

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091929

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 34/2024, de 12 de enero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2705/2022

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas especiales. Valores no admitidos a negociación. Tasación pericial contradictoria. La sentencia recurrida, remitiéndose íntegramente a lo resuelto en otro litigio, estimó el recurso contencioso-administrativo acogiendo la alegación de la actora de que la inadmisión por la Administración de la solicitud de tasación pericial contradictoria, habría infringido el derecho de la parte a promover la tasación pericial contradictoria, reconocido en los arts. 57.2 y 135.1 LGT, ya que comparte el argumento de la representación de la recurrente de que la aplicación de los valores mínimos establecidos en el art. 37.1 b) Ley IRPF constituye una comprobación de valores que es susceptible de ser sometida al procedimiento de tasación pericial contradictoria, equiparando al medio previsto en el art. 57.1 a) LGT la previsión del art. 37.1 b) LRPF sobre la capitalización al 20 por ciento del promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales con anterioridad al devengo del IRPF, y el medio previsto en el art.57.1) LGT (cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo), la fijación del valor mínimo de transmisión por referencia al valor del patrimonio neto resultante del balance. La Sala estima que no procede asumir el criterio de la Sala de instancia. [Vid., STS de 17 de enero de 2019, recurso n.º 212/2017 (NFJ072448)]. El art. 37.1 b) Ley IRPF impone un valor mínimo de transmisión (el mayor entre el teórico resultante del patrimonio neto y el de capitalización) salvo que el interesado pruebe que el precio efectivo se corresponde con el normal de mercado, en cuyo caso se tomará como valor de transmisión el precio satisfecho. Si el obligado tributario no prueba esta circunstancia y la Administración se limita a aplicar la norma del art. 37.1 b) Ley IRPF, habrá de tomar como valor de transmisión el valor mínimo indicado, que no resulta de comprobación de valor alguna, sino que es determinado directamente por la ley, por lo que, no existiendo actuación de comprobación de valor, no resulta aplicable la tasación pericial contradictoria. La aplicación de la tasación pericial contradictoria desconocería frontalmente las previsiones del art. 37.1 b) Ley IRPF que resultan imperativas cuando se trata del hecho imponible previsto en la misma, al imponer un valor mínimo de transmisión (el mayor entre el teórico y el de capitalización), salvo que el interesado pruebe que el precio efectivo se corresponde con el normal de mercado, por lo que la ley establece el valor de los bienes (participaciones transmitidas) mediante unos criterios que resultan directamente de la ley, si es que no se prueba que el valor de transmisión se corresponde con el valor normal de mercado. Esta conclusión no se altera por el hecho de que, para hallar el valor mínimo establecido legalmente deban aplicarse unas operaciones aritméticas a partir de los datos obrantes en el balance de la sociedad y otros parámetros que, o bien obran ya en poder de la Administración, ya sea por las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas por la entidad o entidades relacionadas con la transmisión de las participaciones, o en su caso como documentación adicional obtenida en el curso de la actuación realizada, en este caso por procedimiento de comprobación limitada. La Sala fija como doctrina jurisprudencial que la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad no cotizada en mercados efectuada por aplicación de las reglas de valoración contenida en el art. 37.1 b) Ley IRPF no constituye una comprobación de valor en la que se empleen los medios de comprobación del art. 57.1 a) y/o i) de la LGT, por lo que no resulta de aplicación la normativa de la tasación pericial contradictoria ni es admisible su utilización en corrección de la liquidación tributaria resultante. [Vid. ATS de 6 de octubre de 2022, recurso n.º 2705/2022 (NFJ087585) y STSJ de Castilla-La Mancha de 14 de diciembre de 2021, recurso n.º 736/2019 (NFJ087586) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 73, 104, 190, 225 y 239.

Constitución Española, arts. 9, 14 y 25.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 66, 159 y 161.

PONENTE:

Don Rafael Toledano Cantero.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 34/2024

Fecha de sentencia: 12/01/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2705/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/11/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2705/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 34/2024

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 12 de enero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2705/2022, promovido por la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia núm. 333, dictada el 14 de diciembre de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso núm. 736/2019.

Comparece como parte recurrida doña Vicenta, representada por el procurador de los Tribunales don Rodrigo Pascual Peña por el procurador, bajo la dirección letrada de doña Laura Torres Díaz-Regañón.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 333, de 14 de diciembre de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, estimatoria parcial del recurso núm. 736/2019, promovido por doña Vicenta frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], correspondiente al ejercicio 2011 e inadmitió la reclamación contra la sanción derivada.

Segundo.

La Sala de instancia estimó en parte el recurso contencioso-administrativo con sustento, en lo que aquí interesa, en el siguiente razonamiento:

"CUARTO. Sobre la posibilidad de solicitar una tasación pericial contradictoria en el procedimiento de comprobación limitada, esta Sala y Sección se ha pronunciado en las Sentencias de fecha 26 de abril de 2021 (rec. 668/19) y 14 de junio 2021 (rec. 669/19), Ponente don Miguel Ángel Pérez Yuste, cuyos fundamentos reproducimos a continuación:

"CUARTO. Sobre la posibilidad de solicitar una tasación pericial contradictoria en el caso de que la Administración haya determinado el incremento patrimonial en aplicación del artículo 37.1 b) de la Ley del IRP .

La tasación pericial contradictoria debe admitirse siempre que la Administración haya procedido a efectuar una comprobación de valores; así resulta de lo dispuesto en el artículo 57.2 y 135.1 de la LGT ; es decir, siempre que la Administración no haya dado por bueno el valor declarado por el interesado.

El recurrente pretende amparar la admisión de la tasación contradictoria cuando la Administración establece el valor por aplicación del artículo 37.1 b) de la LIRPF , porque tendría encaje en alguno de los métodos de comprobación establecidos en el artículo 57.1 de la LGT ; concretamente en los supuestos a) y i):

- " a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo".

Ahora bien, la pregunta a responder es si la cuantificación del incremento patrimonial determinado por aplicación del artículo 37.1 b) de la LIRPF , es efectivamente una comprobación de valores, encuadrable en alguno de los dos supuestos aludidos, o es simplemente la aplicación de un valor que resulta directamente de una ley o reglamento, tomando siempre los datos declarados por el contribuyente.

Dice el artículo 37.1 b) de la LIRPF :

"b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 , relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

..." (subrayado nuestro).

La Abogacía del Estado, el TEAR y el órgano de gestión, consideran que en este caso no existe comprobación de valores que habilite la tasación contradictoria; y lo justifican en aplicación del Art. 159. 5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece:

5. No se considerarán actuaciones de comprobación de valores aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria resulte directamente de una ley o de un reglamento".

También alude a la Sentencia de 17 junio 2015 (JT 2015\1307) de la Audiencia Nacional en el F.J 4:

" Queda pendiente la discusión sobre la procedencia o de la tasación pericial contradictoria. El Tribunal Supremo ha señalado entre otras en su sentencia de 14 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2174) (casación 5230/08, FJ 3º), que no procede la tasación pericial contradictoria cuando no se ha iniciado por la Administración un procedimiento de comprobación de valores, dándose por buenos los declarados por las propias partes; en este caso los del procedimiento de escisión".

Y, por último, este sería el criterio del TEAC, en unificación de doctrina, en la resolución 00/02334/2018/00/00:

" Dicho precepto impone, por tanto, un valor mínimo de transmisión (el mayor entre el teórico y el de capitalización) salvo que el interesado pruebe que el precio efectivo se corresponde con el normal de mercado, en cuyo caso se tomará como valor de transmisión el precio satisfecho. Si el obligado tributario no prueba esta circunstancia y la Administración se limita a aplicar la norma del artículo 37.1.b) LIRPF, habrá de tomar como valor de transmisión el valor mínimo indicado, que no resulta de comprobación de valor alguna, sino que es determinado directamente por la ley, por lo que, no existiendo actuación de comprobación de valor, no resulta aplicable la tasación pericial contradictoria".

Pues bien, a la vista del planteamiento anterior, este Tribunal discrepa de la Abogacía del Estado, el TEAR y el órgano de gestión, y entiende que la respuesta a la pregunta planteada debe ser que el valor de las participaciones de la mercantil FELIXCAN, S.L. determinado en aplicación de lo dispuesto en el 37.1 b) de la LIRPF, es una verdadera comprobación de valores, porque tendría encaje en alguno de los métodos de comprobación establecidos en el artículo 57.1 de la LGT; concretamente en los supuestos a) e i):

" a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

i)Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo".

Y lo afirmamos, en primer lugar, porque para determinar el incremento patrimonial ha de acudirse al importe real de transmisión, con arreglo al artículo 35.2 de la LIRPF; esto es el valor de mercado; así dice el precepto:

" 2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste." (subrayado nuestro).

La parte recurrente declaró un valor de transmisión de 40.000 €; la Administración no aceptó el valor declarado y procedió a comprobarlo en aplicación de método previsto en la ley del propio tributo (Art. 57.1 a) e i) de la LGT en relación con el artículo 37.1 b) de la LIRPF), estableciendo un valor de transmisión diferente de 867.814,35 €.

En segundo lugar el supuesto estudiado no difiere básicamente de otros métodos de comprobación, como el previsto en el artículo 57.1 b) de la LGT : " b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal"; la Administración utiliza habitualmente, como medio de comprobación, el valor catastral por coeficiente; también podría decirse en este caso, utilizando los mismos argumentos de la Administración, que tampoco existe comprobación de valores, pues el valor resulta por aplicación directa de ley o reglamento; obviamente esto no es así, pues nadie duda que existe en ese caso comprobación de valores a la que se puede oponer la tasación contradictoria.

En tercer lugar no se entiende bien la oposición de la Administración a la admisión de la tasación contradictoria, pues se reconoce abiertamente la posibilidad de oponerse a la valoración de la administración hecha en aplicación del artículo 37.1 b) de la LIRPF , pues es un valor con presunción iuris tantum, como en toda comprobación de valores por otra parte, mediante los medios de prueba pertinentes, y ente ellos la pericial, que, curiosamente, se quiso aportar con la REA y el propio TEAR consideró su aportación extemporánea, llegando a calificar su actuación como constitutiva de abuso de derecho (¿?). El procedimiento de gestión de comprobación limitada seguido en este caso es poco flexible en orden a poder discrepar de la valoración de la administración, pues más allá del trámite de alegaciones no es fácil presentar pericial que refute el valor establecido por la Administración; lo hizo ante el TEAR, y ya hemos expuesto como lo calificó; entonces, ¿por qué no admitir la posibilidad al sujeto pasivo en el procedimiento de gestión y frente al valor determinado/comprobado por la Administración, de acudir a la tasación contradictoria? ¿No tiene por finalidad la tasación contradictoria hallar el valor de mercado a que se refiere el artículo 35.2 de la LIRPF ?

Y por último, no es de aplicación en este caso el Art. 159. 5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , porque el valor no resulta " directamente de una ley o de un reglamento", sino de la aplicación de un método previsto en la Ley del IRPF, que exige una compleja y doble tarea; por un lado capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances, y por otro, confrontar este valor con el valor que resulte del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, para quedarnos con el valor superior; en definitiva, no es un valor que resulta directamente de la Ley sino de la aplicación de un método de valoración específico previsto en la Ley, al que se puede oponer tanto la tasación pericial contradictoria como la posibilidad de discutirlo por otras vías".

Así pues, por exigencias del principio de igualdad en la aplicación de la Ley, procede adoptar en este caso una solución idéntica a la adoptada por la Sala en casos similares, pues no concurren en el presente caso circunstancias fácticas o jurídicas distintas que aconsejen variar el criterio establecido.

Por tanto, procede estimar el recurso contencioso administrativo y, en consecuencia, anular la resolución impugnada y la liquidación que confirma, de acuerdo con el suplico de la demanda".

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito de fecha 17 de febrero de 2022, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) el artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ["LIRPF"]; (ii) el artículo 159.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ["RGAT"]; y (iii) los artículos 57, 134 y 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"].

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 2 de marzo de 2022.

Tercero.

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 6 de octubre de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad por aplicación de la regla de valoración contenida en el artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF constituye una comprobación de valor en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1 a) y/o i) de la LGT y, por tanto, hay que realizar la valoración por el procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 de la LGT y ofrecer la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria conforme al artículo 135 o, por el contrario, supone la fijación del valor por aplicación de una norma legal (artículo 159.5 del RGAT), en cuyo caso no estamos ante actuaciones de comprobación de valores.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

3.2. El artículo 159.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre).

3.3. Los artículos 57, 134 y 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

Cuarto.

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], el abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, mediante escrito registrado el 21 de noviembre de 2022, interpuso el recurso de casación en el que afirma que se equivoca "[...] la sentencia recurrida, intentando equiparar una valoración administrativa derivada de la aplicación directa de un precepto legal con el medio de comprobación del artículo 57.1.b) LGT/2003, que, aparte de que nada tiene que ver con los valores contenidos en el artículo 37.1.b) LIRPF, deriva siempre de la iniciación de un procedimiento de comprobación de valores, que aquí no se ha producido en absoluto". Y añade que, "[...] a diferencia de lo indicado en el fallo, el valor de transmisión resulta directamente de una ley, encajando plenamente en el artículo 159.5 RGI, aunque haya que hacer una serie de operaciones matemáticas mínimas sobre la base de los datos del balance y otros parámetros que obran ya en poder de la Administración, vía declaraciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas por la entidad o entidades relacionadas con la transmisión de las participaciones o vía documentación adicional requerida y aportada por la obligada tributaria" (pág. 8 del escrito de interposición).

Finalmente solicita de esta Sala que "[...] dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que:

- La determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad por aplicación de la regla de valoración contenida en el artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF supone la fijación del valor por aplicación de una norma legal (artículo 159.5 del RGAT), en cuyo caso no estamos ante actuaciones de comprobación de valores.

y, acto seguido, dicte fallo por el que desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAR impugnada".

Quinto.

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la representación procesal de la Sra. Vicenta presenta, el día 19 de enero de 2023, escrito de oposición en el que manifiesta no compartir "[...] que el artículo 37.1.b) LIRPF imponga un valor mínimo de transmisión. A juicio de es[a] parte lo que el artículo hace es determinar dos métodos para valorar unas participaciones sociales y la utilización de uno u otro método de valoración conlleva la labor de comprobar las declaraciones-autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad cuyas participaciones sociales hayan sido objeto de transmisión y la realización de cálculos matemáticos para determinar el valor oportuno de transmisión a efectos de cuota tributaria. Es la propia Ley del IRPF la que fija el medio para comprobar el valor de una ganancia patrimonial por transmisión de participaciones sociales no admitidas a negociación que viene a conformar la cuota tributaria del IRPF (artículo 57.1.i) LGT) y uno de los métodos de valoración establecido por el artículo 37 de la LIRPF es la capitalización de resultados al tipo medio del 20%, siendo la capitalización el medio de comprobación de rentas fijado por el artículo 57.1.a) LGT". A su entender, "[...] la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales fijado por el artículo 37.1.b) de la LIRPF encaja absolutamente en el artículo 57.1.i) de la LGT "cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo", y sin duda ha de considerarse una comprobación de valor realizada dentro de un procedimiento de comprobación limitada como determina el apartado primero del artículo 159 del RGI, cuyo apartado 5 choca con lo dispuesto en el artículo 57.1 de la LGT, obligando el principio de primacía de la Ley a desechar la aplicación del 159.5 RGI, en contra de lo que preconiza el Abogado del Estado", y, por tanto, "[...] asiste a cualquier contribuyente el derecho a promover una tasación pericial contradictoria (artículo 135 LGT) porque lo contrario equivaldría a que

el administrado solo pudiera discutir el valor determinado por la Administración mediante los recursos ordinarios (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa), cuando lo único que se discute en estas circunstancias es la valoración de unas participaciones sociales no admitidas a negociación en un mercado secundario" (págs. 6-7 del escrito de oposición).

Por último, responde a la cuestión casacional planteada en los siguientes términos: "La inadmisión de la solicitud de tasación pericial contradictoria es contraria a Derecho dado que la Ley General Tributaria reconoce abiertamente en su artículo 135 el derecho de los contribuyentes a promover la tasación pericial contradictoria de un valor comprobado por la Administración conforme a cualquier de los medios recogidos en el artículo 57 LGT, entre los que se encuentra en la letra a) del apartado primero la capitalización que la ley de cada tributo señale, encontrándose entre éste, sin ningún género de dudas el recogido en el artículo 37.1.b) LIRPF; y en la letra i) del mismo apartado cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo", y suplica a la Sala que "[...] dicte en su día sentencia desestimando el recurso de casación".

Sexto.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 14 de noviembre de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 333, dictada el 14 de diciembre de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que estimó en parte el recurso núm. 736/2019, interpuesto por doña Vicenta contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de fecha 16 de septiembre de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 instada frente a la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], con número de referencia NUM006, correspondiente al ejercicio 2011, de la que resultaba una deuda tributaria de 76.850,87 euros, e inadmitió la reclamación núm. NUM001 presentada contra la sanción pecuniaria por importe de 33.172,57 euros, relativa al mismo concepto tributario y ejercicio.

Segundo. Antecedentes del litigio y argumentación de la sentencia recurrida.

Los antecedentes del litigio son como sigue. En el curso del procedimiento de comprobación limitada incoada a la aquí recurrida, doña Vicenta, relativo a la declaración de IRPF del ejercicio de 2011, se le requirió, entre otros extremos, para la aportación de documentación relativa a la transmisión de determinadas participaciones sociales de la mercantil Midisa Holding, S.L. y Galeato Servicios y Obras, S.A. Respecto a las participaciones de Midisa Holding S.L. (100% de su capital) el valor satisfecho por el comprador asciende a 3007 euros, y la administración tributaria, aplicando lo dispuesto en los artículos 35.2 y 37.1.b) de la ley del IRPF, determina un valor de transmisión, resultante de la capitalización al tipo del 20% del promedio de los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, que asciende a la suma de 38.529,55 euros, cuando el valor de transmisión declarado fue de 3.007 euros. En cuanto a la transmisión de acciones de la entidad Galeato Servicios y Obras, S.A., el precio de transmisión declarado fue de 24.042 euros, y la administración tributaria determina un valor mínimo de transmisión 304.990,67 euros, en aplicación del artículo 35.1.b) LIRPF, sobre la base del patrimonio neto de la empresa en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, el de 2010, que asciende a la cantidad de 762.476,68 euros, siendo el volumen de acciones transmitidas el 40% del total de la sociedad.

En sus alegaciones, la interesada argumentó que el importe de transmisión era el que se correspondía al precio normal de mercado, la existencia de dificultades financieras de las empresas que determinaron en ejercicios posteriores la situación de concurso y se refirió a la aportación de un "informe de técnico" que el valor de transmisión se correspondía con el valor normal de mercado, y anunció su intención de promover la práctica de tasación pericial contradictoria y se reservó su derecho a promoverla. En el escrito de interposición de la reclamación económico administrativa la Sra. Vicenta manifestó que "se reserva el derecho a promover tasación pericial contradictoria dentro del plazo establecido en el art. 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria", aunque en otrosí manifestó que interponía la reclamación económico administrativa y no promovía la tasación pericial contradictoria, de la que afirmó no desistir "porque en el acuerdo de liquidación se señala expresamente por parte de la AEAT que no tenemos derecho a instar el procedimiento de aplicación de los tributos que esta parte considera procedente". La resolución económico-administrativa considera que la aplicación del artículo 37.1.b) LIRPF no supone la aplicación

de un método de comprobación de valores, siendo este requisito imprescindible para poder promover la tasación pericial contradictoria.

Contra la citada resolución que confirmó la liquidación y resolución sancionadora, doña Vicenta interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 736/2019 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha por la que se acordó (i) desestimar la reclamación económico-administrativa n.º NUM000, formulada frente a la liquidación provisional del IRPF, ejercicio 2011, liquidación NUM003 e (ii) inadmitir la reclamación n.º NUM001 frente a la sanción relativa al citado concepto y ejercicio.

Entre los motivos de impugnación hechos valer por la demandante se alegó que la inadmisión de la solicitud de tasación pericial contradictoria acordada por la Administración tributaria es contraria a Derecho y, por tanto, ha de anularse, alegando que la Ley General Tributaria reconoce en su artículo 135 el derecho de los contribuyentes a promover la tasación pericial contradictoria de un valor comprobado por la Administración conforme a cualquier de los medios recogidos en el artículo 57 LGT en cuyo apartado primero, letra a), se encuentra el método de capitalización que la ley de cada tributo señale y debiendo entenderse recogido en dicho método el previsto en el artículo 37.1.b) LIRPF.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha dictó sentencia, con fecha 14 de diciembre de 2021, en la que estimó el recurso contencioso-administrativo.

En relación con la anterior cuestión controvertida, la sentencia se pronuncia en el fundamento jurídico cuarto, en los siguientes términos, reiterando anteriores pronunciamientos de la misma Sala y Sección concretamente las sentencias de fecha 26 de abril de 2021 (rec. 668/19) y 14 de junio 2021 (rec. 669/19), cuyos fundamentos reproduce:

"[...] CUARTO. Sobre la posibilidad de solicitar una tasación pericial contradictoria en el caso de que la Administración haya determinado el incremento patrimonial en aplicación del artículo 37.1 b) de la Ley del IRPF.

La tasación pericial contradictoria debe admitirse siempre que la Administración haya procedido a efectuar una comprobación de valores; así resulta de lo dispuesto en el artículo 57.2 y 135.1 de la LGT ; es decir, siempre que la Administración no haya dado por bueno el valor declarado por el interesado.

El recurrente pretende amparar la admisión de la tasación contradictoria cuando la Administración establece el valor por aplicación del artículo 37.1 b) de la LIRPF, porque tendría encaje en alguno de los métodos de comprobación establecidos en el artículo 57.1 de la LGT ; concretamente en los supuestos a) y i):

"a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo".

Ahora bien, la pregunta a responder es si la cuantificación del incremento patrimonial determinado por aplicación del artículo 37.1 b) de la LIRPF, es efectivamente una comprobación de valores, encuadrable en alguno de los dos supuestos aludidos, o es simplemente la aplicación de un valor que resulta directamente de una ley o reglamento, tomando siempre los datos declarados por el contribuyente.

[...]

Pues bien, a la vista del planteamiento anterior, este Tribunal discrepa de la Abogacía del Estado, el TEAR y el órgano de gestión, y entiende que la respuesta a la pregunta planteada debe ser que el valor de las participaciones de la mercantil FELIXCAN, S.L. determinado en aplicación de lo dispuesto en el 37.1 b) de la LIRPF, es una verdadera comprobación de valores, porque tendría encaje en alguno de los métodos de comprobación establecidos en el artículo 57.1 de la LGT; concretamente en los supuestos a) e i):

"a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo".

Y lo afirmamos, en primer lugar, porque para determinar el incremento patrimonial ha de acudir al importe real de transmisión, con arreglo al artículo 35.2 de la LIRPF; esto es el valor de mercado; así dice el precepto:

"2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste." (subrayado nuestro).

La parte recurrente declaró un valor de transmisión de 40.000 €; la Administración no aceptó el valor declarado y procedió a comprobarlo en aplicación de método previsto en la ley del propio tributo (Art. 57.1 a) e i) de la LGT en relación con el artículo 37.1 b) de la LIRPF), estableciendo un valor de transmisión diferente de 867.814,35 €.

En segundo lugar el supuesto estudiado no difiere básicamente de otros métodos de comprobación, como el previsto en el artículo 57.1 b) de la LGT: "b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal"; la Administración utiliza habitualmente, como medio de comprobación, el valor catastral por coeficiente; también podría decirse en este caso, utilizando los mismos argumentos de la Administración, que tampoco existe comprobación de valores, pues el valor resulta por aplicación directa de ley o reglamento; obviamente esto no es así, pues nadie duda que existe en ese caso comprobación de valores a la que se puede oponer la tasación contradictoria.

En tercer lugar no se entiende bien la oposición de la Administración a la admisión de la tasación contradictoria, pues se reconoce abiertamente la posibilidad de oponerse a la valoración de la administración hecha en aplicación del artículo 37.1 b) de la LIRPF, pues es un valor con presunción iuris tantum, como en toda comprobación de valores por otra parte, mediante los medios de prueba pertinentes, y ente ellos la pericial, que, curiosamente, se quiso aportar con la REA y el propio TEAR consideró su aportación extemporánea, llegando a calificar su actuación como constitutiva de abuso de derecho (¿?). El procedimiento de gestión de comprobación limitada seguido en este caso es poco flexible en orden a poder discrepar de la valoración de la administración, pues más allá del trámite de alegaciones no es fácil presentar pericial que refute el valor establecido por la Administración; lo hizo ante el TEAR, y ya hemos expuesto como lo calificó; entonces, ¿por qué no admitir la posibilidad al sujeto pasivo en el procedimiento de gestión y frente al valor determinado/comprobado por la Administración, de acudir a la tasación contradictoria ? ¿No tiene por finalidad la tasación contradictoria hallar el valor de mercado a que se refiere el artículo 35.2 de la LIRPF?

Y por último, no es de aplicación en este caso el Art. 159.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, porque el valor no resulta " directamente de una ley o de un reglamento", sino de la aplicación de un método previsto en la Ley del IRPF, que exige una compleja y doble tarea; por un lado capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances, y por otro, confrontar este valor con el valor que resulte del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, para quedarnos con el valor superior; en definitiva, no es un valor que resulta directamente de la Ley sino de la aplicación de un método de valoración específico previsto en la Ley, al que se puede oponer tanto la tasación pericial contradictoria como la posibilidad de discutirlo por otras vías".

Así pues, por exigencias del principio de igualdad en la aplicación de la Ley, procede adoptar en este caso una solución idéntica a la adoptada por la Sala en casos similares, pues no concurren en el presente caso circunstancias fácticas o jurídicas distintas que aconsejen variar el criterio establecido.

Por tanto, procede estimar el recurso contencioso administrativo y, en consecuencia, anular la resolución impugnada y la liquidación que confirma, de acuerdo con el suplico de la demanda. [...].

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero. *Cuestión de interés casacional.*

Por auto de 6 de octubre de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad por aplicación de la regla de valoración contenida en el artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF constituye una comprobación de valor en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1 a) y/o i) de la LGT y, por tanto, hay que realizar la valoración por el procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 de la LGT y ofrecer la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria conforme al artículo 135 o, por el contrario, supone la fijación del valor por aplicación de una norma legal (artículo 159.5 del RGAT), en cuyo caso no estamos ante actuaciones de comprobación de valores.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

3.2. El artículo 159.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre).

3.3. Los artículos 57, 134 y 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

Cuarto. Marco normativo.

En cuanto al marco normativo relevante para el examen de la cuestión litigiosa, viene constituido por las siguientes normas:

1. El artículo 37.1.b) de la LIRPF que, en el ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales, contempla la siguiente norma específica de valoración:

"1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda: [...]

b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan".

2. También resulta preciso interpretar el artículo 159.5 del RGAT que señala:

"5. No se considerarán actuaciones de comprobación de valores aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria resulte directamente de una ley o de un reglamento".

3. En cuanto a las normas reguladoras de la comprobación de valores, el artículo 57 de la LGT, bajo la rúbrica "Comprobación de valores", establece:

"1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

[...]

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley".

4. Finalmente, los artículos 134 y 135 de la LGT, disponen:

"Artículo 134. *Práctica de la comprobación de valores.*

1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.

[...]

3. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

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

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

[...]

5. Si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un valor distinto, dicho valor será aplicable a los restantes obligados tributarios a los que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración tributaria actuante, teniendo en consideración lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado anterior".

"Artículo 135. *Tasación pericial contradictoria.*

1. Los 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.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta. [...]"

Cuarto. La posición de las partes.

A) Posición de la parte recurrente.

Para la Abogacía del Estado, en representación de la Administración recurrente, no es correcto el criterio de la sentencia recurrida al equiparar una valoración administrativa derivada de la aplicación directa de un precepto legal con el medio de comprobación de valores del artículo 57.1.b) LGT/2003, y ello por cuanto, argumenta en su escrito de interposición "[...] aparte de que nada tiene que ver con los valores contenidos en el artículo 37.1.b) LIRPF, deriva siempre de la iniciación de un procedimiento de comprobación de valores, que aquí no se ha producido en absoluto". Y añade que, "[...] a diferencia de lo indicado en el fallo, el valor de transmisión resulta directamente de

una ley, encajando plenamente en el artículo 159.5 RGI, aunque haya que hacer una serie de operaciones matemáticas mínimas sobre la base de los datos del balance y otros parámetros que obran ya en poder de la Administración, vía declaraciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas por la entidad o entidades relacionadas con la transmisión de las participaciones o vía documentación adicional requerida y aportada por la obligada tributaria".

Solicita de esta Sala que "[...] dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que:

- La determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad por aplicación de la regla de valoración contenida en el artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF supone la fijación del valor por aplicación de una norma legal (artículo 159.5 del RGAT), en cuyo caso no estamos ante actuaciones de comprobación de valores.

Y en cuanto a las pretensiones, solicita que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAR impugnada.

B) Oposición de la recurrida, doña Vicenta.

La parte recurrida no comparte que el artículo 37.1.b) LIRPF imponga un valor mínimo de transmisión. Por el contrario, entiende que el artículo determina dos métodos para valorar unas participaciones sociales y la utilización de uno u otro método de valoración conlleva la labor de comprobar las declaraciones-autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad cuyas participaciones sociales hayan sido objeto de transmisión y la realización de cálculos matemáticos para determinar el valor oportuno de transmisión a efectos de cuota tributaria. Para la recurrida, es la propia Ley del IRPF la que fija el medio para comprobar el valor de una ganancia patrimonial por transmisión de participaciones sociales no admitidas a negociación que viene a conformar la cuota tributaria del IRPF [artículo 57.1.i) LGT] y uno de los métodos de valoración establecido por el artículo 37 de la LIRPF es la capitalización de resultados al tipo medio del 20%, siendo la capitalización el medio de comprobación de rentas fijado por el artículo 57.1.a) LGT. A su entender, "[...] la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales fijado por el artículo 37.1.b) de la LIRPF encaja absolutamente en el artículo 57.1.i) de la LGT "cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo", y sin duda ha de considerarse una comprobación de valor realizada dentro de un procedimiento de comprobación limitada como determina el apartado primero del artículo 159 del RGI, cuyo apartado 5 choca con lo dispuesto en el artículo 57.1 de la LGT, obligando el principio de primacía de la Ley a desechar la aplicación del 159.5 RGI, en contra de lo que preconiza el Abogado del Estado", y, por tanto, "[...] asiste a cualquier contribuyente el derecho a promover una tasación pericial contradictoria (artículo 135 LGT) porque lo contrario equivaldría a que el administrado solo pudiera discutir el valor determinado por la Administración mediante los recursos ordinarios (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa), cuando lo único que se discute en estas circunstancias es la valoración de unas participaciones sociales no admitidas a negociación en un mercado secundario".

Por último, respecto a la cuestión casacional planteada, propone que se declara la siguiente doctrina: "La inadmisión de la solicitud de tasación pericial contradictoria es contraria a Derecho dado que la Ley General Tributaria reconoce abiertamente en su artículo 135 el derecho de los contribuyentes a promover la tasación pericial contradictoria de un valor comprobado por la Administración conforme a cualquier de los medios recogidos en el artículo 57 LGT, entre los que se encuentra en la letra a) del apartado primero la capitalización que la ley de cada tributo señale, encontrándose entre éste, sin ningún género de dudas el recogido en el artículo 37.1.b) LIRPF; y en la letra i) del mismo apartado cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo".

Quinto. El juicio de la Sala.

La cuestión planteada es si la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad no admitida a negociación en mercados cotizados oficiales, efectuado por aplicación de las reglas de valoración contenidas en el artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF, constituye una comprobación de valor en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1 a) y/o i) de la LGT y, por tanto, hay que realizar la valoración por el procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 de la LGT y ofrecer la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria conforme al artículo 135 o, por el contrario, supone la fijación del valor por aplicación de aquella norma legal (artículo 159.5 del RGAT), en cuyo caso no estaríamos ante actuaciones de comprobación de valores, y no resultaría de aplicación lo dispuesto en el art. 135.1 LGT, que confiere a los interesados el derecho a "promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley".

La sentencia recurrida, remitiéndose íntegramente a lo resuelto en otro litigio, estimó el recurso contencioso-administrativo acogiendo la alegación de la actora de que la inadmisión por la Administración de la solicitud de

tasación pericial contradictoria, habría infringido el derecho de la parte a promover la tasación pericial contradictoria, reconocido en los artículos 57.2 y 135.1, ambos de la LGT, ya que comparte el argumento de la representación de la Sra. Vicenta de que la aplicación de los valores mínimos establecidos en el art. 37.1.b) LIRPF constituye una comprobación de valores que es susceptible de ser sometida al procedimiento de tasación pericial contradictoria, equiparando al medio previsto en el artículo 57.1.a) la previsión del artículo 37.1.b) LRPF sobre la capitalización al 20 por ciento del promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales con anterioridad al devengo del IRPF, y el medio previsto en el artículo 57.1) LGT (cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo), la fijación del valor mínimo de transmisión por referencia al valor del patrimonio neto resultante del balance.

No cabe asumir el criterio de la Sala de instancia, por las razones que se desarrollan a continuación. A diferencia de lo que ocurría en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, en la que la tasación pericial contradictoria constituía un medio más para comprobar valores [artículo 52.1.e)], 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 LGT). Por eso hemos precisado que constituye un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores, y no la única manera de combatir la apreciación realizada por la Administración, que antes está obligada a cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado (sentencia de 29 de marzo de 2012, casación para la unificación de doctrina 34/2010, FJ 5º - ECLI:ES:TS :2012:3009).

En nuestra STS de 13 de octubre de 2016 (rec. cas. 1408/2015) declaramos que la tasación pericial contradictoria no es el expediente adecuado para discutir cualquier valoración que haya realizado la Inspección de los Tributos, sino tan sólo la que se haya llevado a cabo a través de alguno de los específicos medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 LGT/2003. En otras palabras, que al margen de la comprobación de valores no hay tasación pericial contradictoria. Si hay una valoración administrativa que no se produce en el marco de una comprobación de valores, lo que procede es la impugnación de la liquidación por los cauces ordinarios [STS de 14 de noviembre de 2011 (re. cas. 5230/2008), FJ 3º - ECLI:ES:TS:2011:7569].

En nuestra STS de 17 de enero de 2019 (rec. cas. 212/2017 - ECLI:ES:TS:2019:231) analizamos la naturaleza de la tasación pericial contradictoria, señalando los sucesivos pasos del iter procedimental en que se desarrolla, y los distintos resultados que pueden derivar de la misma. En efecto, de la regulación normativa de la tasación pericial contradictoria ["TPC"] conviene destacar: (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 aquella 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).

Este iter procedimental y la diversidad de resultados que puede determinar, es completamente diferente a la previsión del artículo 37.1.b) LIRPF, que impone un valor mínimo de transmisión (el mayor entre el teórico y el de capitalización), salvo que el interesado pruebe -sin limitación de medios de prueba- que el precio efectivo se corresponde con el normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este importe. El artículo 37.1.b) LIRPF impone, por tanto, un valor mínimo de transmisión (el mayor entre el teórico resultante del patrimonio neto y el de capitalización) salvo que el interesado pruebe que el precio efectivo se corresponde con el normal de mercado, en cuyo caso se tomará como valor de transmisión el precio satisfecho. Si el obligado tributario no prueba esta circunstancia y la Administración se limita a aplicar la norma del artículo 37.1.b) LIRPF, habrá de tomar como valor de transmisión el valor mínimo indicado, que no resulta de comprobación de valor alguna, sino que es determinado directamente por la ley, por lo que, no existiendo actuación de comprobación de valor, no resulta aplicable la tasación pericial contradictoria.

Hay que reparar en que, a diferencia del resultado previsto por el artículo 31.1.b) LIRPF, en la tasación pericial contradictoria no se produce, por regla general la prevalencia del valor declarado por el interesado, si es que coincide con el dictaminado por el perito designado por el mismo, ni del fijado por dicho perito. Estas posibilidades,

aunque pueden ser alguno de los resultados de la tasación pericial contradictoria, no constituyen sin embargo 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. Dicho de otra forma, la configuración legal de la interrelación de los valores mínimos de transmisión previstos en el artículo 37.1.b) LIRPF (el mayor entre el teórico y el de capitalización) y el valor del importe declarado en la transmisión por el contribuyente, que se resuelve necesariamente en la prevalencia de este último cuando se acredite que se corresponde con el valor normal de mercado, es absolutamente diferente del objeto y eventual resultado de la tasación pericial contradictoria que conduciría, en su caso, a que el valor determinado por el perito tercero sirva de base a la liquidación, aunque en determinados escenarios de reducida diferencia entre el valor fijado por el perito designado por el contribuyente y el fijado por el perito designado por la Administración, resulte en la prevalencia de la valoración efectuada por el perito del obligado tributario.

Por ello, cabe concluir que la aplicación de la tasación pericial contradictoria desconocería frontalmente las previsiones del artículo 37.1.b) LIRPF que resultan imperativas cuando se trata del hecho imponible previsto en la misma, al imponer un valor mínimo de transmisión (el mayor entre el teórico y el de capitalización), salvo que el interesado prueba que el precio efectivo se corresponde con el normal de mercado, por lo que la ley establece el valor de los bienes (participaciones transmitidas) mediante unos criterios que resultan directamente de la ley, si es que no se prueba que el valor de transmisión se corresponde con el valor normal de mercado. Esta conclusión no se altera por el hecho de que, para hallar el valor mínimo establecido legalmente deban aplicarse unas operaciones aritméticas a partir de los datos obrantes en el balance de la sociedad y otros parámetros que, o bien obran ya en poder de la Administración, ya sea por las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas por la entidad o entidades relacionadas con la transmisión de las participaciones, o en su caso como documentación adicional obtenida en el curso de la actuación realizada, en este caso por procedimiento de comprobación limitada.

En definitiva, se está en el caso previsto en el artículo 159.5 del Reglamento General de Inspección de los Tributos que dispone que: "No se considerarán actuaciones de comprobación de valores aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria resulte directamente de una ley o de un reglamento". No cabe en modo alguno entender que la determinación numérica del valor de los bienes, rentas productos o elementos deba figurar en la ley o reglamento, lo cual es sencillamente imposible dado el carácter abstracto de los mandatos normativos, por lo que el valor de las rentas productos bienes o elementos de la obligación tributaria resultará también directamente de la ley o del reglamento cuando en la norma se establezcan de forma inequívoca los datos, parámetros o elementos a partir de los que, mediante operaciones aritméticas, se haya de establecer el valor del bien, producto, renta o elemento.

Cuestión distinta es que, eventualmente, y como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por el obligado tributario, la Administración llegara a realizar una actuación de comprobación de valor, en cuyo caso podría plantearse si frente a la regularización resultante de la misma cabría plantear una tasación pericial contradictoria de acuerdo con lo previsto en el artículo 135 de la LGT. Pero no es este el supuesto del caso litigioso.

Sexto. *La doctrina jurisprudencial.*

Como conclusión de todo lo expuesto, debemos declarar como doctrina jurisprudencial que la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad no cotizada en mercados efectuada por aplicación de las reglas de valoración contenida en el artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF no constituye una comprobación de valor en la que se empleen los medios de comprobación del artículo 57.1.a) y/o i) de la LGT, por lo que no resulta de aplicación la normativa de la tasación pericial contradictoria ni es admisible su utilización en corrección de la liquidación tributaria resultante.

En consecuencia, la sentencia recurrida ha de ser anulada al ser contraria a la doctrina jurisprudencial fijada. En cuanto al fondo, la Sala de instancia no examinó los medios de prueba aportados por las partes y admitidos por la Sala, entre otros, las testificales practicadas a instancia de la recurrente para acreditar que el valor de transmisión de las acciones se correspondía con el valor normal de mercado, por lo que de conformidad con el artículo 93.1 LJCA, procede acordar la retroacción de actuaciones para que, con nuevo señalamiento, la Sala de instancia valore la prueba practicada y resuelva la totalidad de las cuestiones suscitadas en el litigio.

Séptimo. *Las costas*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, no ha lugar a hacer pronunciamiento alguno al ordenarse la retroacción de actuaciones.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido , de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento sexto:

1. Haber lugar al recurso de casación núm. 2705/2022, interpuesto por la Abogacía del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 333, dictada el 14 de diciembre de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso núm. 736/2019. Casar y anular la sentencia recurrida.

2. Ordenar la retroacción de las actuaciones al momento anterior a sentencia para que, con nuevo señalamiento, la Sala de instancia resuelva el resto de las cuestiones suscitadas en el litigio.

3. Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.