la Administración consistente en la comprobación del valor declarado de los bienes adquiridos en herencia y la posterior controversia

¹³ Como destaca FALCÓN Y TELLA, Ramón, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 164, la autonomía de cada obligación tributaria impide que los efectos de la interrupción de la prescripción puedan extenderse más allá del concepto tributario y del ejercicio a que afecte la actuación de la Administración o del particular dotada de virtualidad interruptiva. La AEAT parece haber aplicado en este caso este principio sin mayor consideración a la circunstancia del efecto del valor comprobado a efectos del ISD en el ámbito del IRPF, que es, justamente, lo que obliga a una adecuada consideración y aplicación de tal principio.

¹⁴ Es de hacer notar que a lo largo de la sentencia se produce un cierto baile de fechas entre el período impositivo al que se refiere la declaración del IRPF, que es el de 1995, y el año o período impositivo en que se presenta efectivamente la declaración, que es 1996, tomando, incomprensiblemente, en ocasiones éste por aquél.

tanto en vía administrativa como judicial sobre el valor comprobado son actos susceptibles de interrumpir la prescripción en el IRPF ¹⁵.

3.4. Los argumentos del Tribunal.

El Tribunal va a dar la razón a la Administración esgrimiendo una serie de argumentos para negar la virtualidad interruptiva de la prescripción en el ámbito del IRPF, que analizaremos a continuación.

3.4.1. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria o prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos.

La primera cuestión estriba en determinar correctamente ante la prescripción de qué derecho de los contemplados en el artículo 66 de la LGT nos encontramos en este caso. Existe, al respecto, un cierto desenfoque o confusión en la sentencia respecto a este extremo. Como se señala en el Fundamento de Derecho Cuarto de la misma, *«no se puede aceptar que hayan existido actos del sujeto pasivo tendentes a obtener la devolución del ingreso indebido antes de que venciera el plazo de prescripción de cuatro años, al contrario los actos del recurrente eran tendentes a acreditar que el valor declarado a efectos del impuesto de sucesiones era correcto, con lo cual no puede decirse que se pretendían justificar datos que demostrasen el ingreso indebido, y por ello las reclamaciones del recurrente no pueden considerarse como actos interruptivos de la prescripción»*. Para el Tribunal, por lo tanto, el derecho sobre cuya prescripción se discute es *el derecho a la devolución de ingresos indebidos*, entonces contemplado en el artículo 64 d) de la LGT de 1963 y hoy recogido en el artículo 66 c) y d) de la nueva LGT, escindido en sus dos vertientes, como el derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos y como el derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos.

Pues bien, si efectivamente éste fuera el único derecho en entredicho en el caso comentado, quizá tendría razón el Tribunal al señalar que el contribuyente no ha hecho nada tendente a solicitar ni a obtener la devolución de un ingreso indebido, pues las actuaciones y controversias relativas al valor de los bienes parece que nada tienen que ver con las facultades que se desarrollan en el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución ni en aquel establecido para la ejecución de tal devolución.

Sin embargo, lo que el contribuyente ejerce es su derecho a la rectificación de la autoliquidación del IRPF y, en caso de prosperar tal rectificación, la devolución del correspondiente ingreso indebido.

La rectificación de la autoliquidación entra dentro del derecho contemplado entonces en el artículo 64 a) de la LGT de 1963 y ahora, con idéntica redacción, en el artículo 66 a) de la nueva

¹⁵ Como expresamente sintetiza la sentencia que comentamos, *«sostiene el recurrente que, siendo un plazo de prescripción, es susceptible de interrupción y que como tal se han acreditado diversas actuaciones como consecuencia de la comprobación de valores declarados de la herencia en virtud de la que adquirió el inmueble»*.

LGT, el *derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación*. Dicho en otros términos, nos encontramos ante el procedimiento de liquidación del tributo y no ante un procedimiento de devolución de un ingreso indebido ¹⁶. El procedimiento de rectificación de la autoliquidación concluirá, en caso de prosperar, con un *acto de liquidación tributaria* que tendrá el carácter de provisional ¹⁷. A resultas de esta nueva determinación de la prestación tributaria se desencadena, en su caso, el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.

Enfocada así la cuestión resulta ya evidente, de acuerdo con todo lo que llevamos dicho, que los actos de comprobación de valores y de revisión del valor comprobado en el ámbito del ISD sí son susceptibles de desplegar efectos en relación con la determinación de la deuda tributaria del IRPF y, por ende, en relación con la correspondiente devolución de ingresos indebidos. Por lo tanto, no cabe descartar tan pronto que entre esos efectos no se pueda encontrar también el efecto interruptivo de la prescripción.

En casos como éste, en que la rectificación de la autoliquidación va a dar lugar a un ingreso indebido, el artículo 8.º del Real Decreto 1163/1990 permite su incoación en tanto en cuanto no haya prescrito tanto el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria como el derecho a la devolución del ingreso indebido. El *dies a quo* en ambos casos del cómputo del plazo de prescripción es el día siguiente al de finalización del plazo para presentar la declaración o autoliquidación, según lo dispuesto en el artículo 67 de la LGT. Lo cual plantea también un problema desde el punto de vista de la apreciación o no de la prescripción debido a la tesis, aplicada en algunos casos por la jurisprudencia y sostenida por un sector doctrinal, que postula un principio de independencia de los supuestos de prescripción basado en la separación de procedimientos ¹⁸. Resulta evidente la íntima conexión entre la rectificación de la autoliquidación con la consiguiente emanación de un acto de liquidación provisional y la devolución del correspondiente ingreso indebido. Si el acto de liquidación tuviese un carácter constitutivo de la obligación tributaria, no habría problema en mantener ese principio de dualidad de la prescripción porque el nacimiento del derecho a la devolución nacería con tal acto de liquidación provisional. Como resulta que el acto de

¹⁶ Por ello la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, de Devolución de Ingresos Indebidos de Naturaleza Tributaria, declarada expresamente vigente por la letra b) del número 1 de la disposición derogatoria única del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, establece un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones cuando las mismas no den lugar a un ingreso indebido que podrá instarse, por lo que a la prescripción respecta, en tanto en cuanto no haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Junto a éste, el artículo 8.º del mencionado Real Decreto 1163/1990, igualmente declarado vigente por la norma antedicha, establece un procedimiento para la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el contribuyente cuando las mismas den lugar a un ingreso indebido que, por lo que a la prescripción respecta, podrá instarse en tanto en cuanto no haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni el derecho a la devolución del ingreso indebido.

¹⁷ Así se establece tanto en el artículo 8.º, para el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones que den lugar a un ingreso indebido, como en la disposición adicional tercera, para el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones que no den lugar a un ingreso indebido, ambos del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, de Devolución de Ingresos Indebidos de Naturaleza Tributaria, declarados expresamente vigentes por la letra b) del número 1 de la disposición derogatoria única del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa.

¹⁸ Sobre ello nos remitimos al excelente trabajo del profesor PALAO TABOADA, Carlos, «La dualidad de la prescripción del crédito tributario y la interrupción de la prescripción», *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*, CEF, núm. 199, 1999, págs. 165 y ss.

liquidación tiene carácter declarativo de tal obligación tributaria, el ingreso devino indebido desde que se efectuó con la presentación de la autoliquidación. Lo cual puede conducir al callejón sin salida de que aun habiendo existido actos con eficacia interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria tal interrupción no pueda ser igualmente comunicada al procedimiento de devolución de ingresos. Por ello, como muy bien explica el profesor PALAO, no se justifica el mantenimiento de la dualidad de prescripciones en función del procedimiento en el que se ejerzan determinadas facultades relativas a la aplicación del tributo ¹⁹.

Si bien es cierto, como advierte el propio PALAO ²⁰, que en estos casos los procedimientos que entran en consideración son de signo distinto e incluso opuesto, ya que uno, el de liquidación, tiende a la efectividad del crédito tributario mientras que el otro, el de devolución de ingresos indebidos, está dirigido a la realización de un derecho del contribuyente, por lo que la independencia de ambos es más natural y fácil de admitir que cuando se trata de dos procedimientos que tienden a la misma finalidad, como sucede entre los de liquidación y recaudación, en el caso concreto del procedimiento de rectificación de autoliquidación y consiguiente devolución de ingresos indebidos existe tal interrelación entre ambos en el sentido de que el segundo es consecuencia necesaria del primero, que puede identificarse, desde mi punto de vista, la misma conexión existente entre la liquidación y la recaudación del crédito tributario, si bien en este caso al haberse producido ya mediante la presentación por parte del contribuyente de la declaración-liquidación el ingreso correspondiente, el sentido o la dirección del tradicional binomio liquidación-recaudación es justo el contrario del habitual, esto es, se convierte en liquidación-devolución del ingreso indebido. Pero con ello, ¿acaso no se está igualmente determinando mediante la oportuna liquidación el importe de la prestación tributaria y ajustando la recaudación ya obtenida al correspondiente acto de liquidación mediante el ajuste que supone, en este caso, la devolución de lo ya ingresado en demasía sobre tal importe? ²¹

Coincidimos, por ello, con PALAO, en que al menos en algunos casos –como puede ser éste que estamos contemplando– la aplicación del principio de separación de procedimientos es artificiosa y lleva a resultados contrarios a la función de la institución de la prescripción y poco equitativos, por lo que la cuestión de qué actos son adecuados para interrumpir la prescripción se ha de resolver en estos casos en función de un criterio sustantivo que atienda a la propia naturaleza y función de la prescripción ²².

Resulta revelador, en este sentido, que el propio artículo 68.3 a) de la nueva LGT contemple, expresamente, como causa de interrupción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos cualquier actuación fehaciente del obligado tributario tendente a la rectificación de su autoliquidación.

¹⁹ Cfr., PALAO TABOADA, Carlos, «La dualidad...», cit., págs. 165 y ss.

²⁰ Cfr., PALAO TABOADA, Carlos, «La dualidad...», cit., págs. 169 y 170.

²¹ Como ya advirtiera PÉREZ ROYO, Fernando, «Sobre la prescripción en Derecho tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma», *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976, pág. 207, la reclamación del ingreso indebido «es un acto que, con independencia de la intención del sujeto que lo realiza, tiene una concreta virtualidad: demandar o provocar una actuación de la Administración encaminada a la práctica de la liquidación definitiva».

²² Cfr., PALAO TABOADA, Carlos, «La dualidad...», cit., pág. 172.

3.4.2. *El contribuyente no ha discutido el valor declarado.*

Otro de los argumentos esgrimidos por el Tribunal en la sentencia que comentamos consiste en señalar que el contribuyente no ha discutido el valor declarado a efectos del IRPF, pues las reclamaciones y recursos que ha interpuesto en el seno del ISD lo han sido para defender la validez de tal valor declarado. De lo que extrae el Tribunal la consecuencia de que ninguna actuación ha realizado el contribuyente dirigida a una hipotética devolución de un ingreso indebido, pues ello supone la aceptación de que la autoliquidación e ingreso efectuados por el IRPF eran correctos.

Este argumento entraña una falacia cual es considerar que del hecho de que el contribuyente haya mantenido la corrección del valor declarado tanto a efectos del ISD como del IRPF se deriva un silencio de la relación jurídico-tributaria determinante de la prescripción. Muy al contrario, la Administración reacciona en primer lugar contra el valor declarado, desarrollando la comprobación de valores y llegando a fijar un valor comprobado superior al declarado por el contribuyente. Frente a este valor comprobado reacciona el contribuyente a través de toda una serie de recursos y reclamaciones tanto en vía administrativa como judicial. Finalmente, a resultas del valor fijado en las correspondientes sentencias que ponían fin a la controversia sobre la valoración, la propia Administración dicta nuevos actos de liquidación por el ISD. ¿Dónde está, por tanto, el silencio de la relación jurídico-tributaria que convierte la pretensión del contribuyente en una pretensión tardía y, por ello, objetivamente desleal? ²³

3.4.3. *La ineficacia interruptiva de actuaciones desarrolladas por una Administración respecto a la prescripción de una obligación tributaria gestionada por otra Administración.*

La segunda línea de argumentos a favor de la prescripción que desarrolla la sentencia que comentamos trata de poner de manifiesto que la Administración tampoco ha efectuado acto alguno en que se reconozca la existencia del derecho del contribuyente a la devolución de ingresos indebidos y, por tanto, que concurre la prescripción.

A tal efecto, considera el Tribunal que nos encontramos ante dos Administraciones distintas y ante actuaciones que dimanan de distintos impuestos. Como señala la sentencia, «*estamos ante dos Administraciones distintas, pero lo que es más importante realizando actuaciones sólo una de ellas respecto de un impuesto de su competencia, sin que esa actuación tenga trascendencia directa e inmediata en el otro impuesto, dado que estamos hablando de incrementos de patrimonio lo que supone que ha de jugarse con dos conceptos: el precio de adquisición y el precio de transmisión.*»

Ya hemos argumentado en el inicio de este trabajo cómo es posible la aplicación del principio de unicidad de valoraciones incluso cuando la gestión de los impuestos implicados es desarrolla-

²³ Como señala DIEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, Luis, *La prescripción en el Código Civil*, Bosch, Barcelona, 1964, pág. 41 (citado por PALAO TABOADA, Carlos, «La dualidad...», cit., pág. 172), el presupuesto de la prescripción consiste «en la formulación tardía de una pretensión, entendiéndose como tal aquella que, atendido el previo silencio y el tiempo transcurrido, la ley considera como objetivamente desleal».

da por Administraciones distintas, máxime cuando estamos hablando, como en este caso, de dos impuestos de titularidad estatal y cuando respecto al impuesto en el que se han desarrollado las actuaciones de comprobación las funciones de gestión se desarrollan por delegación del Estado, habida cuenta del carácter de impuesto cedido del mismo. Pero, sobre todo, lo importante a estos efectos es que la propia normativa del IRPF establece una remisión expresa a la normativa del ISD para la determinación del valor del elemento patrimonial que ha sido objeto de una adquisición o transmisión lucrativa.

Por lo tanto, en virtud de ese efecto multiimpositivo que cabe otorgar en estos casos al valor comprobado por la Administración a efectos de un determinado impuesto, no compartimos la afirmación de la sentencia de que las actuaciones, tanto de la Administración como del contribuyente, tendentes a la fijación definitiva de tal valor no puedan tener una trascendencia directa en el IRPF. La van a tener, como ha sucedido en este caso, cuando lo solicite el contribuyente a través de la oportuna rectificación de la autoliquidación presentada y las tendrán igualmente cuando, a la vista de tal valor comprobado, sea la propia Administración la que de oficio proceda a dictar la liquidación correspondiente teniendo en cuenta tal valor o, en su caso, a llevar a cabo también la comprobación del valor de transmisión, dado que estamos hablando de la determinación del incremento patrimonial.

Si cabe esa trascendencia directa o, lo que es lo mismo, si se reconoce en este caso la eficacia en el IRPF del valor comprobado a efectos del ISD, entonces las propias actuaciones de comprobación de valores y de revisión del valor comprobado trascienden del ámbito procedimental propio del impuesto en el que están siendo desarrolladas y cobran importancia también en aquel otro impuesto en el que asimismo son susceptibles de surtir un efecto directo. De ahí que tales actuaciones sean adecuadas también para interrumpir la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria respecto a ese otro impuesto, en este caso, respecto al IRPF.

La cuestión que se plantea, entonces, es si para que esa posibilidad de que opere respecto al IRPF la interrupción de la prescripción se concrete es necesario algún requisito adicional. La sentencia que comentamos apunta a dos requisitos para que tal cosa pudiese ser admisible, de los cuales entendemos que sólo el primero tiene realmente relevancia. Este primer requisito es que las actuaciones que pudieran tener efectos interruptivos se realicen con el conocimiento formal de la otra Administración, en este caso, de la Administración tributaria del Estado que es la encargada de la gestión del IRPF²⁴. La razón de este requisito del conocimiento formal de la Administración es poner en conocimiento de la misma la existencia de una controversia sobre la valoración de los concretos bienes y derechos cuya resolución definitiva es susceptible de desplegar efectos también en el impuesto gestionado por esta otra Administración y, en consecuencia, extender expresamente al ámbito de este otro impuesto los efectos interruptivos del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. En otras palabras, el efecto de esta comunicación a esta Administración es el de señalarle la pendencia existente sobre un elemento tomado en cuenta en la fijación de la

²⁴ Como señala la STSJ de Castilla y León de 27 de enero de 2006, que comentamos, «en supuestos como el presente se hace necesario que las actuaciones que pudieran tener efectos interruptivos se realicen con conocimiento de la Administración que ha de reconocer el ingreso indebido, si es que las actuaciones no se realizan por la misma Administración».

deuda tributaria del impuesto por ella gestionado y, por tanto, romper el silencio de la relación jurídico-tributaria respecto a este impuesto en que se fundamenta la prescripción a efectos, precisamente, de interrumpir la misma y de hacer valer en su momento el resultado definitivo en cuanto a la valoración de los bienes.

En este sentido, resulta significativo lo señalado por la STSJ de Castilla y León de 5 de diciembre de 2005 (rec. 560/2004), en un caso similar al planteado en la sentencia que comentamos, cuando considera que *«conveniente, mejor dicho, imprescindible hubiera sido que el recurrente hubiese puesto de manifiesto, en plazo, ante la AEAT la pendencia y, por tanto, no firmeza de la valoración dada por la Junta de Castilla y León al caudal sucesorio o a parte de los bienes que integraban aquél, a los efectos de que se tuviese por instada en plazo la rectificación, sin perjuicio de una posible suspensión de su tramitación hasta tanto en cuanto la liquidación por el impuesto sobre sucesiones fuese firme»*.

Consideramos que éste es un elemento clave para que los efectos interruptivos de la prescripción puedan tener virtualidad en el ámbito del IRPF y que la pendencia sobre el valor comprobado sea puesta formalmente en conocimiento de la Administración gestora del mismo a los efectos de interrumpir la prescripción en tanto en cuanto el valor controvertido sea firme. Una forma de hacer efectiva esta comunicación con el correspondiente efecto es, como señala la sentencia anteriormente mencionada, la presentación de la rectificación de la autoliquidación con el artificio de solicitar la suspensión de tal rectificación en tanto en cuanto adquiera firmeza la valoración de los bienes de la cual dependen, justamente, la rectificación solicitada y el correspondiente ingreso indebido derivado de la misma.

Cabe añadir que el hecho de que actuaciones, sean éstas activas u omisivas, realizadas por una Administración tengan efectos sobre la prescripción de un tributo gestionado y que incluso pertenece a otra Administración se producen con relativa frecuencia en la aplicación de nuestro sistema tributario, destacadamente en la aplicación de los impuestos locales con respecto a los cuales existe una gestión compartida entre el Estado y el Ente local que determina, asimismo, un distinto régimen impugnatorio de las actuaciones dictadas por una y otra Administración²⁵.

Especialmente significativa ha sido, en este sentido, la jurisprudencia del TS al declarar que la inactividad de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado respecto a la reclamación económico-administrativa interpuesta por el contribuyente contra una liquidación de un tributo local podía determinar la prescripción de la obligación tributaria sin que, a tal efecto, sea oponible que la inactividad ha sido provocada por una Administración distinta –la estatal– de la competente para la liquidación y exacción del crédito tributario –la local–. Como ha destacado la STS de 20 de diciembre de 2001 (rec. 6495/1996), *«ha de tenerse en cuenta también que la existencia de diferentes planos administrativos, estatal, autonómico y local (que tradicionalmente comprende Provincias y Municipios) es fruto de la decisión política que establece un reparto de competencias, que aunque se llegue a calificar en la más reciente legislación con el plural (Administraciones Públicas), no puede alterar la relación esencialmente unívoca entre el ciudadano y el poder y*

²⁵ Sobre ello, cfr., MARTÍN QUERALT, Juan, «Gestión compartida, inactividad de la Administración y prescripción en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Tribuna Fiscal*, núm. 187, 2006, págs. 4 y ss.

menos justificar la pérdida de derecho alguno por el administrado, que no puede terminar sufriendo el perjuicio de inactividades de otros y de retrasos que le sean ajenos»²⁶.

El segundo requisito mencionado por la sentencia que comentamos, para que tal efecto interruptivo de la prescripción tuviese virtualidad en el ámbito del IRPF, es que no estuviese prescrito el derecho de la Administración gestora del mismo para efectuar la oportuna comprobación. Se basa el Tribunal en que el valor comprobado a efectos del ISD respecto al cual se han producido las actuaciones y recursos susceptibles de interrumpir la prescripción es sólo uno de los términos de la ecuación para la determinación de la ganancia patrimonial en el IRPF, en este caso, el valor de adquisición, pero aún debería tener la Administración gestora de este impuesto posibilidad de comprobar el otro término de esa ecuación, el valor de transmisión, pues ambos conducen a la determinación de la ganancia patrimonial sujeta a gravamen²⁷.

Sin embargo, este segundo requisito, a parte de que si se cumpliera no se generaría el problema al no estar prescrito el derecho a liquidar en el ámbito del IRPF, carece de relevancia por cuanto que si se admite el efecto interruptivo de las actuaciones realizadas en torno al valor de adquisición se ha interrumpido la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y, en consecuencia, tampoco estaría prescrito el derecho de la Administración gestora de este impuesto a efectuar, en su caso, la oportuna comprobación respecto al valor de transmisión a efectos de la correcta determinación de la ganancia patrimonial sujeta a gravamen.

Con apoyo en todos estos argumentos, como hemos adelantado, considera que ha prescrito el derecho del contribuyente a solicitar la rectificación de la autoliquidación del IRPF y la consecuente devolución del ingreso indebido.

4. CONCLUSIÓN

A lo largo de este trabajo hemos ido aportando toda una serie de argumentos y rebatiendo otros a favor de las tesis que hemos sustentado a favor de la virtualidad en más de un impuesto de

²⁶ En esta STS de 20 de diciembre de 2001 el acto impugnado era una liquidación por el Arbitrio Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos y, ante la inactividad del Tribunal Económico-Administrativo del Estado en tramitar y resolver la correspondiente reclamación económico-administrativa el contribuyente entiende que se ha producido la prescripción de la obligación tributaria y que el Ayuntamiento titular del tributo no puede ya exigirle el pago de la correspondiente prestación. Frente a la alegación del Ayuntamiento de que la inactividad no le resulta imputable por haber sido ocasionada por una Administración distinta y que, por tanto, no se ha producido la prescripción del crédito tributario, el TS sienta la doctrina, como hemos visto, de que sí se ha producido la prescripción. El TS ha reforzado en otras resoluciones esta tesis, por ejemplo, en la STS de 20 de febrero de 2002 (rec. 8462/1996), cuando, en un supuesto similar, señala que *«declarar que no se produce la prescripción si el crédito tributario es local –y que sí tiene lugar si lo es estatal– carece actualmente (a pesar de la distorsionada opinión sentada en la Sentencia –única– de esta Sala de 29 de enero de 1994) de significación jurídica, pues sí, como hemos dicho, las causas de interrupción son tasadas y objetivas, la prescripción se produce, o no, atendiendo exclusivamente a las mismas, y no al titular del crédito (y es que no pueden existir privilegios ni para los entes activos de la imposición ni para los sujetos pasivos, sino un haz de respectivos derechos y obligaciones plasmados en una normativa objetiva reguladora de la relación jurídico-tributaria)».*

²⁷ Considera, en este sentido, la STSJ de Castilla y León de 27 de enero de 2006, comentada, que *«precisamente por ello tampoco se vulnera el artículo 122 de la LGT de 1963, porque no es cierto que la base imponible del IRPF deriva directamente del valor asignado a la adquisición, ya que depende del que se pudiera haber comprobado para la transmisión».*

las causas interruptivas de la prescripción en los supuestos de eficacia multiimpositiva del valor comprobado.

La sentencia que nos ha servido de hilo conductor para nuestro comentario pone de manifiesto la *injusticia material* que sufre un contribuyente tras haber estado *discutiendo* con la Administración tributaria durante largos años sobre el valor de los bienes, en el sentido de que tal valor se le impone finalmente en el ámbito del ISD, corrigiendo al alza el valor declarado y debiendo pagar una deuda tributaria más alta y, sin embargo, pese a la disposición expresa en tal sentido contenida en la normativa del IRPF, se le niega hacer operativo tal valor comprobado en el IRPF, lo que determinaría una reducción de la deuda tributaria en este impuesto y, por tanto, un ingreso indebido, por la concurrencia de la prescripción tributaria, cuyo fundamento se halla, precisamente, en el principio de seguridad jurídica y en el dato objetivo del silencio de la relación jurídico-tributaria durante un tiempo determinado.

Frente a las tesis negadoras de la eficacia interruptiva de la prescripción en tales supuestos, mantenida por la Administración y por el Tribunal en la sentencia comentada, hemos mantenido, en cambio, la posibilidad de que tales causas interruptivas desplieguen esa virtualidad, dotando de coherencia, con ello, la aplicación del sistema tributario y el propio sentido y fundamento material del instituto de la prescripción. Si bien, para que tal posibilidad se concrete efectivamente, resulta insoslayable que exista un conocimiento formal de las actuaciones interruptivas por parte de la Administración frente a la que se quieren hacer valer, lo cual, ciertamente, no ha existido en el caso comentado.

En este sentido es necesario llamar la atención sobre los contribuyentes para que, en casos como los planteados en esta sentencia, adopten las medidas oportunas frente a la Administración gestora del IRPF, entre las cuales, destacadamente, no cabe descartar la solicitud de rectificación de la autoliquidación y de devolución del ingreso indebido desde el primer momento en que se conoce el valor comprobado por la Administración en el ámbito del ISD, en su caso, con la solicitud de suspensión de la misma en tanto en cuanto no adquiera firmeza tal valor comprobado.