

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072448

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 32/2019, de 17 de enero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 212/2017

SUMARIO:**La comprobación de valores en el procedimiento de gestión. Tasación pericial contradictoria.**

Tramitación. Duración. En contra de lo señalado por el abogado del Estado en su escrito de oposición, es indudable que la TPC se integra en un procedimiento administrativo, por más que sea instado siempre por el obligado tributario, intervenga un perito de su particular elección, y, eventualmente, un perito tercero de un colegio, asociación o corporación profesional competente (o de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial), e incluso la valoración del perito de la Administración pueda contratarse, como aquí aconteció, con una sociedad de tasaciones. La TPC, de acuerdo con el art. 57.2 Ley 58/2003 (LGT) -integrado en el «TÍTULO II: Los tributos», «CAPÍTULO III: Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta»-, tiene por objeto confirmar o corregir en cada caso las valoraciones efectuadas por la Administración tributaria resultantes de la aplicación de los medios de comprobación previstos en el art. 57.1 LGT; aparece regulada en el art. 135 LGT -integrado en el «TÍTULO III: La aplicación de los tributos»; «CAPÍTULO III: Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria»; «Sección 2ª Procedimientos de gestión tributaria»; «Subsección 4ª Procedimiento de comprobación de valores»-, y, en fin, culmina con lo que, en principio, constituye el fin de todo procedimiento administrativo: la emisión de un acto administrativo, concretamente, una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación. En este sentido, podría afirmarse que la TPC está encaminada siempre a dilucidar qué valoración (la que resulte de la tasación del perito de la Administración, la del obligado tributario o la del perito tercero) servirá de base a la liquidación tributaria que en todo caso cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

Por otro lado, ciertamente, en la concreta regulación de la TPC, aunque sí se especifican diferentes plazos que se refieren tanto a la Administración tributaria, como, al perito del obligado tributario, o al perito, no se establece un plazo determinado para concluir el procedimiento y, desde luego, no se prevé expresamente la aplicación del plazo previsto en el art. 104 LGT, a diferencia de lo que sucede con la comprobación de valores que efectúa la Administración tributaria de acuerdo con los medios previstos en el art. 57 LGT. Sin embargo, ello no significa que el procedimiento de TPC no tenga previsto un comienzo y una conclusión en la norma y, desde luego, que, en los casos en que tenga lugar, a la Administración tributaria no le resulte aplicable el plazo del art. 104.1 LGT.

Por otro lado, si bien el procedimiento de TPC no finaliza con la notificación de una resolución expresa, dado que su objeto no es una resolución, la TPC siempre tiene como origen una comprobación de valores de la Administración tributaria en la que necesariamente debe existir una valoración de un perito de ésta; además, concurrirá la tasación de un perito del obligado tributario, que podrá precisar la intervención de un perito tercero, cuya valoración entonces servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria. En cualquier caso, la TPC se utiliza por el obligado tributario que es objeto de una comprobación de valores para intentar corregir o enmendar el resultado de la misma y el corolario de esa TPC será siempre la corroboración o no de la valoración del perito de la Administración que forzosamente debe existir, así como la plasmación del resultado del procedimiento en una liquidación tributaria o, lo que es igual, en una resolución administrativa. Así las cosas, de conformidad con el art. 103.1 Ley 58/2003 (LGT), en un procedimiento de aplicación de los tributos, como es el caso, la Administración tiene la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen, siendo el plazo máximo en que debe notificarse la resolución cuando, como aquí acontece, no esté fijado por la norma reguladora del procedimiento, el de 6 meses, según establece el art. 104.1 LGT, no incluyéndose en su cómputo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

Efectos del incumplimiento del plazo de 6 meses concedido en el art. 104.1 Ley 58/2003 (LGT). Silencio administrativo. El propio abogado del Estado reconoce que la TPC no es un recurso o reclamación y, según este propio Tribunal, podría calificarse como un medio de impugnación *sui generis*, lo que no la convierte en recurso [Vid., en ese sentido, voto particular de la STS, de 6 de abril de 2017, recurso n.º 888/2016 (NFJ066289)]. Efectivamente, con la TPC no se solicita que «prevalzca el valor atribuido por el interesado» o, en palabras de la actora, que se adopte como valor de mercado el valor calculado por su perito, y esta circunstancia es determinante para rechazar que el exceso del plazo de seis meses en este procedimiento determine el silencio positivo. Como ha señalado la jurisprudencia, la TPC es un medio de prueba idóneo para desvirtuar el valor asignado a los inmuebles en la prueba pericial de la Administración [Vid., STS, de 9 de marzo de 2017, recurso n.º 897/2016 (NFJ065996)], en el que el interesado podrá promover la TPC «para corregir el valor» comprobado por la Administración tributaria [Vid., STS, de 6 de abril de 2017, recurso n.º 1183/2016 (NFJ066285)], configurándose en la vigente Ley General Tributaria como un instrumento puesto en manos del contribuyente para discutir el resultado de la comprobación de valores [Vid., SSTS, de 23 de mayo de 2018, recursos n.º 1880/2017 (NFJ070817) y 4202/2017 (NFJ070594) y, de 13 de octubre de 2016, recurso n.º 1408/2015 (NFJ064296)] y siendo su objeto el de contraponer una valoración singular previa mediante un informe contradictorio para «combatir» la comprobación de valores que haya servido de base a la liquidación tributaria [Vid., STS, de 22 de mayo de 2018, recurso n.º 38/2017 (NFJ070601)]. Pues bien, una vez sentado que la TPC está sujeta al plazo de seis meses previsto en el art. 104 LGT y que no constituye un recurso en sentido estricto, debe rechazarse, sin embargo, que del incumplimiento de dicho plazo se derive la aceptación de la valoración efectuada por el perito del obligado tributario por aplicación del silencio positivo previsto en el referido precepto. [Vid., ATS, de 15 de marzo de 2017, recurso n.º 212/2017 (NFJ066965), en el que se plantea el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 104, 134 y 135.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 161 y 162.

PONENTE:

Don Ángel Aguallo Avilés.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 32/2019

Fecha de sentencia: 17/01/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 212/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/11/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 212/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 32/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 17 de enero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 212/2017, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Manuel Infante Sánchez, en nombre y representación de doña Marí Trini, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 16 de septiembre de 2016 (ES:TSJCA:2016:11298), dictada en el recurso núm. 281/2013, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ["TEARC"] de 5 de diciembre de 2012, que estimó parcialmente la reclamación núm. NUM000 instada contra el acuerdo del Inspector Jefe de 10 de junio de 2008 por el que se practica una liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2003, por importe total de 93.082,76 euros (cuota, 81.202,05 euros, e intereses de demora, 11.880,71 euros), derivada de una tasación pericial contradictoria. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación, hechos del litigio y resolución del TEARC.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 16 de septiembre de 2016 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso núm. 281/2013.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Iniciadas las actuaciones inspectoras el día 24 de enero de 2006, el 20 de abril de 2007 la Dependencia Regional de Inspección extendió a doña Marí Trini acta A02 núm. NUM001 en relación con el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] y ejercicio 2003, que fue suscrita de disconformidad, en la que se proponía una deuda tributaria de 111.739,23 euros, comprensiva de cuota tributaria e intereses de demora.

Consta que la obligada tributaria, entre otras cosas, no declaró las ganancias patrimoniales derivadas de varios inmuebles transmitidos. Y como en el desarrollo de las actuaciones se habían puesto de manifiesto discrepancias entre el valor de transmisión que figuraba en las escrituras y el valor que figuraba en los contratos privados o en la misma tasación efectuada por el banco que concedía la hipoteca al adquirente del inmueble que se vendía, así como que algunas de las transmisiones efectuadas consistían en la aportación de un inmueble a una sociedad vinculada a través de una aportación no dineraria, la Inspección procedió a efectuar una comprobación de valores con el fin de determinar el valor normal de mercado de los inmuebles enajenados, solicitando valoración a peritos de la Administración, que a su vez contrataron ese servicio a la sociedad Tasaciones Hipotecarias SA, conforme al artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]. Mediante diligencia de 29 de marzo de 2007 se había informado a la representante de la obligada tributaria de las valoraciones recibidas y que se reproducían en el apartado que se señalaba en el acta.

b) En fecha 9 de mayo de 2007 la Sra. Marí Trini presentó escrito de alegaciones al acta de disconformidad, y el Inspector Jefe, mediante acuerdo dictado el 14 de junio de 2007, practicó liquidación de la que se derivaba una deuda tributaria a ingresar de 111.873,12 euros como consecuencia de ratificar la propuesta inspectora, salvo en lo concerniente a los rendimientos de capital inmobiliario.

c) El 23 de julio de 2007 la obligada tributaria solicitó la tasación pericial contradictoria respecto de las fincas sitas en: DIRECCION000, NUM002 de Vic; DIRECCION001, NUM003 NUM004 de Cornellá; DIRECCION001, NUM003 NUM005 de Cornellá; CALLE000, NUM004 de Flix; y DIRECCION002, NUM006 de Olot.

Al no acompañar a dicha solicitud la tasación practicada por el perito designado por doña Marí Trini, el 25 de septiembre de 2007 se le notificó requerimiento de subsanación, concediéndole un plazo de quince días para aportar las tasaciones de los elementos patrimoniales controvertidos.

Con fecha 11 de octubre de 2007 la obligada tributaria presentó escrito acompañando las valoraciones realizadas por el arquitecto que había designado.

d) El 23 de octubre de 2007 se dictó acuerdo de inicio de tasación pericial contradictoria que fue notificado a la interesada el 29 de octubre siguiente.

e) El 14 de diciembre de 2007 se dictó acuerdo de designación de perito tercero, que fue comunicado a éste el 8 de enero de 2008.

f) El 4 de febrero de 2008 el perito tercero aceptó su designación, y el 8 de febrero siguiente aportó detalle del importe de sus honorarios a provisionar en cuantía total de 1.921,40 euros, IVA incluido.

g) La Dependencia de Inspección, en fecha 13 de febrero de 2008, notificó a la obligada tributaria la designación del perito tercero, emplazando a la misma a que depositase en el plazo de 10 días en el Banco de España los honorarios a favor de aquel y a disposición del Delegado Especial de la AEAT en Cataluña, tal y como prevé el artículo 135.3 LGT .

h) El 14 de marzo de 2008 la representante de la Sra. Marí Trini adjuntó documentación acreditativa del depósito efectuado en el Banco de España a favor del perito tercero.

i) Una vez realizados los depósitos procedentes, el 8 de abril de 2008 la Dependencia de Inspección notificó una comunicación al perito tercero en la que solicitaba la práctica de la valoración de los inmuebles de referencia.

j) El 15 de mayo de 2008 tuvo entrada en la Dependencia de Inspección un escrito del perito tercero por el que se aportaba la tasación encomendada, detallando el valor de los inmuebles.

k) Mediante acuerdo dictado el 10 de junio de 2008, el Inspector Jefe practicó liquidación provisional de la que resultaba una deuda tributaria de 93.082,76 euros (81.202,05 euros de cuota y 11.880,71 euros de intereses de demora). En dicha resolución se hicieron constar, entre otros, los siguientes extremos: (i) que las ganancias patrimoniales del año 2003 que se habían tenido en cuenta como consecuencia del procedimiento de tasación pericial contradictoria (que se detallaban) eran, de las generadas hasta un año, 51.317,07, y de las generadas en más de un año: 431.696,07; (ii) y que la obligada tributaria no declaró valor alguno respecto de los bienes objeto de la tasación pericial contradictoria, por lo que, de acuerdo con el artículo 135.3 LGT , los gastos del tercer perito debían ser sufragados por aquella al superar la diferencia entre la tasación del perito tercero y el valor declarado el 20%. Dicho acto consta notificado el 18 de junio de 2008.

3. El 16 de junio de 2008 doña Marí Trini interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEARC contra la liquidación (expediente núm. NUM000) y la sanción que se le impuso (expediente núm. NUM007), que fue estimada parcialmente (solo respecto de los intereses de demora) mediante resolución de 5 de diciembre de 2012, en lo que a este proceso importa, con el argumento que a continuación reproducimos:

" El tema que a continuación se ha de analizar es si la Administración ha dejado transcurrir en exceso el plazo para resolver el procedimiento de tasación pericial contradictoria y las consecuencias que de ello pueden derivarse.

En este caso habida cuenta de que los interesados presentaron la solicitud de tasación el 23 de julio de 2007 la normativa aplicable al mencionado procedimiento es la establecida en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 120 y 121 del 825/1995, de 29 de mayo por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sin que resulten de aplicación los artículos 161 y 162 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio dado que su entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2008.

Por otra parte, en cuanto al plazo máximo de resolución de dicho procedimiento dispuesto en el artículo 104 de la mencionada Ley 58/2003, de 17 de diciembre en el que se establece: (...)

Con respecto a la aplicación al procedimiento de tasación pericial contradictoria del plazo máximo de resolución de seis meses se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central en diversas resoluciones en las que se concluye que si bien le resulta de aplicación dicho plazo el incumplimiento del mismo no determina, en este caso, la caducidad del procedimiento. Valga por todas la resolución de fecha de 10 de marzo de 2010 en la que se señala:

TERCERO: Formula el interesado diversas alegaciones relativas al procedimiento de tasación pericial contradictoria, el cual habría caducado, al excederse el plazo máximo de seis meses, razón por la que, entiende el recurrente remitiéndose al artículo 162.1.e) del reglamento de Gestión e inspección, habría de prevalecer el valor asignado por el perito del recurrente.

El procedimiento de tasación pericial contradictoria que es objeto del presente expediente se inició el 19 de julio de 2007, y resulta por tanto de aplicación el artículo 135 de la LGT que dispone: (...).

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 (...), 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 , (...). 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 resolución expresa, es de seis meses.

-Que, en ausencia de resolución expresa, debe 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 tomará 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 (...), Reglamento que no resulta aplicable porque no entra en vigor hasta enero de 2008 (...), 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. (...).

No obstante lo anterior, el transcurso del plazo de seis meses desde el inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria hasta la fecha de su terminación sí puede tener consecuencias en cuanto al cómputo de intereses de demora en aplicación de lo establecido en el artículo 26.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre en el que se señala: (...).

En el acuerdo impugnado se han calculado intereses de demora por el periodo comprendido entre el día siguiente a la finalización del periodo voluntario de ingreso (1 de julio de 2004) y para la devolución improcedente el día que se obtuvo (19 de mayo de 2004) y el 15 de mayo de 2008 fecha en que según la Inspección se cumplía el plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria (6 meses después de que se iniciase el 11 de octubre de 2007 fecha en la que los obligados tributarios aportaron la tasación de los elementos patrimoniales) teniendo en cuenta las dilaciones de 13 días en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria como consecuencia del retraso en la aportación de la valoración por el perito tercero desde la finalización del plazo concedido para ello (2 de mayo de 2008) hasta la fecha de su aportación (15 de mayo de 2008) y el retraso en la aportación del depósito por parte de la obligada tributaria desde el 26 de febrero de 2008 hasta el 18 de marzo de 2008, es decir 21 días.

Sin embargo, este Tribunal considera que el procedimiento se inició en la fecha en que los interesados presentaron la solicitud de tasación pericial contradictoria ante Administración el 23 de julio de 2007 pues a este respecto debe tenerse en cuenta que según el artículo 104.1 b) en los procedimientos iniciado[s] a instancia del interesado el plazo de resolución se contará desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación y que en la normativa de aplicación no se configura como preceptivo que se tenga que adjuntar al escrito de solicitud la tasación del perito designado por el obligado.

Así las cosas iniciado el procedimiento el 23 de julio de 2007 el plazo de seis meses teniendo en cuenta las dilaciones no imputables a la Administración recogidas en el acuerdo de 34 días acabó el 26 de febrero de 2008, fecha en la que, por tanto, debe finalizar el cómputo de los intereses de demora.

Por consiguiente, procede anular la liquidación impugnada en este punto con objeto de que sea sustituida por otra en la que los intereses de demora se calculen conforme a lo anteriormente expuesto" (FD 7).

Segundo. *La sentencia de instancia.*

1. Frente a la citada resolución del TEARC, doña Marí Trini interpuso recurso de contencioso-administrativo ante la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida, en la que, confirmando la liquidación impugnada ratifica, en esencia, el criterio del TEARC, apreciando que no resulta aplicable el silencio administrativo positivo en la tasación pericial contradictoria.

Razona la sentencia, en relación con la cuestión que se debate en este proceso, literalmente lo que a continuación reflejamos:

" CUARTO.- [...] Se alega por parte de la recurrente que, conforme al artículo 104.3 de la Ley 58/2003 que dispone que "En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda", se habría de entender estimada su solicitud, que concreta en la petición de sustitución del valor-se entiende el fijado por la Administración- por el fijado por su perito.

Tal motivo no puede prosperar pues el procedimiento es de impugnación del valor fijado por la Administración, a cuyo efecto se solicita que sea revisable por un tercer perito, lo que supone que lo que se solicita es la emisión del dictamen de un tercer perito y no que prevalezca el valor atribuido por el interesado.

En consecuencia, ni el silencio habría de ser entendido como estimación, conforme al citado artículo 104.3 de la LGT, ni aún cuando el efecto del silencio fuera positivo, que no lo es, la estimación sería de la fijación del valor según el criterio del interesado o de su perito ".

2. En resumen, a tenor de la sentencia, (a) no existe el silencio administrativo positivo en la tasación pericial contradictoria (i) porque en ella se impugna el valor fijado por la Administración, para lo cual (ii) se solicita el dictamen de un tercer perito, no que prevalezca el valor atribuido por el interesado; (b) y si, a los meros efectos dialécticos, se reconociera el carácter positivo del silencio, la estimación no consistiría en la fijación del valor según el criterio del interesado o su perito.

3. Mediante escrito presentado el 30 de septiembre de 2016, se solicitó el complemento y/o aclaración de la citada sentencia, lo que dio lugar al auto de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 21 de octubre de 2016, que acuerda que no ha lugar a dicha aclaración.

Tercero. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Doña Marí Trini preparó recurso de casación mediante escrito de 12 de diciembre de 2016.

2. En dicho escrito, la representación procesal de la recurrente identificó como infracciones de la sentencia impugnada en relación con la liquidación tributaria: 1ª) del artículo 104.3, párrafo 2º, LGT, en relación con el artículo 135 LGT; 2ª) de los artículos 33 y 67.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción que Contencioso-Administrativa (LJCA), y de los artículos 24.1 y 120.3 de la Constitución Española (CE), en relación con el artículo 135.3, apartado 4, LGT; 3ª) de los artículos 33 y 67.1 de la LJCA, los artículos 209 y 218 de la Ley

1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), y los artículos 24.1 y 120.3 de la CE; 4ª) de los artículos 24.1 CE y 60.4 LJCA, en relación con los artículos 337.2, 347.1, 348, 343 y 335.3 de la LEC; 5ª) de los artículos 24.1 CE, 105 LGT y 217 LEC; 6ª) del artículo 24.1 CE, por inaplicación de los artículos 105 LGT y 217.1 y 2 LEC, así como del artículo 326.1 LEC, aplicable por remisión del artículo 60.4 LJCA, y del artículo 326.1 LEC en relación con los artículos 24.1 y 9.3 CE, y 218 LEC; 7ª) del artículo 24.1 CE, por inaplicación del artículo 281.4 LEC, aplicable por remisión del artículo 60.4 LJCA; 8ª) de los artículos 24.1 CE y 60.4 LJCA, en relación con el artículo 386 LEC "y doctrina consolidada", y del artículo 9.3 CE; 9ª) por inaplicación, del artículo 9.1 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (RRM), del artículo "71.2 LSL", los artículos 1261 y ss. del Código Civil, y de "la teoría del título y el modo", y, por aplicación indebida, de los artículos 55 y 64 del RRM, así como errónea aplicación de la doctrina fijada en la STS de 20 diciembre 2009 (rec. 10220/2003, FJ 7); 10ª) incongruencia omisiva, con infracción de los artículos 24 y 120.3 de la CE, el artículo 218 LEC, y los artículos 33, 67 y 95.2.c) y d) de la LJCA, "al no resolver sobre la alegada inconstitucionalidad del inciso final del art. 33.3 de la Ley 40/1998 por infringir los arts. 9.3, 24.1 y 31.1 de la Constitución y por infringir también el principio de reserva de ley previsto en el art. 8 de la LGT, ni resolver la solicitud de planteamiento de cuestión de constitucionalidad formulada"; 11ª) del artículo "33.3 LIRPF (de no ser inconstitucional), por aplicación indebida del inciso final, en relación con el art. 67.1 LRJCA"; 12ª) de los artículos 33 y 67.1 LJCA, los artículos 209 y 218 LEC y los artículos 24.1 y 120.3 CE, así como del artículo 104.1 LGT, por aplicación indebida del artículo 162.5 RRGIT, y contradicción con "la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, de 29 de [junio] de 2007, FJ 2"; 13ª) del artículo 135.3, párrafo tercero, LGT. Y, respecto del "procedimiento administrativo", del artículo 10.2 Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y de los artículos 141.a) y 141.b) de la LGT, "que ponen de manifiesto la infracción del art. 70.2 LJCA" (19ª).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 5 de enero de 2017, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 15 de marzo de 2017, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2, letras a) y c), del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción que Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar cuáles sean los efectos que cabe anudar al incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria, más en particular, si tales efectos deben ser estimatorios de la pretensión del obligado tributario cuando, iniciado el procedimiento a su instancia, presentada la tasación realizada por su perito y haciéndose necesaria la intervención de un tercer perito, éste no entrega su valoración y no se notifica resolución alguna dentro del plazo máximo de duración".

El citado auto identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 134.3 y 135, en relación con el artículo 104, apartados 1 y 3, de la LGT.

4. Mediante escrito de 21 de marzo de 2017, doña Marí Trini solicitó de la Sección Primera de esta Sala que dictase "auto por el que resuelva completar la resolución pronunciándose respecto a la existencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en relación con las invocadas infracciones 2ª a 18ª del escrito de preparación, o subsidiariamente aclare respecto de la posibilidad o no de alegación en el recurso de los demás motivos recogidos en el escrito de preparación".

Por auto de 3 de mayo de 2017, la Sección Primera de esta Sala acordó que "[n]o ha lugar a completar ni aclarar el auto de admisión dictado el 15 de marzo de 2017 en el [presente] recurso de casación", declarando lo siguiente: 1º) que la "Sección de admisión detectó interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en la cuestión suscitada al hilo de la primera de las infracciones denunciadas, pero no en las otras dieciocho"; y 2º) que en "el escrito de interposición, el recurrente debe limitarse a cumplir con lo que dispone el artículo 93.2.a) LJCA, sin que sea competencia de es[a] Sección de admisión pronunciarse sobre un extremo que corresponde a la de enjuiciamiento: la determinación y delimitación del debate de fondo en el recurso de casación".

Cuarto. Interposición del recurso de casación.

1 . La representación procesal de doña Marí Trini interpuso el recurso de casación mediante escrito de 26 de junio de 2017, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, comienza por argumentar la infracción por la sentencia impugnada del artículo 104.3, párrafo 2º, LGT , en relación con el art. 135 LGT , "al no reconocer efecto positivo al vencimiento del plazo previsto para resolver el procedimiento de tasación pericial contradictoria" ["TPC"] (pág. 1).

A este respecto, después de recordar cuál es la cuestión con interés casacional objetivo, que el TEARC reconoce que la TPC ha excedido el plazo máximo de duración de los seis meses previsto en el artículo 104.1 LGT , y, en fin, el razonamiento de la sentencia recurrida para rechazar que el incumplimiento de dicho plazo tenga como efecto el silencio positivo, sostiene que, frente a lo que afirma la Sala de instancia, el procedimiento de TPC no es un procedimiento de impugnación. Está contemplado -se dice- en el artículo 135 LGT , dentro del epígrafe "Procedimiento de comprobación de valores", y tal como recoge la sentencia del Tribunal Supremo 1893/2014, de 5 de mayo , en su FJ 3º, y el auto de admisión "la TPC es un instrumento puesto en manos de los contribuyentes para discutir los resultados de las comprobaciones de valores realizadas por la Administración Tributaria al amparo del artículo 57.2 LGT , pero no constituye una impugnación o recurso", siendo esta, según se explicita, "la clave" del razonamiento de la recurrente (pág. 2).

A continuación, se afirma que "[e]stá admitido que el plazo para resolver una TPC es de seis meses y que es un procedimiento iniciado a instancia de parte", que "consta acreditado que, instada la TPC por la contribuyente, la Administración Tributaria se excedió de dicho plazo para resolverla" (pág. 2), y que, conforme al artículo 104.3, párrafo 2º, LGT , "el transcurso del plazo legal de que dispone la Administración para resolver un procedimiento instado por un administrado sin que haya dictado resolución expresa comportará que la solicitud se entienda estimada por silencio administrativo positivo, salvo que la petición incoe un procedimiento de impugnación de actos", por lo que "si la TPC fuera un procedimiento de impugnación, el silencio tendría efecto desestimatorio, y si la TPC no es un procedimiento de impugnación, como se sostiene, el signo del silencio será positivo, estimatorio" (pág. 3).

Quienes defienden la "función impugnatoria" de la TPC -se argumenta- se basan "en la finalidad (corregir el resultado obtenido de otro medio de comprobación), en los efectos (suspensión de los pazos de impugnación e ingreso de las deudas liquidadas), en que debía advertirse de la posibilidad de instarla y en la interdicción de la "reformatio in peius"". Sin embargo, esos argumentos no son exclusivos de los actos impugnatorios dado que: (a) es cuanto a la finalidad "[u]na solicitud de devolución de ingresos indebidos también pretende corregir el resultado obtenido en una liquidación o autoliquidación de impuestos para, en base a la misma, obtener la devolución de lo ingresado en exceso"; (b) respecto de los efectos, "[n]ormalmente, y salvo indicación en contrario, un procedimiento tiene efectos suspensivos e interruptivos mientras se sustancia, para no perjudicar al administrado y evitar procedimientos paralelos de ejecución que pueden verse privados de eficacia o sentido posteriormente en función del resultado del procedimiento"; (c) en relación con "la advertencia de la posibilidad de instar la TPC", "[l]as advertencias son un derecho del administrado y una garantía, igual que se le advierte de sus derechos al inicio del procedimiento de inspección"; y (d), finalmente, "[c]ualquier solicitud a instancia de parte conlleva la interdicción de la "reformatio in peius"" (págs. 3-4).

El objeto de la TPC -prosigue la actora- "no es impugnar los valores, sino solicitar su revisión o corrección a partir de datos concretos: nuevas periciales". Por otro lado, en el " artículo 134 LGT se indica que tiene carácter alternativo "impugnación o tasación pericial contradictoria"", por lo que "no pueden ser lo mismo: o se impugna o se solicita la TPC"; y el artículo 135.1, párrafo 3, LGT , "indica claramente que la presentación de la solicitud de la TPC determina la suspensión del plazo para interponer recurso o reclamación", por lo que "no se trata de un recurso" (pág. 4).

En realidad -se concluye-, la TPC es "un procedimiento reglado para la fijación de un valor que servirá de base para calcular un impuesto, que puede corregir o no el medio utilizado por la Administración. El valor fijado por la TPC podrá ser objeto de recurso e impugnación en un procedimiento judicial posterior, con plena libertad de valoración y criterio para los Tribunales". Y como medio de fijación de valor, "el procedimiento reglado establece que se deberá tomar el valor calculado por el perito del contribuyente si este cumple ciertos requisito", estando la Administración obligada a ello. "Y si el procedimiento de la TPC puede obligar a fijar un valor es porque no es un recurso. El liquidador se limitará a comparar valores y fijar como nuevo valor el resultante de las reglas de la TPC, que queda limitado por dos cifras, la fijada por el perito del contribuyente y el determinado inicialmente por la Administración en aplicación del art. 57 LGT " (pág. 4).

Técnicamente -se insiste en la misma idea- "no se está impugnando un acto administrativo, que podrá hacerse después mediante reposición o reclamación, dado que tampoco cabe formular alegaciones ni

argumentaciones de ningún tipo en dicho procedimiento". Así lo ponen de manifiesto el auto de admisión y la sentencia de esta Sala núm. 1893/2014, de 5 de mayo (casación 5690/2011 , FJ 3º), si bien se refiere a la previsión contenida en la LGT de 1963. Y no siendo una impugnación, la Sala de instancia desahucia al sostener que el procedimiento de TPC "es de impugnación del valor fijado por la Administración", lo que "le lleva a infringir el art. 104.3 LGT , el cual al transcurso del plazo sin resolver un procedimiento instado por el contribuyente une la aplicación del silencio positivo" (pág. 5).

2. Seguidamente, se argumenta que, mientras que la sentencia impugnada interpreta que en el procedimiento de TPC lo que se pide es que "un tercer perito revise el valor fijado", en realidad, "lo que se solicita es que se inicie un procedimiento en el que se propondrá como valor de mercado para cada finca el valor calculado por un perito de parte y si ese valor difiere poco (menos del 10% y menos de 120.000 €) del que establezca la Administración (quizás en una nueva valoración si el valor que se fijó no se obtuvo mediante técnicos de la AEAT) se adoptará como valor de mercado el que diga dicho perito de parte necesariamente, solicitando subsidiariamente para el supuesto que la diferencia sea superior que lo valore un tercer perito" (pág. 5).

Por tanto -se remata-, "si tras 6 meses del inicio del procedimiento no hay informe del tercer perito o no se ha resuelto el procedimiento -sin inactividad del contribuyente-, ha de entenderse estimado por silencio la petición principal del administrado, a saber, que se adopte como valor de mercado el valor calculado por su perito". Ninguna otra conclusión, según la recurrente, tendría sentido. "Sentado que se trata de un procedimiento a instancia de parte en el que se busca fijar el valor a tener en cuenta para calcular un impuesto, y que para la fijación de dicho valor el contribuyente propone el que establezca su perito, valor que deberá estimarse en ciertas circunstancias y si no se producen se pedirá la opinión a un tercer perito, la falta de conclusión de dicho procedimiento en plazo comporta que se tenga que considerar estimada la propuesta del contribuyente, que es el valor que aporte su perito" (pág. 6).

3. Finalmente, en este punto concreto, la recurrente aclara que su pretensión consiste en lo siguiente: (a) "que el TS reconozca que la TPC es un procedimiento iniciado a instancia de parte donde se solicita que la Administración adopte como valor de mercado para calcular una liquidación el valor que se propondrá por el perito de parte, y que así se ha de hacer si se dan ciertos requisitos (Art. 135.2 LGT) o, si transcurre el plazo de seis meses de que dispone la Administración para concluir dicho procedimiento sin concluirlo, por aplicación del efecto positivo del silencio administrativo"; (b) y, "de estimar esta pretensión, habida cuenta del exceso en concluir el procedimiento de TPC, estime el recurso de casación y anule la Sentencia recurrida ordenando corregir el valor de mercado de las cinco fincas que fueron objeto de la TPC, y sustituirlo por el valor fijado por el perito de la contribuyente que se aportó a la TPC, concretamente 119.978,19 € como valor de la finca de Vic, 119.489,60 € para el local de Cornellà, 47.208,79 € para finca de Flix y 81.029,46 € para DIRECCION002 " (págs. 6-7).

4. A continuación, subsidiariamente, el escrito de interposición del recurso argumenta sobre el resto de las infracciones denunciadas, respecto de las que esta Sala no ha apreciado interés casacional objetivo para la fijación de jurisprudencia. Y así, se denuncia y explican las infracciones que meramente enunciamos:

4.1. "Infracción por inaplicación del artículo 135.3, apartado 4, LGT , ante la falta de depósito de los honorarios del tercer perito por una de las partes, la Administración" (págs. 7- 8).

4.2. "Infracción [de los] arts. 33 y 67.1 LJCA , arts. 209 y 218 LEC y arts. 24.1 y 120.3 CE ante la falta de motivación y valoración de la TPC, con la consiguiente infracción de la doctrina" (pág. 8).

4.3. Infracción "del artículo 24.1 CE y 60.4 LJCA en relación con la infracción de los arts. 337.2 , 347.1 , 348 y 343 LEC al no considerar la pericial de parte ni las alegaciones del perito, lo cual también infringe la doctrina contenida en las SSTs 9-2-12 rec. 2079/08 y 18-9-09 rec. 2730/05 , y contradice la fijada por la STSJ Madrid 110/2015 de 18 de febrero " (págs. 8-9).

4.4. "Infracción [de los] arts. 24.1 CE , 105 LGT y 217 LEC en tanto la pericial del tercer perito, que resulta discutida, no ha sido ratificada por éste en sede judicial por la parte a quien interesaba su mantenimiento (la Administración)" (pág. 9).

4.5. "Infracción del art. 24.1 CE por inaplicación del artículo 105 LGT y ANGEL y 2 LEC , que se refieren a la carga de la prueba, e incumplimiento de lo previsto en el art. 326.1 LEC aplicable por remisión del art. 60.4 LJCA , dado que los documentos aportados con la demanda no han sido negados en la contestación ni impugnados, por lo que han de tenerse por probados y auténticos, y junto a la infracción por inaplicación del art. 281.4 LEC , al no

reconocer la notoriedad del hecho que en los documentos de arras se indica el precio real de las compraventas acordadas, con la correlativa vulneración del [art.] 326,1 LEC en relación con [el] art. 24,1 y [los arts.] 9.3 CE y 218 LEC en tanto su valoración no puede llevar a resultados inverosímiles" (págs. 9-11).

4.6. "Infracción del artículo 24.1 CE y 60.4 LJCA en relación con la infracción del art. 386 LEC y doctrina consolidada al ser el resultado de la prueba de presunciones (sobre la simulación de una venta por medio de persona interpuesta) ilógica, incoherente, irrazonable y arbitraria, que contraría también el art. 9.3 CE y las reglas de la sana crítica" (págs. 11-12).

4.7. "Infracción por inaplicación del art. 9.1 RRM , art. 71.2 LSL , arts. 1261 y ss del Código Civil , la teoría del título y el modo y aplicación indebida de los artículos 55 y 64 RRM , y errónea aplicación de la doctrina fijada en la STS de 20 diciembre 2009 (rec. 10220/2003 FJ7), en tanto otorga efectos traslativos de dominio a un título inválido retrotrayéndolo a la fecha de presentación de la escritura defectuosa y no a la fecha del título correcto ni a la de inscripción que consta en el Registro ni a la fecha de publicación en el BORME" (págs. 12-16).

4.8. "Infracción del art. 33.3 LIRP, por aplicación indebida del inciso final, en relación con el art. 67.1 LRJCA , al no entrar a valorar si el precio de transmisión puede considerarse dentro del valor normal de mercado" (pág. 16).

4.9. "Infracción del art. 104.1 LGT , por aplicación indebida del art. 162.5 RGGIT" (pág. 17).

4.10. "Indebida aplicación de la Ley 58/2003 para sancionar el IRPF del ejercicio 2003 al no ser más favorable e implicar infracción de los arts. 10.2 y 178.1 LGT , art. 3 Ley 30/92 , y basarse en una Orden Ministerial contraria a los principios de legalidad y de confianza legítima entre los poderes del Estado y que representa un abuso de derecho o fraude de ley prohibidos por los arts. 6.4 y 7.2 CC , lo que viola el art. 25.1 de la Constitución y el principio de legalidad y tipicidad" (págs. 17-19).

4.11. "Infracción del art. 25.1 de la CE al infringir los arts. 10.2 y 178.1 LGT y los principio[s] de legalidad y tipicidad al sancionar sobre la base de una norma sin vigor en el momento de cometer la presunta infracción dado que el momento de comisión de la presunta infracción es el momento en que se presenta la autodeclaración" (págs. 19-21).

4.12. "Violación del artículo 25.1 CE en tanto la Sentencia infringe el principio de tipicidad al admitir como ajustada a derecho una sanción que se consideró dolosa cuando tanto el TEAR como el propio TSJ consideran únicamente la actuación negligente, con lo que existe aplicación indebida de los arts. 178 , 183.1 y 191.1 LGT " (págs. 21-22).

4.13. "Infracción por indebida aplicación del art. 191.1 LGT e inaplicación de los arts. 180.2 LGT y art. 25.1 CE al unificar o sumar las infracciones" (págs. 22-23).

4.14. "Infracción por indebida aplicación de los arts. 191.4 y 184.3 c LGT en tanto califica la infracción como muy grave por utilización de persona interpuesta, siendo la prueba de indicios insuficiente para destruir la presunción de inocencia constitucional del art. 24.2 CE cuando existen indicios en contra, y simultánea infracción del art. 25.1 CE al aplicarse con efecto retroactivo por una "interposición" anterior a la vigencia de la LGT 2003" (págs. 23-24).

4.15. Y, finalmente, "[i]nfracción [del] art. 10.2 RD 939/1986 , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos e infracción del 141.a y 141.b) LGT que ponen de manifiesto la infracción del art. 70.2 LJCA en que incurre la Sentencia al no estimar el desvío de poder producido" (pág. 25).

5. La recurrente concluye solicitando que esta Sala "tras determinar cuáles sean los efectos que cabe anudar al incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria, case la resolución recurrida y resuelva el litigio en los términos planteados por el debate, especialmente anulando todas las liquidaciones por haber incurrido en desviación de poder o, subsidiariamente, fijando que el valor de mercado de las cinco fincas que fueron objeto de la TPC es el calculado por el perito de la contribuyente, que la Administración no ha acreditado un valor de mercado superior al consignado en las escrituras públicas de transmisión, que el valor de adquisición de las fincas de Cornellà de Llobregat es el que figura en el contrato de arras, que no se ha producido simulación en la venta de la finca de Vic, que no pueden imputarse al ejercicio 2003 las aportaciones de tres fincas a Vic Bonic SL y que la sanción impuesta no es conforme a derecho" (pág. 25).

Quinto. Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.

1. El abogado del Estado, en el ejercicio de la representación que ostenta, se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 30 de noviembre de 2017, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, tras delimitar el objeto del recurso y hacer una breve referencia a los antecedentes y a la sentencia impugnada, comienza

pronunciándose sobre la alegada infracción del artículo 104.3 LGT , en relación con el artículo 135 LGT , al no reconocerse "efecto positivo al vencimiento del plazo previsto para resolver el procedimiento de tasación pericial contradictoria" (pág. 3). A este respecto, manifiesta que la pretensión de la recurrente se concreta en que el Tribunal Supremo reconozca que la tasación pericial contradictoria "es un procedimiento iniciado a instancia de parte donde se solicita que la Administración adopte como valor de mercado para calcular una liquidación el valor que se propondrá por el perito de parte, y que así se ha de hacer si se dan ciertos requisitos (art. 135.2 LGT) o, si transcurre el plazo de seis meses de que dispone la Administración para concluir dicho procedimiento sin concluirlo, por aplicación del efecto positivo del silencio administrativo" (págs. 3-4). Y para ello se basa en que "no habiéndose fijado el plazo de duración del procedimiento de TPC, este será de seis meses y como se trata de un procedimiento iniciado a instancia del interesado, la falta de resolución en plazo determina que se entienda estimado por silencio (art. 104 LGT), ya que, en su opinión, no se trata de un medio de impugnación para los que está previsto el efecto negativo del silencio" (pág. 4).

Pues bien, después de transcribir lo que dice la sentencia impugnada sobre el particular, que "considera plenamente ajustada a lo que resulta de las normas reguladoras del procedimiento de TPC" (pág. 4), desarrolla su oposición en este punto partiendo de que "la TPC no es un recurso o reclamación y podría calificarse como un medio de impugnación sui generis, cuyo objeto sería poner a disposición del interesado un medio para corregir los valores establecidos por la Administración en aplicación de alguno de los medios de comprobación establecidos en el art. 57 LGT ", lo que vendría a confirmar la dicción del apartado 2 de dicho precepto, así como el auto de admisión del recurso (págs. 4- 5).

Desde esta perspectiva -prosigue- "podría calificarse de un medio de prueba que se pone a disposición del interesado para combatir el valor fijado por la Administración", como reflejaría la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2017 (rec. cas. 897/2016) cuando lo describe como "un medio de prueba que puede resultar idóneo para desvirtuar el valor asignado a los inmuebles en la prueba pericial de la Administración" (pág. 5).

Y aunque es cierto "que las normas que regulan la TPC hablan de solicitud presentada por el interesado (art. 135 LGT) o de procedimiento de tasación (art. 161 del Reglamento General de aplicación de los tributos, aprobado por RD 1065/2007), sin embargo, "más allá de que se regula en las normas tributarias, la TPC no es un verdadero procedimiento administrativo", sino que "[e]sas normas tienen por objeto regular el procedimiento a que ha de sujetarse la práctica una prueba pericial cuyo objeto propio es determinar el valor del bien previamente comprobado por la Administración (en ese sentido presentan algunos aspectos comunes con la regulación contenida en la Ley de Enjuiciamiento Civil para la práctica de la prueba pericial; en particular cfr. arts. 342 y 346 LEC)" (págs. 5-6).

Ese procedimiento para la práctica de una prueba pericial, regulado en el artículo 161 RGIT , (a) "obliga a la Administración a valorar el bien mediante informe pericial si ese no fue el medio empleado y a comunicar al interesado que solicita la TPC esa valoración"; (b) a partir de aquí "se establecen plazos preclusivos para el interesado, de 10 días para designar al perito y de un mes para aportar la pericial, cuyo incumplimiento determina que se le tenga por desistido de su derecho y la terminación del procedimiento"; (c) y, por último, si concurren las circunstancias establecidas en los artículos 135 LGT y 161 RGIT , "se designará un perito tercero que, en principio, deberá emitir su dictamen en el plazo de un mes, aunque el incumplimiento de este plazo no tiene otra consecuencia que la de poder dejar sin efecto la designación, y si es así se procederá al nombramiento de otro perito tercero por orden correlativo" (pág. 6).

A juicio del abogado del Estado, esta regulación de una prueba pericial "no encaja entre los procedimientos a que se refiere el art. 104.1 LGT cuando impone la necesidad de establecer un plazo máximo de duración del procedimiento", dado que el procedimiento para la práctica de la TPC no está sujeto a un plazo máximo, aunque "se establecen diversos plazos cuyo incumplimiento produce distintos efectos pero sin que pueda fijarse un plazo máximo al que se anuden concretas consecuencias" (pág. 6). Y tampoco puede aplicarse a este procedimiento el apartado 3 del artículo 104 LGT porque, "si bien se inicia a solicitud del interesado, el procedimiento de TPC no finaliza mediante la notificación de una resolución expresa, ya que su objeto no es una resolución", razón por la cual, atendiendo a la singularidad del procedimiento, el artículo 162 RGIT dispone que el procedimiento de TPC, terminará de alguna de las siguientes formas: "a) Por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero.- b) Por el desistimiento del obligado tributario en los términos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo anterior.- c) Por no ser necesaria la designación del perito tercero de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .- d) Por la falta del depósito de honorarios por cualquiera de las partes en los términos previstos en el artículo 135.3, cuarto párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria .- e) Por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria " (pág. 7).

Por otra parte, como el resultado de la TPC puede afectar a la liquidación, el apartado 5 del art. 162 RGIT dispone que "[u]na vez terminado el procedimiento, la Administración tributaria competente notificará en el plazo de 1 mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan", y que el incumplimiento de dicho plazo "determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento" (pág. 7).

Por estas razones, concluye el abogado del Estado que "no puede pretenderse que el procedimiento de TPC esté sometido a un plazo máximo, en el sentido del art. 104.1 LGT , cuyo incumplimiento determine que se entienda estimada la solicitud por silencio y, además, que esa estimación se concrete en la aceptación del valor asignado por el perito del obligado tributario"; y eso es precisamente lo que dice la sentencia de instancia cuando afirma que en ese procedimiento lo que "se solicita es la emisión del dictamen de un tercer perito y no que prevalezca el valor atribuido por el interesado" (pág. 7).

2. Seguidamente, el abogado del Estado responde sumariamente al resto de las infracciones alegadas en el recurso, que carecen de interés casacional de acuerdo con el auto de admisión:

2.1. Infracción "por inaplicación del art. 135.3, apartado 4 LGT , ante la falta de depósito de los honorarios del tercer perito por parte de la Administración" (pág. 8).

2.2. Infracciones relativas a la falta de valoraciones (pág. 8).

2.3. Infracción "de las normas relativas a la carga de la prueba y la falta de reconocimiento como hecho notorio que en los documentos de arras se indica el precio real de las compraventas" (págs. 8-9).

2.4. Infracción relativa a la valoración de la prueba de presunciones (pág. 9).

2.5. Infracción de los artículos 9 RRM , 71.2 LSL y 1261 y siguientes del Código Civil (pág. 9).

2.5. Infracción "del art. 33.3 TRLIRPF en relación con el art. 67 LJCA , por no entrar a valorar si el precio de transmisión puede considerarse dentro del valor normal de mercado" (pág. 10).

2.6. Infracción "del art. 104.1 LGT por aplicación indebida del art. 162.5 RGIT " (pág. 10).

2.7. "Infracción por aplicación indebida de la LGT 2003 para sancionar el IRPF 2003, al no ser más favorable" (pág. 10).

2.8. "Infracción del art. 25 CE en relación con los artículos 10 y 178 LGT al sancionar sobre la base de una norma que no estaba en vigor en el momento de cometerse la presunta infracción" (pág. 11).

2.9. "Infracción del art. 25 CE en cuanto la sentencia infringe el principio de tipicidad" (pág. 11).

2.10. "Infracción por indebida aplicación del art. 191.1 LGT e inaplicación de los artículos 180.2 LGT y 25.1 CE , al unificar o sumar infracciones" (pág. 11).

2.11. "Infracción por indebida aplicación de los art. 191 y 184 LGT en tanto califica la infracción como muy grave por utilización de persona interpuesta, con infracción de la presunción de inocencia del art. 24 CE y del art. 25 CE por aplicación retroactiva de la LGT 2003" (págs. 11-12).

2.12. Y, finalmente, "[i]nfracción del art. 10.2 RGIT y del art. 141 LGT en relación con el art. 70 LJCA por no apreciar desviación de poder" (pág. 12).

3. Para terminar, el abogado del Estado solicita la confirmación de la sentencia impugnada, con desestimación del recurso interpuesto, y, en relación con la cuestión que presenta interés casacional objetivo conforme al Auto de admisión del recurso, considera que la doctrina correcta podría ser la siguiente: "las previsiones contenidas en los apartados 1 y 3 del art. 104 de la Ley General Tributaria no son aplicables al procedimiento de tasación pericial contradictoria, en el que no tiene cabida una resolución presunta estimatoria por exceso en el plazo de duración del procedimiento, produciéndose su terminación cuando concurre alguno de los supuestos previstos en el art. 162.1 del Reglamento General de aplicación de los tributos (RGIT), con los efectos establecidos por este precepto para cada uno de esos supuestos" (pág. 13).

Sexto. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 14 de marzo de 2018.

Por providencia de 3 de diciembre de 2018, se designó como Magistrado ponente al Excmo. Sr. don Angel Agualló Avilés, señalándose el día 15 de enero de 2019 para la deliberación, votación y fallo del recurso, fecha, en la que, efectivamente y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.*

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, impugnada en casación por la representación procesal de doña Marí Trini, es o no conforme a Derecho.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal, en el auto de admisión de 15 de marzo de 2017, apreció la presencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el apartado 2, letras a) y c), del artículo 88 LJCA, delimitando la cuestión casacional que plantea el presente recurso de casación en los siguientes términos:

"Determinar cuáles sean los efectos que cabe anudar al incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria, más en particular, si tales efectos deben ser estimatorios de la pretensión del obligado tributario cuando, iniciado el procedimiento a su instancia, presentada la tasación realizada por su perito y haciéndose necesaria la intervención de un tercer perito, éste no entrega su valoración y no se notifica resolución alguna dentro del plazo máximo de duración".

Y el mencionado auto de admisión identificó, asimismo, como normas jurídicas que debían ser objeto de interpretación en este pronunciamiento los artículos 134.3 y 135, en relación con el artículo 104, apartados 1 y 3, de la LGT.

Como hemos reflejado en los antecedentes, doña Marí Trini solicitó de la Sección Primera de esta Sala que dictase "auto por el que resuelva completar la resolución pronunciándose respecto a la existencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en relación con las invocadas infracciones 2ª a 18ª del escrito de preparación, o subsidiariamente aclare respecto de la posibilidad o no de alegación en el recurso de los demás motivos recogidos en el escrito de preparación".

Y por auto de 3 de mayo de 2017, la Sección Primera de esta Sala acordó que no ha lugar a completar ni aclarar el auto de admisión dictado el 15 de marzo de 2017, declarando, de un lado, que la "Sección de admisión detectó interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en la cuestión suscitada al hilo de la primera de las infracciones denunciadas, pero no en las otras dieciocho"; y, de otro, que en "el escrito de interposición, el recurrente debe limitarse a cumplir con lo que dispone el artículo 93.2.a) LJCA, sin que sea competencia de es[a] Sección de admisión pronunciarse sobre un extremo que corresponde a la de enjuiciamiento: la determinación y delimitación del debate de fondo en el recurso de casación".

Pues bien, según hemos expuesto también en los antecedentes, en su escrito de interposición la recurrente no se ha limitado a razonar sobre la infracción al hilo de la cual el auto de admisión ha apreciado la existencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, sino que ha argumentado asimismo acerca de las otras 18 infracciones que se achacaban a la sentencia impugnada en el escrito de preparación. Y el abogado del Estado, si bien lacónicamente, ha respondido a cada una de dichas infracciones en su escrito de oposición.

Esta Sección, sin embargo, en el ejercicio de su competencia, va a limitar su análisis a la cuestión casacional objetiva identificada en el auto de admisión, soslayando, por tanto, el resto de las alegaciones que, ciertamente, con carácter subsidiario, se hacen en relación con la liquidación tributaria, el procedimiento o la sanción impuesta, por no estimarlas relevantes, sin perjuicio del interés que pueda tener la parte recurrente, para cumplir la función que este Tribunal tiene encomendada con el nuevo recurso de casación de crear jurisprudencia y unificar criterios o, lo que es igual, porque entendemos que la decisión sobre esas otras cuestiones que se suscitan carecería de utilidad para crear pautas interpretativas del ordenamiento jurídico aplicables en otros supuestos.

Hecha la anterior precisión, pasamos directamente a resolver la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión. Pero antes, conviene aclarar que, habida cuenta de que es pacífico que la recurrente presentó la solicitud de TPC el 23 de julio de 2007, la normativa que resultaba aplicable al mencionado procedimiento es, como apunta el referido auto, la contenida en los artículos 134 y 135 de la LGT. No así, en cambio, como

acertadamente reconoce la resolución del TEARC recurrida en vía contenciosa, pese la trascendencia que les da el abogado del Estado en su escrito de oposición, los artículos 161 y 162 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, dado que su entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2008. Todo ello sin perjuicio de que dichos preceptos puedan y, de hecho, deban ser examinados, por su indudable valor interpretativo de la voluntad de la Ley.

Segundo. *La tasación pericial contradictoria está integrada en un procedimiento administrativo y le resulta aplicable el plazo máximo de resolución de seis meses previsto en el artículo 104 LGT.*

En su escrito de oposición, el abogado del Estado rechaza que a la TPC le resulte aplicable el artículo 104 LGT porque, a su juicio -en este punto es parco en palabras-, (1) "no es un verdadero procedimiento administrativo" (pág. 5); porque (2) el procedimiento para la práctica de la TPC no está sujeto a un plazo máximo, sino que "se establecen diversos plazos cuyo incumplimiento produce distintos efectos pero sin que pueda fijarse un plazo máximo al que se anuden concretas consecuencias" (pág. 6); y, por último, porque (3) "si bien se inicia a solicitud del interesado, el procedimiento de TPC no finaliza mediante la notificación de una resolución expresa, ya que su objeto no es una resolución", a tenor de las formas de terminación de dicho procedimiento que prevé el artículo 162.1 RD 1065/2007 (que, volvemos a recordar, no resultan aplicables en este proceso *ratione temporis*).

No podemos estar de acuerdo con el punto de vista del defensor público.

1. En primer lugar, aunque, dada su apodíctica afirmación, no alcanzamos a vislumbrar cuál constituye su argumento en este punto, es indudable que la TPC se integra en un procedimiento administrativo, por más que sea instado siempre por el obligado tributario, intervenga un perito de su particular elección, y, eventualmente, un perito tercero de un colegio, asociación o corporación profesional competente (o de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial), e incluso la valoración del perito de la Administración pueda contratarse, como aquí aconteció, con una sociedad de tasaciones.

Lo subrayaremos más veces: la TPC, de acuerdo con el artículo 57.2 LGT (integrado en la LGT en el "TÍTULO II: Los tributos", "CAPÍTULO III: Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta"), tiene por objeto confirmar o corregir en cada caso las valoraciones efectuadas por la Administración tributaria resultantes de la aplicación de los medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 LGT [como hemos señalado en la sentencia 4511/2016, de 13 de octubre de 2016 (rec. cas. 1408/2015; ECLI: ES:TS:2016:4511), "al margen de la comprobación de valores no hay tasación pericial contradictoria" (FJ 9º)], aparece regulada en el artículo 135 LGT (integrado en el "TÍTULO III: La aplicación de los tributos"; "CAPÍTULO III: Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria"; "Sección 2ª Procedimientos de gestión tributaria"; "Subsección 4ª Procedimiento de comprobación de valores"), y, en fin, culmina con lo que, en principio, constituye el fin de todo procedimiento administrativo: la emisión de un acto administrativo, concretamente, una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación. En este sentido, podría afirmarse que la TPC está encaminada siempre a dilucidar qué valoración (la que resulte de la tasación del perito de la Administración, la del obligado tributario o la del perito tercero) servirá de base a la liquidación tributaria que en todo caso cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

2. Por otro lado, ciertamente, como subraya el abogado del Estado, en la concreta regulación de la TPC, aunque sí se especifican diferentes plazos que se refieren a la Administración tributaria (artículos 161.1, párrafo 1º, y 162.5 RD 1065/2007), al perito del obligado tributario (artículo 135.3, párrafo 5º, LGT; y artículos 161.2, párrafos 1º y 2º, y 161.3, párrafo 2º, RD 1065/2007), o al perito tercero (artículos 135.3, párrafo 4º, LGT, y 161.5 RD 1065/2007), no se establece un plazo determinado para concluir el procedimiento.

Y, desde luego, no se prevé expresamente la aplicación del plazo previsto en el artículo 104 LGT, a diferencia de lo que sucede con la comprobación de valores que efectúa la Administración tributaria de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 LGT, para la cual el artículo 134.1, párrafo 3º, LGT, dispone que "[e]l plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley".

Pero lo que acabamos de señalar no significa que el procedimiento de TPC no tenga previsto un comienzo y una conclusión en la norma y, desde luego, que, en los casos en que tenga lugar, a la Administración tributaria no le resulte aplicable el plazo del artículo 104.1 LGT.

Como mantiene la resolución del TEARC confirmada por la Sala de instancia, el procedimiento tiene su origen con la solicitud por la obligada tributaria de TPC a que se refiere el artículo 135.1, párrafo 3º, LGT, lo que

aquí, según hemos reflejado en los antecedentes, tuvo lugar el 23 de julio de 2007. Y puede terminar de diversos modos que se infieren cabalmente, sin esfuerzo alguno, de los apartados 2, 3 y 4 del citado artículo 135 LGT, y que en la actualidad se especifican en el artículo 162.1 RD 1065/2007. En el caso que nos ocupa fue precisa la intervención del perito tercero, que fue debidamente designado y concluyó su labor (aunque excediéndose del plazo previsto en el artículo 161.5 RD 1065/2007, que ya hemos dicho que no resulta aplicable), de manera que el procedimiento de TPC terminó cuando este entregó en la Administración tributaria su valoración (artículo 135.3, último párrafo, LGT), lo que sucedió el 15 de mayo de 2008.

3. Para argumentar la inaplicación del artículo 104 LGT, el abogado del Estado aduce que el procedimiento de TPC no finaliza con la notificación de una resolución expresa, dado que su objeto no es una resolución.

Ya hemos señalado que la TPC siempre tiene como origen una comprobación de valores de la Administración tributaria, en la que necesariamente debe existir una valoración de un perito esta; TPC en la que, además, concurrirá la tasación de un perito del obligado tributario, y que, como en el caso de autos, podrá precisar la intervención de un perito tercero (artículo 135.2 LGT), cuya valoración entonces "servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria" (artículo 135.4 LGT).

En cualquier caso, después incidiremos en que la TPC se utiliza por el obligado tributario que es objeto de una comprobación de valores para intentar corregir o enmendar (artículos 57.2 y 135.1 de la LGT) el resultado de la misma (el artículo 57.2 LGT dice para "confirmar o corregir", pero es evidente que lo primero puede ser el desenlace, mas no la pretensión del afectado por la comprobación). Y el corolario de esa TPC será siempre la corroboración o no de la valoración del perito de la Administración que forzosamente debe existir (artículo 135.2 LGT), así como -ya lo hemos resaltado- la plasmación del resultado del procedimiento en una liquidación tributaria (artículo 135, apartados 2 y 4, LGT) o, lo que es igual, en una resolución administrativa, que en este caso fue dictada por el Inspector Jefe el 10 de junio de 2008.

Y, de conformidad con el artículo 103.1 LGT, en un procedimiento de aplicación de los tributos, como es el caso, la Administración tiene la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen, siendo el plazo máximo en que debe notificarse la resolución cuando, como aquí acontece, no esté fijado por la norma reguladora del procedimiento, el de 6 meses, según establece el artículo 104.1 LGT.

4. Por último, no resulta ocioso recordar, para reforzar el argumento de su aplicación en el procedimiento de TPC, que el artículo 104 LGT se integra, al igual que el artículo 135 LGT, en el "TÍTULO III: La aplicación de los tributos", concretamente, en el "CAPÍTULO II: Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios"; "Sección 1ª: Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria"; "Subsección 3ª: Obligación de resolver y plazos de resolución".

5. De lo anterior se desprende que, frente a lo que mantiene el abogado del Estado, en el procedimiento de TPC es de aplicación el plazo de resolución de 6 meses del artículo 104.1 LGT, no incluyéndose en su cómputo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración (artículo 104.2, párrafo 3º, LGT), como pueden ser, y ha tenido en consideración la resolución del TEARC cuestionada en vía contenciosa en el cálculo de los intereses de demora, el retraso de la obligada tributaria en la aportación del depósito de los honorarios del perito tercero, o la demora de este último en la entrega de su valoración.

La conclusión que hemos alcanzado es, por otro lado, la premisa de la que parte el auto de admisión del presente recurso cuando establece como cuestión casacional objetiva la de "[d]eterminar cuáles sean los efectos que cabe anudar al incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria", cuando, siendo "necesaria la intervención de un tercer perito, éste no entrega su valoración y no se notifica resolución alguna dentro del plazo máximo de duración".

Tercero. *La tasación pericial contradictoria constituye un medio impugnatorio sui generis, pero no es un procedimiento de impugnación de actos en el sentido del artículo 104.3, párrafo 2º, LGT.*

El artículo 104.3 LGT, después de señalar en su párrafo primero que "en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda", dispone en su párrafo segundo que "[e]n defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio".

La recurrente sostiene que la Sala de instancia desahucia al declarar que el procedimiento de TPC "es de impugnación del valor fijado por la Administración", lo que "le lleva a infringir el art. 104.3 LGT ". De manera que centra la mayor parte de su esfuerzo argumental en tratar de evidenciar que no se trata de un "procedimiento de impugnación" o "recurso", hasta el punto de afirmar que esa constituye "la clave" de su razonamiento.

Y, aunque no alude a ella, la resolución del TEARC de 5 de diciembre de 2012, recurrida en la instancia, declara que "[e]l 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...". Y de forma aún más nítida, afirma, como una de los argumentos para decidir, que 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 " (FD 3º).

Ciertamente, la sentencia impugnada en esta sede hace la aseveración que le atribuye la actora, pero el empleo por la Sala de instancia del término "impugnación" no merece la censura ni el resultado que se solicitan, porque es evidente que no se hace con la finalidad de fundamentar que el silencio tendrá el efecto desestimatorio que prevé el artículo 104.3, párrafo 2, LGT , sino que, como hemos explicado, la ratio decidendi de la resolución judicial cuestionada es que el silencio positivo no resulta aplicable porque (i) en la TPC se solicita el dictamen de un tercer perito, no que prevalezca el valor atribuido por el interesado, y que, en cualquier caso, (ii) si se reconociera el carácter positivo del silencio, la estimación no consistiría en la fijación del valor según el criterio del interesado o su perito.

De hecho, el propio abogado del Estado reconoce que "la TPC no es un recurso o reclamación y podría calificarse como un medio de impugnación sui generis ". Y así se desprende, como hace notar la recurrente, de las normas que regulan la TPC, que distinguen nítidamente entre esta y los recursos o reclamaciones stricto sensu. En este sentido, el artículo 134.3, párrafo 3º, LGT , señala que "[l]os obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización"; el apartado 4, párrafo 2º, del mismo precepto dispone que "[c]uando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria"; y, en fin, el artículo 135.1 LGT (redactado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre) establece que "[l]os interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley , 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".

A este respecto, procede recordar, como hace el auto de admisión, que ya en nuestra sentencia de 5 de mayo de 2014 (RCA núm. 5690/2011) [ECLI: ES:TS:2014:1893], dijimos que " ese procedimiento de tasación pericial contradictoria, que puede promover el sujeto pasivo con arreglo al artículo 52.2 de la Ley General Tributaria de 1963 , no es un medio de impugnación del que deba informársele al tiempo de notificarle la liquidación tributaria, en los términos del artículo 124.1.b) de la misma Ley , de modo que si no cuenta el traslado con esa información carece de eficacia el acto notificado " (FJ 3º).

Ciertamente, en nuestra sentencia 829/2018, de 22 de mayo de 2018 (RCA núm. 38/2017) [ECLI: ES:TS:2018:2047], hemos afirmado que " cualquier responsabilidad tributaria, bien como obligado principal o como responsable declarado por cualquiera de las vías que permiten de derivación de la responsabilidad, ha de tener reconocidos los mismos mecanismos de impugnación (entre ellos, el que significa la TPC) " (FJ 6º, punto 1). Y hemos afirmado asimismo la necesidad " de informar en la notificación del acto declarativo de la responsabilidad solidaria (o de la liquidación) que haya estado precedido de una comprobación de valores de la posibilidad impugnatoria que comporta la TPC, con carácter previo al recurso o reclamación económico administrativa ", por dos razones: de un lado, " la clara voluntad del legislador en configurar esa información como una importante garantía del administrado para facilitar su derecho a la impugnación de toda actividad administrativa que afecte a sus derechos e intereses "; y, de otro, porque " la TPC no deja de ser sino un específico medio de impugnación

frente a uno de los elementos de las resoluciones tributarias; y, admitida esta naturaleza, no parece que la solución sobre la necesidad de informar de la posibilidad de TPC haya de merecer una respuesta diferente a la regla general que rige sobre lo que, en sentido estricto, únicamente son recursos o reclamaciones administrativas " (FJ 6º, punto 2).

Y aunque, además, ya en relación con la LGT de 2003, siguiendo los pasos del voto particular a la sentencia 1361/2017, de 6 de abril de 2017 (RCA núm. 1183/2016) [ECLI: ES:TS:2017:1361], recientemente hemos reiterado que "esta tasación ha pasado de ser una fase superior del procedimiento de comprobación, rodeada de garantías reforzadas para el contribuyente, a convertirse en una especie de medio impugnatorio sui generis" [sentencias 842/2018, de 23 de mayo de 2018 (RCA núm. 1880/2017), ECLI: ES:TS:2018:2185 ; y 843/2018, de 23 de mayo de 2018 (RCA núm. 4202/2017), ECLI: ES:TS:2018:2186 ; a las que han seguido otras, de idéntico tenor, como las sentencias 942/2018, de 5 de junio (RCA 1881/2017), ECLI: ES:TS:2018:2181 ; 943/2018, de 5 de junio (RCA 2867/2017), ECLI: ES:TS:2018:2180 ; 1000/2018, de 13 de junio (RCA 2232/2017), ECLI: ES:TS:2018:2395 ; y 1283/2018, de 18 de julio de 2018 (RCA núm. 3736/2017), ECLI: ES:TS:2018:2991], también hemos aclarado que ello "no la convierte en un recurso" (FJ 4º).

Por tanto, por más que el escrito de interposición del recurso se centre esencialmente en negar que la TPC constituya un recurso a los efectos del artículo 104.3, párrafo 2º, LGT , ni la sentencia impugnada fundamenta el fallo en esa premisa, ni esta cuestión es objeto de controversia alguna entre las partes o en la jurisprudencia de esta Sala.

Una vez sentado que la TPC está sujeta al plazo de seis meses previsto en el artículo 104 LGT y que no constituye un recurso en sentido estricto, debemos rechazar, sin embargo, que del incumplimiento de dicho plazo se derive la aceptación de la valoración efectuada por el perito del obligado tributario por aplicación del silencio positivo previsto en el referido precepto.

Cuarto. *El incumplimiento del plazo del artículo 104.1 LGT no determina el silencio positivo ni, en cualquier caso, que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario.*

1. La sentencia impugnada rechaza que el exceso del plazo de seis meses en la TPC determine el silencio positivo a que se refiere el artículo 104.3 LGT , porque lo que en ella se "solicita es la emisión del dictamen de un tercer perito y no que prevalezca el valor atribuido por el interesado", y porque "ni aún cuando el efecto del silencio fuera positivo, que no lo es, la estimación sería de la fijación del valor según el criterio del interesado o de su perito" (FD 4º).

La recurrente crítica que la Sala de instancia interprete que en el procedimiento de TPC lo que se pide es que "un tercer peritorevise el valor fijado". A su juicio, en realidad, "lo que se solicita es que se inicie un procedimiento en el que se propondrá como valor de mercado para cada finca el valor calculado por un perito de parte", y si ese valor difiere menos del 10% y de 120.000 euros del que establezca la Administración tributaria, "se adoptará como valor de mercado el que diga dicho perito de parte necesariamente, solicitando subsidiariamente para el supuesto que la diferencia sea superior que lo valore un tercer perito" (pág. 5). En este sentido, sostiene que en la TPC la "petición principal del administrado" es "que se adopte como valor de mercado el valor calculado por su perito" (pág. 6).

2. Efectivamente, tiene razón la recurrente en que constituye un error o imprecisión (fruto, probablemente, de la focalización de la sentencia en los hechos) afirmar, como hace la Sala de instancia, que en la TPC lo que se "solicita es la emisión del dictamen de un tercer perito", pues ahora veremos que no es precisa la intervención de este último para que pueda entenderse instado y tramitado dicho procedimiento. Cosa distinta es que, si no es necesaria la designación del perito tercero, el procedimiento de TPC termine [artículos 135.2 LGT y 162.1.c) RD 1065/2007]; pero, como dispone expresamente el vigente artículo 162.1.b) RD 1065/2007 , también puede concluir antes porque, en el plazo conferido, el obligado tributario no designe a su perito o este último no formule la correspondiente hoja de aprecio, la cual deberá estar motivada,

3. Sin embargo, no constituye ningún error la afirmación de que con la TPC no se solicita que "prevalezca el valor atribuido por el interesado" o, en palabras de la actora, que se adopte como valor de mercado el valor calculado por su perito. Y esta circunstancia es determinante para rechazar que el exceso del plazo de seis meses en este procedimiento determine el silencio positivo.

Que en el curso de una TPC se acepte el valor asignado por su perito constituye, qué duda cabe, el desiderátum de todo obligado tributario, pero que esa sea la finalidad de aquella y, por tanto, el objeto de la solicitud de dicho procedimiento, no es la conclusión que se extrae de la regulación legal de la TPC o de nuestra jurisprudencia.

En efecto, de la normativa aplicable a la TPC se deduce, en lo que aquí interesa, lo siguiente: (1) que la Administración tributaria puede realizar comprobaciones de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57.1 LGT ; (2) que los obligados tributarios podrán promover la TPC para confirmar o corregir dichas valoraciones (artículos 57.2 y 134.3, párrafo 3º, y 135.1 de la LGT); (3) que a tales efectos los interesados deberán designar un perito (artículo 161.2, párrafo 1º, RD 1065/2007), cuyos honorarios corren de su cuenta (artículo 135.3, párrafo 3º), que deberá formular la correspondiente hoja de aprecio debidamente motivada (artículo 161.3, párrafo 1, RD 1065/2007); (4) que será precisa la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante el dictamen de peritos de aquélla previsto en el artículo 57.1.e) LGT (artículos 135.2 LGT y 161.1, párrafo 1º; RD 1065/2007); (5) que si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación (artículo 135.2 LGT), y no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos (artículo 162.2 RD 1065/2007); (6) que si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero (artículo 135.2 LGT), al que se le entregará la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores (artículo 161.5 RD 1065/2007), y cuya valoración servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria (artículo 135.4 LGT); (7) y que cuando la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supere el 20 por ciento del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración (artículo 135.3, párrafo 3º, LGT).

Como decíamos, en la síntesis que hemos reflejado del procedimiento salta a la vista que en la TPC no siempre es precisa la intervención del perito tercero. Pero también se revela como muy evidente que su objeto y, por ende, la solicitud por el obligado tributario de dicho procedimiento, no es que se adopte o prevalezca el valor atribuido o calculado por el perito designado por él, sino, como se desprende de los artículos 57.2 y 135.1 LGT , combatir y, en su caso, si procede, corregir, la valoración efectuada por el perito de la Administración.

4. Es cierto que, como recalca la recurrente, "[s]i 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 ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación", debiendo designarse un perito tercero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente del precepto si la diferencia es superior. Mas la confirmación del valor propuesto por el perito del obligado tributario puede ser uno de los resultados de la TPC, pero no constituye el fin de la misma ni, por ende, puede definirse como el objeto (diferente del objetivo del interesado) de su solicitud (artículo 161.1 RD 1065/2007) o promoción.

5. No otra cosa se deduce de nuestra jurisprudencia sobre la TPC. Así, en la sentencia de 9 de marzo de 2017 (RC 897/2016; ECLI: ES:TS:2017:957) describimos la TPC como "un medio de prueba que puede resultar idóneo para desvirtuar el valor asignado a los inmuebles en la prueba pericial de la Administración"; en la sentencia 1361/2017, de 6 de abril de 2017 (RC 1183/2016) hemos dicho que el interesado podrá promover la TPC "para corregir el valor" comprobado por la Administración tributaria (FJ 3º); en la sentencia 4511/2016, de 13 de octubre de 2016 (RCA 1408/2015) hemos señalado que la TPC "en la vigente Ley General Tributaria es un instrumento puesto en manos del contribuyente para discutir el resultado de la comprobación de valores (artículo 57.2)" (FJ 9º); lo mismo hemos declarado en las sentencias 842/2018 y 843/2018, ambas de 23 de mayo de 2018 (y en las varias que han reiterado su doctrina), así como que el objeto de la TPC sería "el de contraponer una valoración singular previa mediante un informe contradictorio" (FJ 4º); y en la sentencia 829/2018, de 22 de mayo de 2018 (RCA 38/2017), en fin, hemos calificado a la TPC como un instrumento para " combatir " la comprobación de valores que haya servido de base a una liquidación tributaria (FJ 6º).

6. Pues bien, si el cometido de la solicitud de TPC no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, sino, como viene diciendo esta Sala, el de "corregir", "discutir", "combatir" la tasación

del perito de la Administración, es evidente que el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento no puede dar lugar al silencio positivo ni, en cualquier caso, como acertadamente mantiene la Sala de instancia, a la fijación sin más del valor según el criterio del perito del interesado.

La propia actora, quizá sin reparar en ello, llega a afirmar que el objeto de la TPC "no es impugnar los valores, sino solicitar su revisión o corrección a partir de datos concretos: nuevas periciales" y que "es "un procedimiento reglado para la fijación de un valor que servirá de base para calcular un impuesto, que puede corregir o no el medio utilizado por la Administración" (pág. 4).

7. No otra cosa se deduce de la vigente regulación de la TPC contenida en el RD 1065/2007. Ciertamente, el artículo 162.1.e) RD 1065/2007 hace expresa alusión al artículo 104 LGT , pero no para disponer que se aplique el silencio positivo, sino únicamente para señalar que el procedimiento de TPC podrá concluir "[p]or caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ".

Y el citado artículo 104.3 LGT , en su párrafo 3º, se limita a disponer que "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", caducidad que, de acuerdo con el artículo 103.2 LGT , exige a la Administración de resolver expresamente y, por tanto, impide la existencia de un silencio positivo. Lo único que acontece en estos supuestos, según el artículo 104.3, apartado 4º, 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 otro lado, para el supuesto que contempla el auto de admisión del presente recurso -el perito tercero no entrega su valoración y no se notifica resolución alguna dentro del plazo máximo de duración del procedimiento-, el RD 1065/2007 está muy lejos de prever los efectos que reclama la parte recurrente.

Así, para la hipótesis de que el perito tercero no emita la valoración en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la entrega de la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores, el artículo 161.5 RD 1065/2007 dispone que "se podrá dejar sin efecto su designación, sin perjuicio de las responsabilidades que resulten exigibles por la falta de emisión del dictamen en plazo", en cuyo caso "se deberá notificar esta circunstancia al perito tercero y al obligado tributario, y se procederá, en su caso, a la liberación de los depósitos de sus honorarios y al nombramiento de otro perito tercero por orden correlativo".

Y para el supuesto de que una vez terminado el procedimiento la Administración tributaria competente no notifique en el plazo de 1 mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan, el artículo 162.5 RD 1065/2007 prevé que tal inobservancia "determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento".

Quinto. *Criterios interpretativos sobre los artículos 134.3 y 135, en relación con el artículo 104, apartados 1 y 3, de la LGT .*

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA , procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) El procedimiento de TPC que previsto en el artículo 134.3 LGT , tiene su origen con la solicitud por el obligado tributario a que se refiere el artículo 135.1, párrafo 3º, LGT , puede terminar de diversos modos que se infieren de los apartados 2, 3 y 4 del citado precepto, y culmina con una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación que cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

2º) El corolario de lo anterior, dado que de conformidad con el artículo 103.1 LGT , en un procedimiento de aplicación de los tributos, como es el caso, la Administración tiene la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen, y que la TPC no es un procedimiento de impugnación de actos en el sentido del artículo 104.3, párrafo 2º, LGT , es que le resulta aplicable el plazo máximo de resolución de 6 meses del artículo 104.1 LGT .

3º) El incumplimiento del plazo del artículo 104.1 LGT no determina, sin embargo, el silencio positivo a que se refiere el artículo 104.3 LGT , ni, en cualquier caso, que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario, porque el cometido de la solicitud de TPC no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, por más que pueda ser el resultado de la misma, sino, como se deduce del artículo

135.1 LGT y viene diciendo esta Sala, el de "corregir", "discutir" o "combatir" la tasación del perito de la Administración.

Sexto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación deducido por la representación procesal de doña Marí Trini , pues la resolución judicial recurrida ha interpretado de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar (a) que no procede aplicar el silencio positivo previsto en el artículo 104.3 LGT porque en la TPC no se solicita que prevalezca la valoración del perito del obligado tributario, sino combatir la tasación efectuada por el de la Administración.

Séptimo. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo.

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de doña Marí Trini contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 16 de septiembre de 2016, dictada en el recurso núm. 281/2013, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 5 de diciembre de 2012, que estimó parcialmente la reclamación núm. NUM000 instada contra el acuerdo del Inspector Jefe de 10 de junio de 2008 por el que se practica una liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2003, derivada de una tasación pericial contradictoria.

Tercero.

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles D. Francisco Jose Navarro Sanchis
D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.