

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062274

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 4 de febrero de 2016

Vocalía 6.^a

R.G. 5040/2012

SUMARIO:

Comprobación de valores. La comprobación de valores al margen del procedimiento de gestión. Procedimiento de inspección. *Consecuencias de que el procedimiento de tasación pericial contradictoria haya excedido su plazo máximo de 6 meses.* En el caso que se analiza, el único plazo que, según resulta del largo discurrir procedimental que obra en el expediente, se ha incumplido es el plazo de seis meses para concluir el procedimiento de tasación pericial contradictoria (TPC). En este punto, podrían plantearse dos cuestiones: los posibles efectos que pudiera tener el hecho de que se hayan superado los seis meses de duración del procedimiento de TPC, puesto que ésta es la duración máxima del mismo, en cuyo caso, al ser un procedimiento instado de parte, conforme al art. 104.3 de la Ley 58/2003 (LGT), determinaría que de acuerdo al art. 162.4 del RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria) se dictara liquidación tomando «el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria.»; y los efectos que pudiera tener el haber superado esos seis meses si se considerase que la TPC debiera entenderse inserta dentro del procedimiento inspector cuyas consecuencias puede llegar a corregir -inserción que, ya lo adelantamos, no se ajusta a derecho-, ya que en este caso podría ser de aplicación lo dispuesto en el art. 150.5 de la Ley 58/2003 (LGT), que establece un plazo máximo de duración de las actuaciones de seis meses. El exceso de este plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras supondría la prescripción del derecho de la Administración a liquidar. Pues bien, ambas cuestiones están ya claramente resueltas tanto por la doctrina administrativa como jurisprudencial, partiendo la solución a ambas de la naturaleza jurídica que tiene el procedimiento de TPC, unánimemente considerado como «medio de impugnación» que se ejerce a través de un procedimiento específico, contradictorio, que actualmente se configura como la única vía administrativa que permite rebatir o combatir una actuación administrativa de índole pericial, enjuiciando los criterios técnicos que han servido de base a las valoraciones controvertidas, ya que este enjuiciamiento de los criterios técnicos queda fuera del alcance de los órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos, -tanto en vía de comprobación como de revisión-. El hecho de que la presentación de una solicitud de TPC -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 resultas de la TPC 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 TPC. En definitiva, procede concluir que la tasación pericial contradictoria es un procedimiento distinto e independiente del inspector inicial, y que no se ha producido prescripción del derecho de la Administración para liquidar, sin que tampoco quepa apreciar que le ha ocasionado una situación de indefensión a la contribuyente, que en todo momento ha estado al tanto del expediente y procediendo a la defensa de su derecho presentando alegaciones, recursos y reclamaciones. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 135, 136, 150 y 237.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 160, 161 y 162.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, por Don **Ax...**, en nombre y representación de Doña **Mx...** (NIF ...), con domicilio a efecto de notificaciones en ..., contra la Resolución de fecha 23 de febrero de 2012 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, por la que se desestimó la reclamación 08/01125/2009, interpuesta contra el acuerdo dictado el 1 de diciembre de 2008 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1995, de la que resultó una deuda tributaria a ingresar de 166.598,52 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 29 de enero de 1998 se iniciaron las actuaciones inspectoras frente a la recurrente, es decir, con anterioridad a la entrada en vigor de la ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, por lo que en dichas actuaciones no era aplicable dicha ley, ni resultaba procedente tomar en consideración lo prescrito en el artículo 29 de la misma, es decir, la fijación de un plazo máximo de doce meses para la finalización de las actuaciones. Seguido el procedimiento por sus cauces, con fecha 29 de junio de 1.999 se extendió acta de disconformidad **A02** nº ..., con el carácter de previa, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1995, al haberse desagregado el hecho imponible (artículo 50.2.b) del Real Decreto 931/1986, en lo sucesivo RGI) y habiéndose limitado la Inspección a comprobar las rentas generadas a la sujeto pasivo por la transmisión en dicho ejercicio de la oficina de farmacia que venía explotando.

Los hechos descritos por la Inspección se centran en que la sujeto pasivo desarrollaba en dicho ejercicio la explotación de una farmacia, declarando en dicho período unos rendimientos netos previos por dicha actividad de carácter negativo que ascendían a – 923.639 pesetas, no incluyendo en dicho rendimiento la renta derivada de la operación de venta de la farmacia de ..., haciendo constar en su declaración que consideraba que la venta de la farmacia generaba un incremento de patrimonio que estaba no sujeto a tributación por transcurso del plazo de quince años de permanencia del negocio en su patrimonio. En el acta de disconformidad la Inspección proponía incrementar los rendimientos de la actividad empresarial en 40.617.194 pesetas, quedando así fijado el rendimiento neto de la actividad en 39.693.555 pesetas, frente a la pérdida declarada por el sujeto pasivo por dicha actividad que ascendía a 923.639 pesetas.

La aquí recurrente no presento alegaciones al acta de disconformidad.

El acuerdo de liquidación se dictó el 13 de septiembre de 1999, siendo notificado a la interesada el 28 de septiembre de 1999 y resultando del mismo una cuota tributaria de 15.504.174 pesetas y unos intereses de demora de 4.074.837 pesetas, ascendiendo la deuda tributaria a 19.579.011 pesetas.

El día 15 de octubre de 1999 la interesada interpuso ante el TEAR de Cataluña la reclamación número 08/11445/1999, habiendo solicitado la suspensión de la liquidación, reclamación ante el TEAR en el que alegaba, en síntesis, lo siguiente:

1.-Que al incremento de patrimonio obtenido por la venta de la farmacia le eran aplicables los coeficientes reductores previstos en el artículo 45.2 de la ley 18/1991, pues ningún artículo de dicha ley establecía que no eran de aplicación a los incrementos producidos como consecuencia de la enajenación de elementos afectos a actividades empresariales

2.-Que la valoración de los activos materiales no había sido motivada, ni efectuada por perito idóneo, ni tampoco le había sido notificada con expresión de los recursos que cabía interponer frente a ella.

3.-Que las actuaciones habían tenido un alcance muy superior al expresado por el actuario en el acto, por lo que no concurrían los supuestos para que la liquidación tuviera el carácter de previa.

El 16 de enero de 2003 el Tribunal Regional resolvió la citada reclamación acordando en su fallo lo siguiente:

“...acuerda estimar en parte la presente reclamación, declarar que el acuerdo impugnado es conforme a Derecho tanto en cuanto al fondo como en cuanto a la calificación del acta y retrotraer lo actuado únicamente a fin de que se dé a la reclamante la opción de solicitar la práctica de la tasación pericial contradictoria ante la Oficina gestora dentro del plazo de quince días.”

La resolución del Tribunal Regional antes citada fue notificada a la interesada el día 4 de marzo de 2003.

El 4 de junio de 2003 se dictó acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR por el que se procedía a notificar nuevamente la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1.995, resultando una nueva liquidación nº **A08...**, la cual fue suspendida mediante resolución de la Dependencia de Recaudación de Barcelona de la AEAT al constatar que la interesada había interpuesto recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, frente a la Resolución dictada por el Tribunal Regional, solicitando en vía judicial la suspensión de la resolución impugnada.

Segundo.

Como se ha anticipado, la aquí interesada interpuso, frente a la Resolución el TEAR de Cataluña, recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que fue tramitado bajo el número 13/2003, solicitando la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada, que le fue concedida mediante

Auto dictado el cuatro de junio de 2003. En dicho recurso contencioso recayó Sentencia nº 39/07 dictada el 18 de enero de 2007 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, cuyo fallo era del siguiente tenor literal:

“ Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto en nombre de D^a Mx... contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña , mencionada más arriba, declarando dicha resolución ajustada a Derecho, sin hacer especial pronunciamiento sobre costas procesales.”

El 5 de abril de 2007 se recibe por el TEAR de Cataluña notificación de la Sentencia antes citada, la cual es recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales el 3 de mayo de 2007.

Tercero.

En ejecución de dicho fallo se dicta acuerdo, con fecha 19 de junio de 2007, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT por el que se anula la liquidación originaria (A08..., y se procede a la contracción de nueva liquidación por el IRPF del ejercicio 1995, de la que resultó una deuda tributaria de 117.672,23 €, de los que 93.181,97 € corresponden a cuota tributaria y 24.490,23 € corresponden a intereses de demora. En dicho acuerdo consta la siguiente advertencia, en cumplimiento de la resolución del TEAR confirmada por el TSJ de Cataluña:

“ Además se advierte al interesado la posibilidad de solicitar la práctica de tasación pericial contradictoria sobre los valores que sirven de base a la liquidación en los términos del artículo 135.1 de la Ley 58/2003, que señala que ésta podrá practicarse dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada y notificada en el presente acuerdo

Este acuerdo ha sido dictado en ejecución de la sentencia 39/2007, de 18 de enero, del Tribunal Superior de Cataluña, recaída en el recurso contencioso-administrativo número 613/2003 ”.

Dicho acuerdo de ejecución es notificado el 27 de junio de 2007 a la interesada.

Frente a dicho acuerdo se presentó por la interesada, en el Servicio de Correos, escrito en el que solicitaba la tasación pericial contradictoria al amparo de lo previsto en el artículo 135 de la ley 58/2003, en relación con el acuerdo notificado el 27 de junio de 2007, relativo al IRPF del ejercicio 1995.

Al no acompañarse a dicha solicitud de tasación la practicada por el perito designado por el obligado tributario se procedió por la Administración a efectuar un requerimiento de subsanación, otorgándole un plazo de quince días, conforme al artículo 71 de la ley 30/1992, para que lo aportase, advirtiéndole que, en caso contrario, se le entendería desistido en su petición. Dicha comunicación, dictada el 10 de septiembre de 2007, se notificó a la interesada el día 13 de septiembre de 2007.

En fecha 2 de octubre de 2007 la interesada presentó escrito en la Administración manifestando que había recibido el requerimiento de subsanación y que

“ ..no estando de acuerdo con el contenido de tal requerimiento y dada la manifestación de que contra el mismo no cabe recurso ni reclamación, ha promovido incidente de ejecución ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y pedido el mantenimiento de la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma ” (el subrayado es nuestro).

El 8 de octubre de 2007 se dicta acuerdo por la Dependencia de Inspección, en el que se entiende que ha desistido de su petición, y en el que se procede al archivo del expediente de tasación pericial contradictoria, sin perjuicio de lo que se disponga en la futura resolución del incidente de ejecución promovido por la interesada ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Este acuerdo es notificado a la interesada el día 15 de octubre de 2007.

Cuarto.

El 30 de noviembre de 2007, mediante Auto de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, se acuerda estimar el incidente de ejecución, anulando la Resolución dictada el 10 de septiembre de 2007 por la Dependencia de Inspección, acordando igualmente la Sala que *“..al propio tiempo que deberá concederse a la parte un plazo de quince días para que proceda al nombramiento de perito, a quien, una vez designado, se le entregará la relación de bienes y derechos para que en otros quince días formule la correspondiente tasación ”.*

Consta acreditado que el 14 de marzo de 2008 y por la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT, se remitió, a la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña (sede Barcelona) el Auto dictado el 30 de

noviembre de 2007 por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo indicado en el párrafo anterior.(Folios 26 a 30 de 109, del expediente de Tasación Pericial Contradictoria, en lo sucesivo TPC)

El 18 de marzo de 2008 la Inspectora Coordinadora de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Barcelona firma Comunicación, “ en ejecución del fallo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección primera, de 30 de noviembre de 2007, en incidente de ejecución de Sentencia declarada firme mediante providencia de 29 de marzo de 2007.” (el subrayado es nuestro); en dicha Comunicación se traslada a la interesada la valoración del perito de la Administración, a la par que se le otorga plazo para que designe, en su caso, perito tercero. Dicha comunicación se notifica a la interesada el día 26 de marzo de 2008. (folio 35 de 109 del Expediente de TPC)

El 11 de abril de 2008 se presenta en el Registro General de documentos de la AEAT la designación del perito por la interesada. (folio 41 de 109 del expediente de TPC), en la que adicionalmente se pide que se dé traslado a dicho perito de la relación de bienes y derechos a tasar.

El 23 de abril de 2008 se notifica por la AEAT, al perito de la interesada, Comunicación donde se relacionan los bienes y derechos a tasar. (folios 42 y 43 de 109 del expediente de TPC).

El día 15 de mayo de 2008 se extiende diligencia por la Inspección, con la presencia del perito designado por la interesada, en la que se hace constar que en fecha 23 de abril de 2008 se le ha notificado su designación como perito de la interesada, pero que a la misma no se ha acompañado copia “ ...ni del dictamen del perito de la Administración que, según el escrito, debería constar como adjuntos ”.(folio 45 de 109 del expediente de TPC) Efectivamente, este Tribunal constata en el expediente citado que no se había acompañado copia de dicho dictamen.

El 26 de mayo de 2008 se extiende diligencia en la que se hace constar la entrega, en dicho día, al perito de la interesada del preceptivo dictamen del perito de la Administración. (folio 46 de 109 del expediente de TPC).

El 9 de junio de 2008, el Perito designado por la interesada hace entrega en el Registro de la AEAT de BCN de su dictamen pericial (folios 47 a 53 de 109 del expediente de TPC).

El 7 de julio de 2008 se notifica a la interesada un denominado acuerdo de inicio de Tasación Pericial Contradictoria, dictado el 1 de julio de 2008 por el Sr. Inspector Regional Adjunto de la AEAT, acuerdo en el que se decide solicitar al Delegado Especial de la AEAT de Cataluña la designación de un perito tercero (folios 56 a 77 de 109 del expediente de TPC).

El 21 de julio de 2008 se adopta el Acuerdo de designación del perito tercero (folios 79 y 80 de 109 del expediente de TPC).

El 5 de agosto de 2008 se notifica a la interesada el acuerdo de designación del perito tercero (folios 81 y 82 de 109 del expediente de TPC).

El 25 de agosto de 2008 se extiende diligencia por la Inspección con el Perito tercero designado, quien acepta la designación, haciéndosele entrega de copia de las valoraciones realizadas por el Perito de la Administración y por el Perito de la interesada. (folio 84 de 109 del expediente de TPC).

El 2 de octubre de 2008 se notifica a la interesada la Comunicación del acuerdo de designación del perito tercero y el emplazamiento para que realice el deposito de los honorarios de dicho perito, que debía efectuarse en el plazo de diez días (folios 89 y 90 de 109 del expediente de TPC).

El 8 de octubre de 2008 la interesada realiza el deposito de los honorarios del perito tercero en la sucursal de la Caja de Depósitos de la Delegación de Economía y Hacienda, según resulta del folio 94 de 109 del expediente de TPC, y asimismo se comunica la realización de dicho deposito a la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Cataluña mediante escrito presentado por Correo Certificado el día 14 de octubre de 2008 (folio 91 de 109 del expediente de TPC).

El 3 de noviembre de 2008 por la Inspección de los Tributos de la AEAT se notifica al Perito Tercero que se ha efectuado el deposito de honorarios por la interesada y se le concede un plazo de veinte días para que practique la valoración de los bienes y entregue dos ejemplares a la Secretaría Administrativa de la Inspección (folio 97 de 109 del expediente de TPC).

El 24 de noviembre de 2008 se extiende diligencia por Inspección, con la intervención del perito tercero, haciendo constar que se ha entregado la tasación encomendada (folio 98 de 109 del expediente de TPC). La tasación efectuada consta firmada el día 20 de noviembre de 2008 e incorporada a los folios 99 a 106 de 109 del expediente de TPC.

El 10 de diciembre de 2008 se notifica en el domicilio de la interesada la nueva liquidación, por el IRPF del ejercicio 1995, practicada con fecha 1 de diciembre de 2008, resultante de los valores aplicables como consecuencia de la tasación pericial contradictoria realizada, en los términos establecidos por el artículo 135.4 de la ley 58/2003, resultando una cuota tributaria de 93.181,97 €, unos intereses de demora de 73.416,55 €, ascendiendo la deuda tributaria a 166.598,52 €. (Clave de liquidación **A08...**). Dicha liquidación obra a los folios 162 a 190 del expediente administrativo general y la notificación de la misma a los folios 191 y 192 del mencionado expediente general.

Quinto.

En fecha 9 de enero de 2009, D. **Ay...**, actuando en calidad de representante legal de D^a **Mx...**, interpuso ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña reclamación económico -administrativa contra la referida liquidación practicada, reservándose su derecho a exponer las alegaciones oportunas en el trámite previsto a tal efecto, siéndole asignada a dicha reclamación el número 08/01125/2009. A continuación, seguida la tramitación en forma reglamentaria e incorporado el expediente de gestión, se pusieron de manifiesto las actuaciones a la parte reclamante, en los términos prevenidos por el artículo 236.1 del citado texto legal mediante aviso del servicio de correos notificado en fecha 22 de marzo de 2010, habiendo adjuntado la propia interesada con autorización firmada, el 7 de abril del mismo año, a favor de D. **Jx...** y de D. **Lx...** para que cualquiera de ellos indistintamente pudiera comparecer ante este Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, con el fin de tomar vista y obtener copia de la documentación y datos relativos a la reclamación que nos ocupa. No consta, por el contrario, comparecencia alguna por parte de ninguno de los citados con el fin formular las alegaciones oportunas en defensa de su pretensión, por lo que siguió el procedimiento reglamentariamente hasta su resolución.

Pese a lo antes expuesto, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, atendiendo a los pronunciamientos del Tribunal Supremo, en sentencias que cita expresamente, analizó el contenido del expediente y el acuerdo impugnado, desestimando la reclamación y confirmando el acuerdo de liquidación impugnado, mediante Resolución de 23 de febrero de 2012, en atención a lo consignado en el Fundamento de Derecho 2 de la misma, que era del siguiente tenor literal:

“ El Tribunal Supremo, en Sentencias como las de 27 de Febrero y 30 de Mayo de 1969, 28 de enero de 1992 o 11 de junio de 1997, por una parte, y el Tribunal Económico Administrativo Central siguiendo su doctrina, en Resoluciones como las de 11 de Octubre de 1979 y 25 de Enero y 14 de Noviembre de 1984, o, más recientemente, la de 20 de diciembre de 2004, por otra, tienen establecido que la falta de presentación del escrito de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo, no es causa por sí misma de caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, ni siquiera prejuzga o determina la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo en todo caso el Tribunal hacer uso de las amplias facultades revisoras que el art. 237 de la Ley General Tributaria, Ley 58/03 de 17 de diciembre, le atribuye.

No obstante lo anterior, el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, sólo puede llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acuerdo recurrido, cosa que no ocurre en el presente caso, por lo que es de aplicación asimismo la también reiterada doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (entre ellas la nº 3673/2004, de 20 de abril de 2005 o la nº 2215/2003, de 29 de junio de 2005) en el sentido de que la falta de alegaciones priva al Tribunal de los elementos de juicio, deducidos de los argumentos del recurrente, que se hubieren utilizado para combatir los razonamientos del acuerdo impugnado que, consiguientemente, debe ser mantenido en su integridad. ” (el subrayado es nuestro).

Dicha resolución fue notificada a la interesada el 4 de mayo de 2012, según resulta del folio 19 del expediente económico administrativo seguido en el indicado Tribunal Regional.

Sexto.

Con fecha 4 de junio de 2012 Don **Ay...**, actuando en nombre de la interesada presentó, por Correo Certificado, escrito de interposición del presente recurso de alzada, en el que formula una pretensión anulatoria frente a la Resolución del Tribunal Regional de Cataluña antes mencionada, como frente al acuerdo de liquidación por el IRPF del ejercicio 1995, practicada con fecha 1 de diciembre de 2008, del que resultó una deuda tributaria de 166.598,52 €. (Clave de liquidación **A08...**).

La pretensión anulatoria se fundamenta muy sucintamente en los términos siguientes:

“ a) Indefensión por consecuencia del transcurso del tiempo y no haber concedido de buen principio la Administración el derecho a la práctica de la tasación pericial contradictoria, lo cual ha impedido desarrollar la práctica de la tasación pericial contradictoria en condiciones mínimamente satisfactorias y sitúa a mi representada en una total indefensión.

b) Defectos sustanciales en el procedimiento de tasación, con la consecuencia de su nulidad.

c) Improcedencia de la liquidación de intereses de demora, por cuanto la tasación pericial contradictoria, que no se ha podido practicar hasta fechas muy recientes, ha impedido su devengo al ser su desarrollo un componente de la base de la liquidación, que mientras no se completa queda indeterminada y sin provocar ningún devengo ni interés. ”

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Concurren en el supuesto objeto de estudio los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto básico para la admisión a trámite del presente recurso de alzada, en el que la cuestión planteada consiste en una pretensión anulatoria que el recurrente fundamenta en los términos que se han trascrito literalmente en el Antecedente de Hecho Sexto de la presente Resolución.

Segundo.

El interesado, aunque en términos sumamente genéricos, pretende la anulación de la liquidación por la indefensión que se la habría causado por el largo tiempo consumido como consecuencia de no haber concedido desde el principio el derecho a la práctica de la tasación pericial, y por el largo procedimiento que se ha debido seguir hasta que se ultimó la citada tasación.

Según se desarrolla en los antecedentes de hecho, los hitos procedimentales básicos han sido, en síntesis, los siguientes:

-En primer lugar, según se recoge en el Antecedente de hecho Segundo, la resolución de 16 de enero de 2003 del TEAR de Cataluña, que acordó estimar en parte la reclamación, declarando el acuerdo impugnado conforme a Derecho tanto en cuanto al fondo como en cuanto a la calificación del acta, pero ordenando que se le diera a la reclamante la opción de solicitar la práctica de la tasación pericial contradictoria ante la Oficina gestora dentro del plazo de quince días, fue objeto de recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que fue tramitado bajo el número 13/2003, solicitando la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada, que le fue concedida mediante Auto dictado el cuatro de junio de 2003.

Dicho recurso contencioso se resolvió en Sentencia nº 39/07 dictada el 18 de enero de 2007, desestimando las pretensiones de la reclamante, y confirmando en todos sus extremos la Resolución del TEAR de Cataluña.

-En segundo lugar, la ejecución de dicho fallo, notificada el 27 de junio de 2007 a la interesada, ofreciéndole la posibilidad de solicitar la práctica de TPC, ofrecimiento que fue utilizado por la contribuyente mediante escrito en el que solicitaba la realización de la TPC al amparo de lo previsto en el artículo 135 de la ley 58/2003, en relación con el acuerdo notificado el 27 de junio de 2007.

En el curso de dicha TPC la reclamante formuló incidente de ejecución (frente a un requerimiento de subsanación del escrito mediante el que solicitó su puesta en marcha) ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, según se recoge en el Antecedente de hecho Tercero.

-En tercer lugar, atendiendo a lo expuesto en el antecedente de Hecho Cuarto, el día 30 de noviembre de 2007 el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña resolvió el citado incidente de ejecución planteado por el interesado, siendo notificado a la Inspección con fecha 14 de marzo de 2008.

El 26 de marzo de 2008 se le notifica a la interesada comunicación en la que se traslada la valoración hecha por el perito de la Administración y se le otorga plazo para que designe perito.

El perito designado por la interesada presentó su informe de tasación y al darse la circunstancia del artículo 135.2 LGT (*"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 por 100 de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente."*) se procedió a la designación de un tercer perito.

El perito tercero entregó su valoración a la Administración en fecha 24 de noviembre y el 1 de diciembre de 2008 se dictó la liquidación resultante del procedimiento de tasación, notificándose el 24 de noviembre de 2008.

De la sucesión de actuaciones realizadas con posterioridad a la fecha de notificación del Auto se constata que, cuando la Inspección procede a ejecutar lo acordado en vía judicial mediante la notificación de un nuevo acuerdo de liquidación por el IRPF del ejercicio 1995, hecho que tuvo lugar el día 10 de diciembre de 2008, habían transcurrido más de seis meses desde que se iniciara.

Pues bien, en relación con lo alegado por el reclamante, en primer lugar debe afirmarse que, a juicio de este Tribunal, el tiempo transcurrido desde la liquidación inicial en absoluto han generado indefensión en el reclamante, ya que, como claramente resulta de los antecedentes de hecho reproducidos, ha dispuesto, y efectivamente utilizado, suficientes ocasiones y vías para discutir la actuación administrativa, sin merma alguna de posibilidades de defensa.

De hecho, el interesado no expone en términos concretos los motivos de la indefensión que podría habersele ocasionado por el transcurso de tiempo descrito.

No obstante, aunque no se aprecie indefensión alguna, la pretensión anulatoria formulada, habida cuenta de sus términos genéricos y amplios que, desde luego, se basan en el mucho tiempo consumido por la Administración, bien pueden reconducirse por este Tribunal Central a analizar las posibles consecuencias del único plazo que, según resulta del largo discurrir procedimental que obra en el expediente, se ha incumplido: el plazo de seis meses para concluir el procedimiento de TPC, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 237.1 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, a cuyo tenor *“ Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.”*.

En este punto, podrían plantearse dos cuestiones:

- Los posibles efectos que pudiera tener el hecho de que se hayan superado los seis meses de duración del procedimiento de TPC, puesto que ésta es la duración máxima del mismo, en cuyo caso, al ser un procedimiento instado de parte, conforme al artículo 104.3 LGT, determinaría que de acuerdo al artículo 162.4 RGAT se dictara liquidación tomando *“el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria.”*.

- Los efectos que pudiera tener el haber superado esos seis meses si se considerase que la TPC debiera entenderse inserta dentro del procedimiento inspector cuyas consecuencias puede llegar a corregir (inserción que, ya lo adelantamos, no se ajusta a derecho), ya que en este caso podría ser de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.5 LGT, que establece un plazo máximo de duración de las actuaciones de seis meses: *“Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.”*. El exceso de este plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras supondría la prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

Ambas cuestiones están ya claramente resueltas tanto por la doctrina administrativa como jurisprudencial, partiendo la solución a ambas de la naturaleza jurídica que tiene el procedimiento de TPC, unánimemente considerarlo como “medio de impugnación” que se ejerce a través de un procedimiento específico, contradictorio, que actualmente se configura como la única vía administrativa que permite rebatir o combatir una actuación administrativa de índole pericial, enjuiciando los criterios técnicos que han servido de base a las valoraciones controvertidas, ya que este enjuiciamiento de los criterios técnicos queda fuera del alcance de los órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos, (tanto en vía de comprobación como de revisión) El hecho de que la presentación de una solicitud de TPC (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 resultas de la TPC 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 TPC.

Así, el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia (Sentencias de 16 de diciembre de 2003; de 30 de abril de 1999; de 19 de diciembre de 2001; de 2 de enero y de 4, 5, 22 y 28 de marzo de 2002; y de 18 de enero de 2003, entre otras) viene a confirmar la naturaleza impugnatoria del procedimiento de TPC, 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, los demás procedimientos de revisión que enjuicien la comprobación fiscal.

Respecto de la primera cuestión, son reiterados los pronunciamientos que afirman que no se produce caducidad del procedimiento de TPC por la superación del plazo de sei meses, al haber sido éste procedimiento incoado por el propio obligado tributario, salvo que la dilación pudiera serle imputable, en cuyo caso operaría en su contra decayendo esta vía de revisión técnica de la valoración.

Así lo concluyó ya la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 noviembre 2009, recurso 353/2008:

“De otro lado, no podemos perder de vista que la ejecución del fallo del TEAC se proyecta sobre la tasación pericial contradictoria; es decir, fuera del marco de las actuaciones inspectoras que habían concluido. Estas tasaciones contradictorias pueden practicarse como procedimiento de gestión, o bien dentro del procedimiento de inspección (ambas posibilidades previstas tanto en el Reglamento General de Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/86, de 25 de abril, como en la vigente Ley General Tributaria - artículo

13 RGIT; 142 LGT; 2.F) y 52.1 e) LGT; artículos 52.1 e) LGT 1963, y 57.4 y 141 .d) LGT). La tasación de autos se realizó una vez concluido el procedimiento de inspección, una vez que se había dictado la liquidación inicial; de donde esa tasación contradictoria es distinta de la que se realizó durante el procedimiento de inspección por perito arquitecto técnico de Hacienda, y fue objeto de tasación contradictoria realizada por el perito arquitecto superior designado por el demandante, lo que dio lugar a la primera liquidación de 6 de agosto de 1999.

De esto se deduce que aun siendo aplicable al procedimiento de tasación la vigente LGT (tal y como ha efectuado la Administración al llevar a efecto la tasación pericial contradictoria) no se está ante la "retroacción de actuaciones inspectoras" realizadas dentro del "procedimiento de inspección" (artículos 150.5 y 1), sino ante un procedimiento de los de gestión de forma que la desatención en cuanto a la superación del plazo previsto para su conclusión no traerá la consecuencia del artículo 150.2 a) LGT), sino la caducidad (104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 162.1 e) del Real Decreto 1065/07, de 27 de julio, no aplicable este último).

En todo caso, no puede perderse de vista que "la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma".

Así concluyen las Sentencias de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2011, recurso 468/2010 y la de 30 de noviembre de 2011, recurso 469/2010, desestimando asimismo la improcedencia de aplicar el artículo 150.5 LGT, señalando esta última:

"TERCERO. La cuestión litigiosa, planteada en términos análogos, ya ha sido examinada por esta Sala en la Sentencia de fecha 10 de noviembre de 2011, dictada en el recurso nº 468/2010 (...)

SEXTO. El segundo motivo de impugnación es la caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria por el transcurso de seis meses desde su inicio.

Este motivo tampoco puede ser acogido. La tasación pericial contradictoria se contemplaba, en la LGT de 1963, como uno de los medios de comprobación de valores (art. 52.1.e), si bien el sujeto pasivo podía, en todo caso, promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente o, cuando así estuviera previsto, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado (art. 52.2).

En la LGT 58/2003, la tasación pericial contradictoria deja de ser un medio de comprobación de valores y aparece configurada (artículos 57.2 y 135.1) como un instrumento de confirmación o corrección del resultado obtenido por la aplicación de los medios enumerados en el apartado 1 del artículo 57 (STS de 13 de mayo de 2010 -rec. 1/2008). Y puede ser promovida por los interesados 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 prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado (art. 135).

Como ya ha declarado esta Sala en sentencias de 15 y 29 de junio de 2011 (recursos 222/2010 y 306/2010 , respectivamente) la discrepancia del obligado con las valoraciones hechas por la Inspección puede hacerla valer promoviendo una tasación pericial contradictoria [cf. artículo 2.f) RGIT ; artículo 52.1.e) Ley 230/63 , General Tributaria; artículo 57.4 y 135 Ley 58/2003]. La tasación pericial contradictoria se incoa, por tanto, a instancia del obligado tributario (artículo 135.1 LGT), como reacción ante una liquidación de la que discrepa. Al ser un procedimiento incoado a su instancia, puede caducar si la dilación le es imputable al mismo [artículo 104.1.b) LGT en relación con el apartado 3.3º del mismo], efecto que confirma hoy día el artículo 162.1.e) del Reglamento General de Gestión e Inspección (en adelante, RGGI) aprobado por RD 1065/07, de 27 de julio, al contemplar como una de las formas de terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria, la caducidad en los términos del artículo 104.3 de la Ley 58/2003 , según el cual "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". Y los efectos de esta caducidad serían los previstos en el 162.4 RD 1065/2007, esto es, que "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".

Por tanto, en el caso de autos, al no constar que el retraso en la práctica de la tasación pericial contradictoria haya sido por causa imputable al obligado tributario que la promovió, la dilación que se hubiera producido no determinaría la caducidad. "

En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 8 de febrero de 2012, recurso 2/2011, concluye que ni hay caducidad por haberse superado los seis meses ni prescripción del derecho de la Administración a liquidar por haberse superado el plazo máximo de las actuaciones inspectoras considerando comodius ad quem la notificación de la segunda liquidación derivada de la tasación pericial contradictoria, puesto que éste procedimiento es distinto del de comprobación:

"La TPC se incoa, por tanto, a instancia del obligado (artículo 135.1 LGT (RCL 1963, 2490)), como reacción ante una liquidación de la que discrepa y que podría, en otro caso, ser objeto de recurso o de reclamación. Al ser un procedimiento incoado a su instancia, de sobrepasarse el plazo previsto puede caducar si la dilación le es imputable al obligado [artículo 104.1.b) LGT en relación con el apartado 3.3º del mismo], efecto que confirma hoy día el artículo 162.1.e) del Reglamento General de Gestión e Inspección (en adelante, RGGI) aprobado por RD 1065/07, de 27 de julio (RCL 2007, 1658).

DUODÉCIMO

En el caso de autos es obvio que se ha excedido el plazo de seis meses pero sin que conste que sea por causa imputable al obligado que promovió la TPC; ahora bien, la Sala ha sostenido la naturaleza impugnatoria de la TPC (cf. Sentencia, Sección 2ª, de 16 de febrero de 2011 (PROV 2011, 47310), recurso 320/2007) o más bien revisora pues se trata de un medio alternativo al recurso o reclamación frente a una liquidación de la que se discrepa por razón de las valoraciones en las que se basa. En la realización de la TPC no se está, por tanto, ante un procedimiento inspector pues a la TPC se acude frente a una liquidación precisamente para que se sustituya por otra, tal y como ha ocurrido en el caso de autos. De esta manera la dilación en la práctica de la TPC no tiene otra consecuencia sino la del silencio, no positivo pues no se prevé expresamente.

DÉCIMOTERCERO

En cuanto a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, el demandante hace valer tal alegato en tres aspectos a los efectos del artículo 150.1 y 2.a) LGT (RCL 1963, 2490) en relación con el artículo 66.a).

(...) en cuanto a la prescripción derivada del tiempo total hasta que se dictó la segunda liquidación aquí impugnada como acto originario y derivada de la TPC, hay que recordar lo antes expuesto sobre la naturaleza revisora de la TPC. En efecto, esta tasación se hace respecto de una liquidación que se basa en unos valores comprobados de los que se discrepa, por lo que, hay ya una liquidación, luego las actuaciones inspectoras han concluido (cf. artículo 145.1 in fine LGT (RCL 1963, 2490)), de ahí que el obligado pueda recurrir o reclamar o, como es el caso, promover una TPC. Esto no quita para que de la TPC se deduzca otra valoración que motive, como ha sido el caso de autos, que la primera liquidación cause baja y se sustituya por otra."

La segunda cuestión también ha sido resuelta con rotundidad, afirmando que no procede la aplicación del artículo 150.5 LGT en los casos como este, en los que el defecto formal ha sido la falta de advertencia al contribuyente de la posibilidad de optar entre dos vías de revisión alternativas cuando recibe la notificación de la liquidación, la de tasación pericial contradictoria o el recurso, pues el procedimiento de tasación pericial contradictoria es un procedimiento posterior y distinto al de Inspección, que se desarrolla fuera del marco de las actuaciones inspectoras previamente concluidas con la liquidación primigenia, y cuya naturaleza es la de procedimiento de revisión. No hay, por tanto, en estos casos reapertura del procedimiento inspector.

Así lo concluyen las Sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2012, recurso 2/2011 reproducida más arriba (en su FD Decimotercero), y las de 10 de noviembre de 2011, recurso 468/2010 y la de 30 de noviembre de 2011, recurso 469/2010, desestimando expresamente la improcedencia de aplicar el artículo 150.5 LGT, señalando esta última:

"SÉPTIMO. El siguiente motivo que se plantea es la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación.

Alega que de no estimarse la anterior alegación y considerar que la tasación pericial contradictoria no es un procedimiento de gestión autónomo e independiente, debiera considerarse que, en este caso, la tasación pericial contradictoria realizada se insertaba dentro del procedimiento de inspección instruido. Por tanto, sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.5 LGT en lo que respecta a los plazos del procedimiento inspector cuando una resolución judicial o económico administrativa ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras. Así, en este caso se habría excedido el plazo establecido en dicho precepto. La reanudación de las actuaciones se produjo en fecha 28 de enero de 2005, cuando el órgano inspector recibió el expediente para ejecutar la resolución, y no es hasta el 15 de marzo de 2005, cuando el inspector procedió a dar de baja la liquidación e inició los trámites de la tasación pericial contradictoria. Teniendo en cuenta que hasta el momento de la retroacción habían transcurrido 303 días en el procedimiento inspector (desde el 9 de mayo de 2000 en que se iniciaron las actuaciones hasta el 8 de marzo de 2001 en el cual se practicó la liquidación provisional), la inspección disponía de 62 días para terminar el procedimiento inspector; esto es, tomando como fecha de reanudación de las actuaciones la de 28 de enero de 2005, el plazo máximo para finalizarlas expiraba en fecha 7 de abril de 2005. y el

acuerdo de liquidación data de 30 de agosto de 2006, notificado el 31 de agosto siguiente. Además, cabe apreciar la interrupción injustificada por más de seis meses por causa no imputable al obligado tributario, ya que desde el inicio de las actuaciones notificada el 21 de marzo de 2005, hasta el 16 de noviembre no se le notifica actuación alguna. Estima, consecuentemente, que las actuaciones inspectoras realizadas carecen de efectos interruptivos de la prescripción, lo que supone que en el presente caso, el derecho a practicar la liquidación se encontraba prescrito.

OCTAVO. Como se ha dicho, en la Ley General Tributaria 58/2003, la tasación pericial contradictoria deja de ser un medio de comprobación de valores y pasa a ser un instrumento de corrección o confirmación de la confirmación o corrección del resultado obtenido por la aplicación de los medios de comprobación enumerados en el apartado 1 del artículo 57. Y en otros casos, como el de autos, en que la tasación pericial contradictoria se practica en ejecución de una resolución del Tribunal Económico Administrativo, esta Sala ha dicho que la misma no forma parte del procedimiento de inspección, sino que es un procedimiento distinto a éste, que queda fuera del marco de las actuaciones inspectoras que ya habían concluido por el acuerdo de liquidación originario. Sin perjuicio de que el interesado "dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente", conforme ordenaba el artículo 52.2 de la Ley General Tributaria (y actualmente, los arts. 57.2 y 135 LGT), hiciera uso de la facultad concedida en el referido precepto, solicitando la práctica de tasación pericial contradictoria, que fue acordada por el TEAR.

NOVENO. Así, la pretendida aplicación del artículo 150.5 LGT 58/2003, ha de rechazarse por las razones que a continuación se exponen.

Dicho artículo 150.5 dispone que "Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución."

Interpretando este precepto, el Tribunal Supremo en sentencia de 24 de junio de 2011 (rec.1908/2008) - ha declarado que: << El último apartado del artículo 150 de la Ley General Tributaria tiene un ámbito de aplicación muy claramente delimitado, pues se refiere a procedimientos inspectores en los que una resolución judicial o económico-administrativa, decreta la retroacción de actuaciones, que de esta forma quedan sin completar. Por ello, la Ley prevé que dichas actuaciones deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se produzca la retroacción, o en el de seis meses si aquél fuera inferior, computándose el plazo desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Pues bien, en el caso de autos no nos encontramos ante un supuesto de retroacción de actuaciones en el sentido procedimental del término, esto es, reponer un procedimiento al momento en que se advierte un vicio que arrastra la nulidad del acto que pone fin al procedimiento. La tasación pericial contradictoria se acuerda para hacer efectivo un derecho que el recurrente había ejercitado en el momento de interponer la reclamación económico administrativa, por tanto, una vez finalizado el procedimiento de inspección, y como un instrumento para combatir la valoración realizada por la Administración en el acuerdo de liquidación. Y hay que tener en cuenta, por otra parte, que "la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma" (art. 135.1 in fine, LGT 58/2003)-

En consecuencia, no sería de aplicación el art. 150.5 LGT 58/2003, y la dilación en la práctica de dicha tasación no produciría otro efecto que el silencio (Sentencia de esta Sala y Sección de 15 de junio de 2011 , ya citada), con efectos desestimatorios al tratarse de un procedimiento de naturaleza impugnatoria, como se ha dicho (art. 104.3 LGT); y con la consecuencia de que se confirmaría la valoración contenida en la liquidación impugnada, con posibilidad del interesado de volver a promover la tasación pericial contradictoria, o de impugnar la liquidación."

Y por último, debe indicarse que este TEAC también se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre los puntos controvertidos aquí suscitados, sirvan de ejemplo la Resolución del TEAC de 18 de marzo de 2014, RG 00/01040/2011, así como las Resoluciones de 22 de septiembre de 2010 (RG 00/03825/2008) y de 17 de marzo de 2010 (RG 00/03483/2009). Tal y como se aseveró en la primera de ellas:

"TERCERO. En cuanto a la caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la cuestión de la existencia o no de caducidad en el procedimiento de tasación pericial contradictoria en sus resoluciones de 12 de junio de 2008 (R.G. 892/2007) y 17 de marzo de 2010 (R.G. 3483/2009). En el Fundamento de Derecho tercero de esta última resolución se dice lo siguiente: (...)

A la vista del citado precepto, la tasación pericial contradictoria es un procedimiento que siempre se inicia 'a instancia de parte' y que tiene por objeto impugnar los valores previamente comprobados por la Administración Tributaria en aplicación del artículo 57 de la LGT. El carácter impugnatorio del procedimiento de tasación pericial contradictoria está implícito en su naturaleza y aparece claramente calificado como tal en la propia LGT; en concreto, el artículo 134 apartados 4 y 5 establecen, que los obligados tributarios '... podrán promover su impugnación o tasación pericial contradictoria' y que 'si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un valor distinto ...'.

Respecto de su regulación específica, y hasta la entrada en vigor en enero de 2008 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, RD 1065/2007, el procedimiento de tasación pericial contradictoria estaba regulado básicamente en el artículo 135 de la LGT, resultando también de aplicación, los artículos 120 y 121 del RD 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, RD 828/1995). En consecuencia, en lo relativo a su tramitación, duración y efectos del incumplimiento del plazo de resolución, se debían aplicar las normas contenidas en el Capítulo II del título III de la LGT, relativo a las 'Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios', y en concreto el artículo 104 de la LGT, que bajo la rúbrica de 'Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa' dispone:

(...)

Este precepto determina lo siguiente:

- Que el plazo de resolución del procedimiento de tasación pericial contradictoria, en defecto de regulación expresa, es de seis meses.
- Que, en ausencia de resolución expresa, deba entenderse desestimada la pretensión del interesado (silencio negativo); y ello por dos razones:

1. Porque el incumplimiento del plazo de seis meses por parte de la Administración Tributaria no determina la caducidad, al tratarse de un procedimiento de impugnación de los valores comprobados por la Administración, iniciado a instancia de parte, y no de oficio (artículo 104.4 de la LGT). La caducidad únicamente sería aplicable al procedimiento que nos ocupa, en el supuesto de inactividad del interesado en los términos previstos en el artículo 104.3 último párrafo de la LGT; caducidad que determinaría el archivo de su solicitud, que se tomara como 'valor' el que hubiera servido de base a la liquidación inicial y que el interesado no pudiera promover nuevamente la tasación pericial contradictoria.

2. Porque el procedimiento de tasación pericial contradictoria tiene por objeto la corrección o impugnación del acto administrativo de valoración previamente dictado por la Administración tributaria. Y ello, porque el artículo 104.3 de la LGT atribuye silencio negativo a las solicitudes formuladas por el interesado en los procedimientos que tengan por objeto la impugnación de actos, como ocurre en el presente, pues lo que se impugna es el acto de comprobación de valores de la Administración tributaria.

A las mismas conclusiones se llegaría por la vía del artículo 162.1.e) del RD 1065/2007 al que se remite el recurrente en su escrito, Reglamento que no resulta aplicable porque no entra en vigor hasta enero de 2008 y en el presente expediente el procedimiento se había iniciado en junio del año anterior, pero dicho precepto nos remite igualmente al artículo 104.3 de la LGT para concluir la caducidad del procedimiento en el supuesto de inactividad por parte del contribuyente.

En consecuencia, no es correcta la apreciación del recurrente que entiende que transcurrido el plazo de seis meses, el procedimiento habría caducado y que el efecto inmediato sería el de prevalecer los valores del perito del contribuyente. En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en resolución de 12 de junio de 2008, expediente 892/2007."

CUARTO. Este Tribunal entiende aplicable al presente supuesto la doctrina establecida en las resoluciones citadas. En el procedimiento de tasación pericial contradictoria instado por el recurrente se ha rebasado el plazo máximo de duración de seis meses establecido en el artículo 104, apartado 1, de la Ley General Tributaria, como se deduce de lo expuesto en los Antecedentes de Hecho, y habida cuenta de que las normas reguladoras de dicho procedimiento no fijan un plazo máximo de duración para el mismo, este plazo queda establecido en seis meses conforme al párrafo primero, último inciso, del mencionado apartado. Los efectos del vencimiento del plazo máximo sin que la Administración notifique resolución expresa se recogen, para los procedimientos iniciados a instancia de parte, como es el de tasación pericial contradictoria, en el apartado 3 del citado artículo 104. En el párrafo primero de dicho apartado se dice que los efectos del incumplimiento del plazo

serán los que establezca la normativa reguladora del procedimiento, pero dado que la normativa del procedimiento de tasación pericial contradictoria no regula dichos efectos, ha de estarse a lo dispuesto en el párrafo segundo de dicho apartado, conforme al cual los interesados pueden entender desestimadas las solicitudes formuladas en los procedimientos de impugnación de actos administrativos, como es el caso. Por ello, cabe afirmar que en el procedimiento de tasación pericial contradictoria no existe caducidad, siendo el único efecto que la Ley General Tributaria atribuye al vencimiento del plazo de seis meses sin que la Administración haya dictado resolución expresa el de que el interesado pueda considerar desestimada su solicitud de tasación pericial contradictoria por silencio administrativo. ”

En definitiva, ante el primer punto de alegaciones de la interesada, formulado de manera tan ambigua, procede concluir que la tasación pericial contradictoria es un procedimiento distinto e independiente del inspector inicial, y que no se ha producido prescripción del derecho de la Administración para liquidar, sin que tampoco quepa apreciar que le ha ocasionado una situación de indefensión a la recurrente, que en todo momento ha estado al tanto del expediente y procediendo a la defensa de su derecho presentando alegaciones, recursos y reclamaciones, dando de ello buena muestra el relato de los Hechos expuesto.

Cuarto.

En segundo lugar, la recurrente apela a defectos sustanciales en el procedimiento de tasación *"con la consecuencia de su nulidad"*.

Se trata de nuevo de una alegación expresada en términos generales, sin concretar de qué defecto sustancial adolece la tasación analizada, por lo que se ha procedido a comprobar que la tramitación del procedimiento, se realizó conforme a su normativa reguladora de acuerdo a la documentación obrante en el expediente.

La tasación pericial contradictoria está regulada en los artículos 135 LGT y 161 y 162 RGAT.

En el expediente administrativo constan las diligencias de las que se hace mención en los Antecedentes de Hecho de la presente Resolución y que dan fe del cumplimiento de los distintos pasos establecidos en las normas reguladoras del proceso.

Asimismo, consta la valoración realizada inicialmente por el perito de la Administración que se remitió a la interesada como primer paso, instándole a la designación del perito que considerara pertinente, con conocimientos adecuados al bien a valorar.

Está también incluido el dictamen emitido por **Xx...**, economista, perito designado por la obligada en el que se fija su valoración para las oficinas de farmacia a tasar (folio 113 y siguientes del expediente administrativo), así como la designación de **Ex..** como perito tercero (folio 110) y el informe emitido por ésta (folios 99 y siguientes).

En relación con los informes periciales, resulta esencial la motivación de los mismos de forma que quede adecuadamente justificado el valor determinado. A ello la norma dedica especial atención señalando el artículo 160.3 RGAT:

"3. La propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 57 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada. A los efectos de lo previsto en el artículo 103. 3 de dicha Ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación. En particular, deberá contener los siguientes extremos:

a) En la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal deberá especificarse el valor tomado como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor.

b) En la utilización de precios medios de mercado deberá especificarse la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto.

c) En los dictámenes de peritos se deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia."

Tales exigencias se advierten en los tres informes periciales que al final fueron necesarios, figurando en cada caso la relación de bienes que integran el negocio en cuestión, breve descripción y la valoración de cada uno de ellos en el año correspondiente, 1995.

Por último, consta también la liquidación resultante de la tasación (folios 162 y siguientes del expediente administrativo), en el que se da debida cuenta de las valoraciones realizadas por cada uno de los peritos intervinientes, así como la determinación de la necesidad de nombrar un tercer perito, al excederse para algunos de los bienes de la farmacia la diferencia entre la valoración administrativa y la tasación del perito de la contribuyente señalada en el artículo 135 LGT.

Finalmente se concluye el valor a tomar para cada uno de los bienes considerando los límites marcados por el artículo 135.4 LGT (folio 118 del expediente administrativo, página 20/28 de la liquidación).

En definitiva, visto lo expuesto y dada la imprecisión de la recurrente al invocar un "defecto sustancial" en la tasación, no procede sino desestimar la pretensión de la interesada, confirmando que el procedimiento fue tramitado y finalizado en todo momento con arreglo a Derecho.

Quinto.

Por último, invoca la recurrente una improcedente liquidación de los intereses de demora en la liquidación resultante de la tasación, dado que su duración *"ha impedido su devengo al ser su desarrollo un componente de la base de la liquidación, que mientras no se completa queda indeterminada y sin provocar ningún devengo ni interés."*

Del Acuerdo de liquidación dictado el 1 de diciembre de 2008 resultó un importe total de deuda de 166.598,52 euros, siendo 93.181,97 de cuota y 73.416,55 euros de intereses de demora.

Esos intereses de demora fueron calculados tomando como base el importe de la cuota de la liquidación (los 93.181,97 euros), para el periodo que abarca desde el 21/06/1996 (día siguiente al que finalizó el plazo reglamentario para la presentación de la declaración de 1995) y el 01/12/2008, día en que se dicta la liquidación.

En relación con la determinación de los intereses de demora en el caso de liquidaciones derivadas de recursos o reclamaciones como el presente caso, la facultad de la Administración de dictar nueva liquidación no puede tener consecuencias en la determinación de los intereses de demora, este Tribunal ya ha manifestado este Tribunal su criterio, distinguiendo los distintos fallos posibles, en la Resolución de 28 de octubre de 2013, recurso para la unificación de criterio, RG 00/04659/2013.

Este criterio fue confirmado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013, recurso 4494/2012, (reiterada en sentencias de 3 de abril de 2014, casación 2445/13, FJ 3º, o de 16 de octubre de 2014, casación 4078/13, FJ 3º), que estableció lo siguiente:

«Una liquidación tributaria puede ser anulada por razones de (a) forma o de (b) fondo y, en este segundo caso, (i) total o (ii) parcialmente.

(a) La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicte otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación. En estas situaciones, en puridad no existió hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquél.

En otras palabras, en tales tesituras la Administración tributaria no convirtió válidamente en deuda la preexistente obligación. Por ello, y teniendo a la vista la doctrina sentada en las mencionadas cuatro sentencias de 14 junio de 2012 [se refiere a las sentencias pronunciadas en los recursos de casación 2413/10, 6386/09, 6219/09 y 5043/09, FJ 8º, en los cuatro casos], en dichos supuestos no cabe hablar de demora imputable al obligado tributario, salvo la que, en su caso, medie por el transcurso del tiempo entre la autoliquidación y la liquidación practicada por la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación e inspección, después anulada por causas formales.

Tal vez por ello, el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria de 2003, al regular el tiempo en el que debe dictarse nueva resolución en el caso de retroacción de actuaciones, nada dice sobre los intereses de demora y, ciertamente por ello, el apartado 3 del mismo precepto impide exigirlos al contribuyente por el tiempo en que la Administración se exceda de los plazos de que dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras. Si el legislador impide reclamar intereses por el tiempo de ese exceso con mayor razón no cabe exigirlos cuando se manifiesta un "exceso" a posteriori como consecuencia de la anulación de la decisión administrativa por motivos formales.

Las anteriores pautas traslucen en el artículo 66 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, que al tratar de la ejecución de las resoluciones administrativas prevé la exigencia de intereses de demora cuando se anulen liquidaciones por razones de fondo (apartado 3), guardando el más absoluto silencio cuando la estimación lo sea por vicio de forma (apartado 4).

(b.1) Si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de plazo en el sentido del artículo 26.1 de la Ley, pues por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor.

(b.2) Distinto es el escenario si la anulación por razones sustantivas es parcial, porque en tales tesituras sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora. A este supuesto es, por tanto, al que se refiere el artículo 26.5 de la vigente Ley General Tributaria cuando dice que, en tales casos y siendo necesaria una nueva liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este dies ad quem pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas.

Claro está que, para no hacer de peor condición al contribuyente que se ve obligado a litigar en la vía administrativa y, en su caso, en la jurisdiccional para obtener la razón que a aquel que simplemente recibe tardíamente una liquidación que no necesita discutir, se ha de aplicar también en este caso las previsiones del apartado 4 del artículo 26. En el cálculo de los intereses, realizados con arreglo al apartado 5, no se tendrán en cuenta los retrasos imputables a la Administración Tributaria en los términos previstos en ese apartado 4.

Estos criterios interpretativos complementan los ya sentados por esta Sala en las cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, pronunciamientos seguidos en la resolución que el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central ha dictado el 28 de octubre de 2013, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (registro 4659/12). Por lo demás, este Tribunal Supremo es consciente de que alguna de las conclusiones de esta sentencia no son coincidentes con el criterio sostenido en pronunciamientos previos, pero se ha de reparar, como ya se ha apuntado, en que tales pronunciamientos fueron dictados en aplicación de la Ley General Tributaria de 1963 ».

En los casos que aquí estamos analizando, puede que no exista un “incumplimiento” del plazo en sentido estricto, pero lo que sí se da, como nota común, y determinante según el Tribunal Supremo, es el “retraso” (en definitiva, un incumplimiento) por parte de la Administración en liquidar, bien porque ha sido anulado todo un primer procedimiento y debe iniciar otro nuevo, bien porque se ha apreciado un defecto determinante de retroacción, que provoca que el procedimiento quede de nuevo abierto y deban realizarse nuevas actuaciones de instrucción tendentes a su terminación.

Las mismas conclusiones que acabamos de exponer, pero respecto de supuestos en los que era aplicable la anterior Ley 230/1963 General Tributaria, ha sido ya alcanzadas por este Tribunal Central en sus Resoluciones RG 3768/2010 y RG 3769/2010 de fecha 29 de noviembre de 2012, RG 4106/2009 de fecha 11 de abril de 2013 y RG 676/2011 de fecha 24 de abril de 2013.”

De lo expuesto se desprende con claridad que no estamos ante ninguno de los tres supuestos básicos en los que la jurisprudencia citada ordena la limitación, total o parcial, de intereses de demora, ya que todos ellos parten de un punto común que aquí no concurre: la previa anulación de una liquidación, todos ellos resuelven asuntos en los que se dicta una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada la anterior. En el caso que nos ocupa el defecto advertido por el TEAR de Cataluña no afecta a la liquidación, es posterior, ya que ha consistido en la falta de ofrecimiento de una vía de impugnación frente a ella, la TPC, y su subsanación, limitada al ofrecimiento de la TPC, en absoluto exige la anulación de la liquidación, que permanece igual en todos los extremos. [1]

No obstante, sí debe reconocerse que la falta de ofrecimiento de la TPC con ocasión de la liquidación sí ha supuesto que la revisión de aquella haya durado más de lo que lo habría hecho sin aquel defecto, ya que tras la primera revisión por el TEAR ha sido necesario volver atrás para que ofrecer la TPC.

Se trata de un caso específico, ya que aunque hay semejanzas con el caso (a) (retroacción por defectos de forma), aquí no se ha anulado la liquidación, por lo que ha de buscarse una solución también ad hoc, a la que puede llegarse siguiendo la pauta marcada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 marzo 2015, Recurso de Casación 3818/2013.

Esta sentencia parte de la doctrina citada anteriormente, de la sentencia de 9 de diciembre de 2013 (casación 4494/12), que reproduce, y, tras afirmar que por la parte de la liquidación confirmada debían exigirse íntegramente los intereses de demora procede la aplicación de intereses de demora, atiende a una circunstancias excepcional que ocasionó un retraso en la revisión, concluyendo lo siguiente en su FD Cuarto:

“Ahora bien, el que ello sea así no trae como consecuencia que los intereses deban ser devengados en este caso por todo el tiempo considerado en el acto de liquidación de 31 de mayo de 2011. (...)”

La liquidación originaria por los rendimientos de capital mobiliario, de 3 de julio de 1995, fue anulada el 26 de mayo de 1999 por el Tribunal Económico-Administrativo Central atendiendo a razones puramente formales

(por haber sido aprobada estando pendiente un conflicto de competencias con la Diputación Foral de Vizcaya, careciendo, por tanto, la Administración del Estado de atribuciones para liquidar el tributo en tanto no fuera zanjada la controversia). Ciertamente, tal resolución fue declarada lesiva en Orden Ministerial de 6 de enero de 2000 y estimado el correspondiente recurso contencioso-administrativo en sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2003, confirmada en casación por la de este Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2010, pero se ha de tener en cuenta que en ese periodo el debate puramente competencial fue consecuencia de la falta de constitución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con el País Vasco y, por ende, de las dudas acerca de si le cabía a la Hacienda Estatal liquidar una vez suscitado el conflicto por no estar constituida la Junta. Un escenario muy parecido al de estimación por razones de forma que, en la sentencia de 9 de diciembre de 2013 identificamos con la letra (a).

A lo que debe añadirse que la situación responde al designio perseguido por el legislador con los artículos 26.4 y 150.3 de la Ley General Tributaria de 2003: que el contribuyente no tenga que abonar intereses por los retrasos que sean imputables a la Administración (mora accipiendi). Por ello, y atendiendo a la misma razón, no se le puede hacer responsable en el pago de los intereses por las demoras derivadas de los incumplimientos del poder público y, por lo tanto, de la falta de constitución, pese a las determinaciones del legislador, de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico y de las dudas que, ante ese incumplimiento, se generaron para saber quién tenía que liquidar.

En el presente caso estamos ante una situación semejante. Ha habido un defecto formal que ha supuesto un retraso en la revisión de la liquidación por la necesidad de subsanarlo, por lo que en la medida en la que dicho retraso sea imputable a la Administración no deberá suponer intereses de demora en contra del reclamante. Ese retraso ocasionado por el defecto formal, el retraso habido en el ofrecimiento de la TPC, se extiende hasta que la Administración se vió obligada a suspender la ejecución de la resolución del TEAR que lo ordenaba, por impedirlo la solicitud de suspensión formulada por el contribuyente como consecuencia de su impugnación ante el TSJ de Cataluña de dicha resolución del TEAR. Dicha fecha puede identificarse, en el presente caso, en el 4 de junio de 2003, fecha en la que se dictó acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR, acuerdo suspendido al constatar que el TSJ de Cataluña, decretó la suspensión de dicha resolución mediante Auto dictado el 4 de junio de 2003.

A partir de dicha fecha se sucede el periodo de suspensión acordado por el TSJ y el de suspensión de la ejecución de la liquidación que se deriva, según el artículo 136.2 de la Ley 58/2003, de la presentación de la solicitud de TPC.

POR LO EXPUESTO:

EI TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala y en segunda instancia, en el presente recurso de alzada

ACUERDA

Su **ESTIMACIÓN en PARTE**, confirmando la liquidación en todos sus extremos salvo la liquidación de los intereses de demora, que deberá realizarse en los términos indicados en el último fundamento de derecho.

[1] Ello ocurre tanto en el presente caso, en el que el TEAR entró a analizar la cuestión de fondo y la confirmó, como si, tal y como este TEAC sostiene que ha de hacerse, se hubiese limitado a ordenar corregir el defecto formal apreciado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.