

Conferencias pronunciadas en las  
"III JORNADAS DE ESTUDIOS  
DE HACIENDAS LOCALES"  
celebradas en Benalmádena (Málaga)  
del 17 al 19 de mayo de 1990

*Depósito Legal:* GR. 725/91

*I.S.B.N.:* 84-404-9501-3

*Imprime:* Imprenta Provincial. Granada

## INDICE

Pág.

<b>1. PRESENTACION</b> GABRIEL CASADO OLLERO .....	9
<b>2. LAS COMPETENCIAS DE LAS ENTIDADES LOCALES EN LA GESTION TRIBUTARIA. DELEGACION DE COMPETENCIAS. COLABORACION INTERADMINISTRATIVA EN LA GESTION FISCAL</b> JOSE IGNACIO RUBIO DE URQUIA .....	15
<b>3. EL PROCEDIMIENTO DE GESTION TRIBUTARIA EN LA HACIENDA LOCAL</b> EUSEBIO GONZALEZ GARCIA .....	37
<b>4. LA COMPROBACION TRIBUTARIA. COMPROBACION DE VALORES. TASACION PERICIAL CONTRADICTORIA</b> EUGENIO SIMON ACOSTA .....	61
<b>5. LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS</b> EUSEBIO GONZALEZ GARCIA .....	119
<b>6. COMUNICACIONES Y NOTIFICACIONES TRIBUTA- RIAS</b> JOSE LUIS CARRETERO LESTON .....	131
<b>7. APLICACIONES INFORMATICAS EN LA GESTION TRIBUTARIA LOCAL</b> JOSE MIGUEL DEL POZO GUTIERREZ .....	163
<b>8. LA GESTION TRIBUTARIA LOCAL EN EL DERECHO COMPARADO EUROPEO</b> JUAN JOSE HINOJOSA TORRALBO .....	181

<b>9. MESA REDONDA: CATASTRO Y CORPORACIONES LOCALES</b>	
ALFONSO VAZQUEZ SELL .....	221
<b>10. MESA REDONDA: CATASTRO Y CORPORACIONES LOCALES</b>	
ANTONIO MEDINA PEREZ .....	231
<b>11. LOS ENTES LOCALES COMO SUJETOS PASIVOS TRIBUTARIOS. OBLIGACIONES Y DEBERES</b>	
GASPAR DE LA PEÑA VELASCO .....	245
<b>12. RECLAMACIONES Y RECURSOS CONTRA VALORES CATASTRALES</b>	
JOSE MANUEL TEJERIZO LOPEZ .....	271
<b>COMUNICACIONES PRESENTADAS EN LAS III JORNADAS DE ESTUDIOS DE HACIENDAS LOCALES.</b>	297
<b>I. REFLEXIONES EN TORNO A LA PROBLEMATICA DERIVADA DE LA APLICACION DE LA LEY 39/1988, EN EL AMBITO DE LA FISCALIDAD MUNICIPAL</b>	
JOSE DE VICENTE GARCIA .....	297
<b>II. LA AUTOLIQUIDACION EN LA IMPOSICION LOCAL</b>	
M <sup>a</sup> . JOSE FERNANDEZ PAVES .....	335
<b>III. ALGUNAS CONSIDERACIONES EN TORNO A LA AUTONOMIA LOCAL EN MATERIA DE GESTION TRIBUTARIA</b>	
JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN .....	355

**LA COMPROBACION TRIBUTARIA.  
COMPROBACION DE VALORES.  
TASACION PERICIAL CONTRADICTORIA**

EUGENIO SIMON ACOSTA

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la  
Universidad de Navarra. Abogado.*

## INDICE

<b>1. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA COMPROBACIÓN EN LA HACIENDA LOCAL.....</b>	<b>65</b>
<b>2. CONCEPTO Y CLASES DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>66</b>
<b>3. LA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA EN LA HACIENDA MUNICIPAL .....</b>	<b>71</b>
<b>4. LA COMPROBACIÓN DE VALORES: CONCEPTO Y APLICACION EN LA HACIENDA MUNICIPAL .....</b>	<b>78</b>
<b>5. COMPROBACIÓN DE VALORES Y BASE IMPONIBLE</b>	<b>88</b>
<b>6. LOS MEDIOS DE COMPROBACION .....</b>	<b>91</b>
<b>7. IMPUGNACIÓN DE LA COMPROBACION.....</b>	<b>96</b>
<b>8. TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA .....</b>	<b>100</b>
A) La tasación pericial contradictoria de oficio	
B) La tasación pericial contradictoria a instancia del sujeto pasivo	
a) La tasación pericial contradictoria como medio de impugnación	
b) Procedimiento	
c) Naturaleza de la tasación pericial contradictoria: medio de comprobación o arbitrio de tercero. Impugnación de la tasación pericial contradictoria	
<b>9. TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA E IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES .....</b>	<b>114</b>

## 1. REGIMEN JURIDICO DE LA COMPROBACION EN LA HACIENDA LOCAL

La escasa capacidad gestora de los Ayuntamientos es motivo de que los tributos asignados a las Corporaciones Locales tengan una estructura jurídico-material simple, con la que se evita la necesidad de una gestión técnicamente complicada que requiera medios personales y materiales abundantes.

Esta circunstancia, unida a la existencia de una regulación detallada de la gestión tributaria de los tributos del Estado, a la que las normas locales se remiten, hace que la regulación de la comprobación tributaria en el ámbito de la Hacienda Local sea escasa. Pueden citarse como normas generales que rigen la materia las siguientes:

El primer término, el art. 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local:

“3. Es competencia de las Entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las Entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras entidades locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado”.

A su vez, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, también se refiere a esta materia en el art. 12, resolviéndola con una remisión en bloque a lo dispuesto en la LGT:

“**Art. 12.** La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizarán de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo”.

El art. 7 de la ley últimamente citada, establece algunas precisiones adicionales sobre la delegación de competencias gestoras a favor de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades locales:

“Art. 7. 1. De conformidad con lo dispuesto en el art. 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, las Entidades locales podrán delegar en la Comunidad Autónoma o en otras Entidades locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias que la presente Ley les atribuye.

2. El acuerdo que adopte el Pleno de la Corporación habrá de fijar el alcance y contenido de la referida delegación y se publicará, una vez aceptada por el órgano correspondiente de gobierno, referido siempre al Pleno, en el supuesto de Entidades locales en cuyo territorio estén integradas en los "Boletines Oficiales de la Provincia y de la Comunidad Autónoma" para general conocimiento.

3. El ejercicio de las facultades delegadas habrá de ajustarse a los procedimientos, trámites y medidas en general, jurídicas o técnicas, relativas a la gestión tributaria que establece la presente Ley y, supletoriamente, a las que prevé la Ley General Tributaria. Los actos de gestión que se realicen en el ejercicio de dicha delegación serán impugnables con arreglo al procedimiento que corresponda al Ente gestor, y, en último término, ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”.

## 2. CONCEPTO Y CLASES DE COMPROBACION TRIBUTARIA

Aunque se ha elucubrado mucho sobre el concepto y la naturaleza jurídica de comprobación tributaria, se aprecia en algunos casos un excesivo afán de complicar artificialmente el fenómeno, tratando de descubrir problemas donde apenas si hay algo más que juegos de palabras.

Hay que reconocer que la falta de un vocabulario unívoco y los defectos de sistemática de la Ley General Tributaria han contribuido en gran medida a provocar esos debates en los que la razón o sinrazón no se encuentra tanto en los conceptos, sobre los que existe un acuerdo más o menos generalizado, cuanto en la diversidad de significados con los que se usan los términos.

Por eso conviene que comencemos aclarando que aquí vamos a hablar de la comprobación tributaria entendida como una actividad administrativa, que se realiza en el seno de un procedimiento de gestión tributaria, y que tiene por objeto instruir a la Administración sobre los elementos de hecho relevantes para determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Es, por tanto, un conjunto de actos de instrucción cuya naturaleza no se diferencia sustancialmente de la que tienen cualesquiera actos de instrucción en un procedimiento administrativo ordinario, sin perjuicio de las particularidades específicas que se descubran en la regulación de las potestades de que la Administración puede hacer uso.

Lo que ha provocado que la comprobación haya sido contemplada como una institución atípica o, al menos, distinta de la instrucción en un procedimiento administrativo ordinario, no es tanto la concurrencia de una característica propia de la comprobación que otorgue a ésta una naturaleza diferente, sino que son las propias peculiaridades del procedimiento de gestión tributaria las que han permitido tratar la comprobación como una institución de caracteres singulares. Lo singular no es propiamente la comprobación, sino el procedimiento de gestión, y las particularidades de éste no son de tal calibre como para afirmar la plena autonomía del procedimiento de gestión en relación con el procedimiento administrativo.

Las características propias del procedimiento de gestión tributaria han sido claramente detectadas y descritas por los profesores PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA. Además de reunir los elementos típicos de todo procedimiento (serie de actos de trámite vinculados causalmente entre sí que desembocan en un acto final susceptible de recurso, a través del cual se ejerce una función administrativa), el procedimiento de gestión tributaria, “presenta la peculiaridad de que está integrado no sólo por una serie de actos administrativos de trámite, sino por actos de trámite que, además, y a ciertos efectos, tienen la consideración de actos definitivos, sin que por ello pierdan la condición de actos de carácter instrumental dentro del procedimiento de gestión tributaria”. El procedimiento de gestión “no está simplemente integrado por actos administrativos de trámite o no definitivos, sino que a lo largo del mismo se producen una serie de actos que, teniendo dentro de la consideración unitaria del procedimiento una eficacia instrumental y subordinada al acto final, presentan a ciertos efectos, en cuanto constituyen o declaran derechos y obligaciones del contribuyente y son susceptibles de reclamación en vía administrativa, el carácter de

actos administrativos definitivos, de acuerdo con la noción contenida en los arts. 113 y 121 de la Ley de Procedimiento Administrativo<sup>1</sup>.

El acto de comprobación de valores, en el caso de que tenga existencia independiente (en otro caso es jurídicamente irrelevante y no merece la pena discutir si hay o no acto de comprobación) es precisamente uno de esos actos que, siendo de trámite e inscribiéndose dentro del procedimiento de gestión, es, a ciertos efectos, definitivo y por ello recurrible. Y esta posibilidad de recurso es lo que diferencia a la comprobación tributaria de los actos de instrucción en un procedimiento administrativo.

Por tanto, la comprobación no es sino la actividad mediante la cual la Administración tributaria constata que se han producido unos hechos relevantes para la obligación tributaria. La incardinación de esta actividad comprobatoria dentro del procedimiento de gestión puede ser una u otra según la diferente estructura que adopte este procedimiento. Pueden diferenciarse tres modos de articular la comprobación en el procedimiento de gestión:

1) Podemos señalar en primer lugar el que se conoce como procedimiento tradicional de gestión tributaria, hoy en desuso, que consta de las siguientes fases:

- Iniciación (normalmente por declaración del sujeto pasivo)
- Liquidación provisional (e ingreso)
- Comprobación
- Liquidación definitiva (y, en su caso, ingreso o devolución)

En este procedimiento la comprobación constituye el inicio de la que puede llamarse segunda fase de la gestión tributaria, en la que se controla la veracidad de los datos utilizados provisionalmente en la primera sin haber sido contrastados. La comprobación y liquidación definitiva no son fases que siempre se ejecuten en la práctica; de ello es buena prueba el mismo art. 120 LGT que eleva a definitivas las liquidaciones provisionales no comprobadas en el plazo que se señale en la Ley de cada tributo.

2) El segundo tipo de procedimiento de gestión es el que se está convirtiendo en el de normal o más frecuente uso. Se encomienda al

propio contribuyente la tarea de calificar jurídicamente los hechos y efectuar las operaciones precisas para determinar la deuda tributaria. La estructura del procedimiento es la siguiente:

- Declaración, autoliquidación e ingreso
- Comprobación
- Liquidación definitiva (y eventual ingreso o devolución)

Algunos autores quieren ver en este esquema de gestión una nueva concepción de la comprobación, diferente de la que hemos expuesto. La comprobación habría dejado de ser sólo la actividad dirigida a determinar la existencia de los elementos de hecho influyentes en la deuda. Según NUÑEZ PEREZ,

“sin poner en cuestión el citado esquema de actuación, nos parece -dice el autor citado-, sin embargo, que el mismo responde esencialmente a una realidad ya periclitada... en la que era la Administración la protagonista casi exclusiva en la aplicación de las normas tributarias... Frente al esquema tradicional de aplicación de los tributos y, como consecuencia de la generalización de las autoliquidaciones y la asunción de funciones liquidatorias por la Inspección de los tributos, la actividad administrativa de comprobación en nuestro Derecho se configura como una actividad que presenta, a nuestro juicio, tres características básicas: 1) Su carácter no general; 2) Proceder fundamentalmente de los órganos de la Inspección; 3) Constituir una actividad de control global sobre los contribuyentes que ha de individualizarse a través del correspondiente procedimiento de comprobación”<sup>2</sup>.

No compartimos estas afirmaciones, puesto que de las tres características de la “nueva” comprobación, las dos últimas no pueden negarse a la antigua. En cuanto a la primera, “su carácter no general”, también existía antes: si bien es cierto que la Administración “debe” comprobar los elementos de hecho para verificar la regularidad de la liquidación tributaria (art. 109 LGT), este deber es un deber genérico, que tiene por objeto potencial la totalidad de las liquidaciones tributarias, pero no sig-

<sup>1</sup> PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA, Curso de Derecho Tributario, tomo II, Edersa, Madrid, 1989, págs. 16 y 17.

<sup>2</sup> NUÑEZ PÉREZ, “La actividad administrativa de comprobación tributaria”, Civitas REDE, nº 53 (1987), págs. 56 y 57.



nifica que exista un deber actual y concreto de comprobación de todas y cada una de las liquidaciones. El deber establecido en el art. 109 LGT no significa otra cosa que la Administración está obligada a mantener un aparato de control, cuya actuación debe estar presidida por el principio de eficacia, en cuya virtud han de desarrollarse selectivamente aquellas operaciones de comprobación que conduzcan al más alto grado de cumplimiento posible de las obligaciones tributarias. Tal como señala el Tribunal Constitucional en su reciente sentencia de 26-IV-1990, este poder-deber o función administrativa es una consecuencia necesaria y lógica del principio de justicia tributaria contenido en el art. 31 de la CE:

“La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a “un sistema tributario justo” como el que la Constitución propugna en el art. 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria” (Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, FJ3).

Por lo tanto, el carácter no general de la actividad comprobadora no es una característica que haya venido de la mano de la nueva estructura del procedimiento de gestión. Ya era así desde antes.

5 Y, por fin, puede ser la propia actividad comprobadora la que provoque la iniciación del procedimiento de gestión, lo que ocurrirá en aquellos casos que el sujeto pasivo incumpla su deber de presentar las declaraciones que son el modo normal de iniciarse dicho procedimiento. En tal caso la estructura del procedimiento es más sencilla, pues consta sólo de dos fases: comprobación y liquidación definitiva.

En cualquier caso, la naturaleza y el régimen jurídico de la comprobación no dependen de la forma en que ésta se articula o se integra en el procedimiento. A mi juicio, no hay diferencia sustancial alguna entre las tres modalidades de comprobación que acabamos de ver. Por ello podemos prescindir de este detalle accesorio para fijarnos en lo que es verdaderamente esencial y común a todos los procedimientos anteriores: la existen-

cia, real o presunta, de unos elementos de hecho que, por su influencia en una obligación tributaria, son susceptibles de comprobación.

Es decir, la necesidad de la comprobación y el contenido de la misma no dependen en absoluto de la estructura del procedimiento, cuanto de la existencia de unos hechos que hayan de ser objeto de verificación. La distinta naturaleza de estos elementos de hecho es lo que permite incluso hablar de clases o tipos distintos de comprobación. En este sentido puede afirmarse que el objeto de la comprobación puede ser simplemente el verificar la existencia o realidad de unos hechos acaecidos, en cuyo caso hablaremos de comprobación de hechos o comprobación tributaria en sentido estricto, o bien la comprobación puede tener por objeto no la contestación de un hecho que se da por cierto, sino la determinación de un valor, es decir, la cuantificación en unidades monetarias del aprecio que en el mercado se otorga a un bien. Más adelante volveremos sobre esta distinción.

### 3. LA COMPROBACION TRIBUTARIA EN LA HACIENDA MUNICIPAL

Si, como hemos dicho, la comprobación tributaria depende de la existencia de unos hechos que hayan de ser objeto de verificación, para analizar la trascendencia o importancia que la comprobación puede tener en la Hacienda municipal es necesario examinar la estructura de sus tributos.

Podemos avanzar desde ahora, que la importancia es escasa porque la regulación sustantiva de los tributos municipales está muy mediatizada por el afán de conseguir tributos de sencilla gestión, que puedan ser aplicados sin exigir de las Corporaciones locales una actividad administrativa que requiera unos medios personales y materiales de los que la mayoría de los municipios no disponen. En la Hacienda municipal se da, por tanto, una especie de inversión del razonamiento: de hecho no es la regulación de los aspectos materiales o sustantivos del tributo la que condiciona el alcance de la comprobación, sino que es la voluntad de eliminar o reducir al máximo la comprobación la que motiva que los tributos municipales se apoyen en datos de hecho de comprobación sencilla o innecesaria. Para evitar la comprobación, los tributos locales se apoyan muchas veces en índices indirectos de capacidad económica fácilmente constatables, o en datos objetivos cuya constancia se obtiene por cauces sencillos que casi

eliminam la necesidad de la comprobación. Veamos cómo se manifiesta todo esto en cada uno de los impuestos municipales.

a) El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que grava la propiedad o ciertos derechos reales sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos (art. 61 LRHL) no necesita una amplia actividad comprobadora porque los bienes gravados no se pueden ocultar, existen registros públicos donde constan las titularidades sobre los mismos y el valor es fijado por la propia Administración mediante aplicación de técnicas reglamentadas con detalle. Pero, por si fuera poco, las competencias gestoras de los Ayuntamientos han sido simplificadas al máximo, encomendándose a un organismo autónomo del Estado las tareas de investigación de los bienes, de las titularidades que recaen sobre ellos y su valoración: al Ayuntamiento no le queda más que aplicar la legislación sobre unos datos de hecho que se le dan como ciertos.

Según el art. 77 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, el impuesto se gestiona a partir del Padrón que se formará anualmente para cada término municipal. Este Padrón anual se elabora a partir de los datos que obran en el Catastro, estableciéndose por el apartado 3 del artículo recién citado que "la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los Catastros, resultantes de revisiones catastrales, fijación, revisión y modificación de valores catastrales, actuaciones de la inspección o formalización de altas y comunicaciones, se considerarán acto administrativo, y conllevarán la modificación del Padrón del impuesto. Cualquier modificación del Padrón que se refiera a datos obrantes en los Catastros requerirá inexcusablemente, la previa alteración de estos últimos en el mismo sentido".

Es decir, la constatación de los hechos relevantes para la gestión del tributo se produce en la previa fase censal de elaboración del Catastro, función que corresponde al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, a quien compete también la formación del Padrón del impuesto (art. 78.1 LRHL). "La inspección catastral de este impuesto se llevará a cabo por los órganos competentes de la Administración del Estado, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que se establezcan con los Ayuntamientos y, en su caso, con las Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares, de acuerdo con los mismos" (art. 78.3 LRHL).

Todas estas competencias están atribuidas a las Gerencias Territoriales del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, a las que corresponde:

"a) La formación, renovación y revisión de los Catastros Inmobiliarios, Rústico y Urbano.

b) Las actuaciones relativas a la conservación y mantenimiento de dichos Catastros.

c) La Inspección Catastral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en los términos establecidos en el artículo 78.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

d) Las actuaciones inherentes al seguimiento e instrumentación de los procedimientos de colaboración que se establezcan con otras Administraciones Públicas".

(Art. 17.2 del Real Decreto 1477/1989, de 1 de diciembre, por el que se regula el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria).

b) El Impuesto sobre Actividades Económicas suscita idénticas observaciones que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Es un impuesto censal que se gestiona a partir de una Matrícula cuya confección corresponde a la Administración del Estado. "La inspección de este impuesto se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos competentes de la Administración del Estado, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que se establezcan con los Ayuntamientos y, en su caso, con las Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares, de acuerdo con los mismos" (art. 92.3 LRHL).

c) La inspección del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica corresponde al Ayuntamiento (art. 98 LRHL), pero se trata de una competencia que está prácticamente vacía de contenido por la técnicamente rechazable delimitación del aspecto espacial del hecho imponible.

La existencia y titularidad de los vehículos gravados no ofrece problema alguno, porque se conoce a través de un registro administrativo que, además, está obligado a colaborar en la gestión del impuesto, pues para solicitar las altas, bajas o alteraciones de vehículos en la Jefatura Provincial de Tráfico es necesario acreditar previamente el pago del impuesto.

y dicha Jefatura no tramitará el expediente de baja o transferencia de vehículos sin dicha acreditación previa (art. 100 LRHL).

El único problema de comprobación que puede plantearse se refiere a la determinación del municipio que tiene derecho a exigir el impuesto y a la concurrencia, en su caso, de los presupuestos de hecho de las exenciones.

En el inmediato antecedente de este impuesto (el Impuesto Municipal sobre la Circulación de Vehículos) se atribuía el derecho a las cuotas tributarias a los municipios donde tenían su residencia habitual las personas naturales titulares de los vehículos, o a los municipios del domicilio social o las dependencias si el vehículo pertenecía a personas jurídicas. Ciertamente estos criterios de sujeción podrían ser difícilmente determinables en algunos casos, originando problemas de comprobación<sup>3</sup>. Pero el desmedido afán simplificador que ha movido al legislador de 1989 se ha manifestado, entre otros, en este tema y ha regulado de tal manera el criterio de sujeción territorial que prácticamente da libertad al sujeto pasivo para elegir el municipio donde desea tributar, con lo que se eliminan los problemas de comprobación, pero a la vez se deja inerte al Ayuntamiento frente a posibles fraudes.

En la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales no se contempla el aspecto espacial del hecho imponible. No se dice de forma expresa cuál es el municipio al que se atribuye el poder tributario. Sólo el art. 98 se refiere indirectamente al tema cuando atribuye las competencias de gestión, liquidación, inspección y recaudación "al Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo". Este criterio ha merecido ya algún reproche doctrinal:

"Es previsible -dice MERINO JARA-, habida cuenta de la variedad de las tarifas que pueden aprobar los Ayuntamientos, que dentro de

las diversas alternativas que se le pueden presentar al sujeto pasivo, v. gr. residencia habitual, domicilio fiscal, sede de dirección de negocios, se incline por aquella que le suponga menor carga tributaria. Y ello porque el legislador renuncia implícitamente a conocer cuál es el auténtico domicilio fiscal del titular del vehículo.

Precisamente, una enmienda pretendió que la referencia se hiciera al "domicilio legal del propietario del vehículo", en el entendimiento de que es el domicilio del dueño del vehículo el que determina el lugar donde el vehículo circula. El criterio adoptado, sin duda, evitará conflictos entre los diversos Ayuntamientos, pero posibilita que el sujeto pasivo acomode su sujeción al Impuesto al Municipio que más le convenga, evitando, en suma, tributar en aquél que apruebe unas tarifas mayores. En resumen, el legislador adopta un criterio marcadamente formal, que en algún caso puede que no coincida con el domicilio real<sup>4</sup>.

En definitiva, lo que ahora nos interesa es que las facultades de comprobación del Ayuntamiento sobre si el vehículo queda sometido al impuesto en su jurisdicción quedan reducidas a la nada, pues el único elemento de hecho que podía ser comprobable, queda determinado por el contenido del registro de la Dirección General de Tráfico.

En cuanto a las exenciones, tampoco plantearán problemas especiales de comprobación, dado que se conceden en función de características que constan en los registros de Tráfico y, en algún caso, exigen previo acto de concesión por el Ayuntamiento.

d) El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana grava los incrementos de valor que se ponen de manifiesto en la transmisión de la propiedad o la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre terrenos de naturaleza urbana. Los elementos de hecho determinantes de la obligación son el carácter urbano del terreno, la transmisión, el importe del incremento de valor y, en su caso, las circunstancias que provocan la exención o bonificación.

<sup>3</sup> Cfr. SIMON ACOSTA, "Tributos locales", en MUÑOZ MACHADO (dir.), Tratado de Derecho Municipal, vol. II, Ed. Civitas, Madrid, 1988, pág. 2332. PEREZ ROYO, "El Impuesto Municipal sobre la Circulación de Vehículos", en J.J. FERREIRO y E. SIMON (dirs.), Manual de Derecho Tributario Local, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, págs. 497 y 498.

<sup>4</sup> MERINO JARA, "Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", Impuestos, 1989-I, pág. 270.

Aunque en este caso la comprobación corresponde al Ayuntamiento, en virtud de la disposición de carácter general contenida en el art. 106 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, el alcance o posibilidades de dicha actividad administrativa es más bien escaso.

Por un lado, la determinación de los terrenos sujetos al impuesto y del valor a partir del cual se calcula la plusvalía, se realiza a partir de los datos obrantes en el Catastro, puesto que la Ley se remite a las normas reguladoras del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. La comprobación de estos datos corresponde realmente al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria.

La verificación de la transmisión y del período en que la plusvalía se ha generado es el campo en el que la actuación municipal tiene mayores posibilidades de ser desarrollada. No obstante, esta comprobación será en la mayoría de los casos una actividad relativamente sencilla, pues se realizará mediante el examen de los documentos públicos en los que consten los actos jurídicos correspondientes. A tal efecto, los Ayuntamientos cuentan, entre otros medios, con la colaboración de los Notarios que, según el art. 111.7 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales,

“están obligados a remitir al Ayuntamiento respectivo, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad. También estarán obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas”.

Este artículo no especifica cuál es el contenido de la información que están obligados a proporcionar los Notarios. Habrá que entender que la relación o índice comprensivo de los documentos ha de especificar los elementos esenciales para la comprobación del impuesto: como mínimo será necesario comunicar el nombre y domicilio de las partes intervinien-

tes y el número de protocolo con que se identifica el documento. Esta información es la que permitirá al Ayuntamiento requerir a los interesados para que presenten los documentos en caso de que no lo hagan espontáneamente en los plazos legales.

No se establece en la nueva ley el tradicional deber de colaboración que en el ámbito específico de este impuesto tuvieron los Registradores de la Propiedad desde que la Real Orden de 17 de marzo de 1922 estableciera que los Ayuntamientos podían enviar un funcionario al Registro, y que últimamente se concretaba en la prohibición de inscribir actos sujetos al impuesto sin que se acreditase previamente la presentación de la declaración (art. 363 del Texto Refundido de 18 de abril de 1986)<sup>5</sup>. No obstante ha de entenderse vigente a estos efectos el art. 254 de la Ley Hipotecaria, según el cual “ninguna inscripción se hará en el Registro sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieren por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir”. Ahora bien, esta prohibición no afecta al tema que aquí nos ocupa, la comprobación, por más que sea una disposición dictada en garantía del pago del impuesto.

e) También tiene el Ayuntamiento facultades de comprobación en el ámbito del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en virtud de la norma general del art. 106 Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, pero el alcance es también reducido, dado que la verificación de los hechos gravados por el impuesto se realizará normalmente a través del ejercicio de la función de policía urbanística, y no por el uso de las facultades de comprobación tributaria.

En este impuesto puede adquirir importancia, sin embargo, la comprobación de la base imponible que, en algunos casos, puede convertirse en una comprobación de valores. La base está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, coste que se determinará definitivamente una vez que las mismas hayan sido realizadas. Normalmente la comprobación consistirá en la inspección de las obras realizadas para saber si se adaptan al proyecto y en la determinación del coste real

<sup>5</sup> Cfr. SIMON ACOSTA, “El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos”, en J.J. FERREIRO Y E. SIMON (dirs.), Manual de Derecho Tributario Local, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, pág. 463.

que, como es lógico, se conocerá a través de los justificantes y registros contables del dueño de la obra o del constructor. A falta de estos, nada excluye que pueda procederse a una estimación indirecta del valor de coste que adquiera el carácter de comprobación de valores.

f) Las tasas pueden también ser objeto de comprobación que se referirá normalmente a hechos determinantes de exenciones o a valores que influyan en la cuantía de la obligación tributaria. En este caso es momento un repaso detallado de todas las posibles tasas municipales.

#### 4. LA COMPROBACION DE VALORES: CONCEPTO Y APLICACION EN LA HACIENDA MUNICIPAL

La expresión "comprobación de valores" se utiliza habitualmente para referirse a una institución que, teniendo su origen en el antiguo Impuesto de Derechos Reales, fue recogida por el art. 52 LGT, cuyo texto es el siguiente:

"Art. 52 1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podrán comprobarse por la Administración con arreglo a los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la Ley de cada tributo señale o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- b) Precios medios en el mercado.
- c) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- d) Dictamen de Peritos de la Administración.
- e) Tasación pericial contradictoria.
- f) Cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la Ley de cada tributo.

2. El sujeto pasivo podrá en todo caso promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores señalados en el apartado anterior.

3. Las normas de cada tributo reglamentarán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado anterior."

En realidad la comprobación de valores puede tener un alcance mucho más amplio que el diseñado por el art. 52, pues comprobación de valores existirá no sólo cuando se acuda a los medios previstos por ese artículo para establecer el valor de rentas bienes, productos u otros elementos del hecho imponible. Por el contrario, puede decirse que habrá comprobación de valores en todos aquellos casos en que entre los elementos de hecho determinantes de la deuda tributaria figure una magnitud dineraria, es decir, un valor.

Como hemos dicho, la Administración tiene la potestad y el deber de comprobar la exactitud de los elementos de hecho del tributo, por lo que siempre que entre estos figure un valor, cosa que ocurrirá en todos los tributos que tengan una base imponible dineraria, es normal que haya de procederse a la comprobación del mismo.

Así por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades, existe una base imponible que es una magnitud dineraria, el importe de la renta, integrada por una serie de partidas positivas y negativas (ingresos y gastos), que no son sino valores que han de ser comprobados. No puede negarse que en estos impuestos exista una verdadera comprobación de valores, e intuitivamente se aprecia que dicha comprobación no es la misma que se establece en el art. 52 LGT, porque en la mayoría de los casos el valor está determinado por las cantidades efectivamente pagadas o cobradas por el sujeto pasivo y la comprobación está dirigida a constatar la realidad de los pagos o cobros.

Por lo tanto se puede hablar de la comprobación de valores en dos sentidos diferentes:

a) En sentido amplio comprobación de valores es toda actividad administrativa de instrucción en un procedimiento tributario, que tiene por objeto verificar o constatar el importe o cuantía de una magnitud dineraria.

b) En un sentido más estricto, la comprobación de valores es una fase diferenciada dentro del procedimiento de gestión, que concluye con un acto administrativo especial y autónomo de fijación de valor, acto que es en parte de trámite, en cuanto permite pasar a la siguiente fase del procedimiento, y en parte definitivo, en cuanto el interesado tiene la posibi-

lidad de impugnarlo en vía administrativa y judicial. Este tipo especial de comprobación de valores ha tenido siempre su campo específico de actuación en el Impuesto sobre Sucesiones y en el de Transmisiones Patrimoniales y aun hoy día es en las normas reguladoras de esos impuestos donde se pueden encontrar disposiciones de desarrollo del escueto mandato del art. 52 LGT.

Esta distinción está reglamentariamente confirmada en el art. 13 del RGIT, que expresamente excluye del concepto estricto de "actuaciones de valoración" aquéllas en las cuales el valor de los bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general resulte directamente de la aplicación de reglas legales o reglamentarias.

¿Cuáles son las particularidades o características propias de la comprobación de valores en sentido estricto? ¿En qué se diferencia de la comprobación de valores en su acepción más genérica?

Según un destacado especialista del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, "para que en el ámbito tributario pueda hablarse de «procedimientos de comprobación de valores» se requiere la concurrencia de diversas circunstancias:

1ª Que la fijación de la base imponible del tributo esté en función de un valor atribuible a determinados bienes y derechos y que ese valor tenga que concretarse, precisamente, en una cifra monetaria, porque si es resultado de magnitudes numéricas ya cuantificadas no habrá lugar a la tramitación del expediente.

2ª Que la iniciativa en la fijación de ese valor se atribuya al propio sujeto pasivo. Sólo cuando exista una previa declaración del interesado atribuyendo un valor determinado a bienes y derechos, podrá ponerse en marcha por la Administración el procedimiento peculiar que recibe la denominación de "procedimiento de comprobación de valores".

Si el sujeto pasivo no declara un valor, la Administración tendrá que requerir a los interesados hasta conseguirlo o, en último caso, tendrá que partir de una ficción para que determinado valor se considere como el declarado por aquéllos.

3ª Que puesto en marcha el procedimiento, por imperativo de las normas específicas de la gestión de cada tributo, culmine en una resolución típica, de carácter previo al definitivo acto de liquidación y que en determinadas circunstancias (típicamente, cuando el valor resultante del expediente sea superior al declarado), debe de ser notificado al interesado a los efectos de su impugnación y si esta impugnación llega a producirse dará lugar, bien a la demora en practicar la liquidación sobre el valor comprobado, o bien en impedir que la liquidación, si se practica, adquiera firmeza"<sup>6</sup>.

En mi opinión es posible alguna crítica a las dos primeras características señaladas por el autor citado.

En primer lugar, es cierto que para que intervenga la comprobación de valores es preciso que exista un valor atribuible a determinados bienes y derechos y que ese valor haya de concretarse en una cifra monetaria, pero no es necesario que ese valor esté referido precisamente a la base imponible. Volveremos sobre este asunto después.

En segundo lugar, no comprendo porque la comprobación de valores ha de tener como presupuesto indispensable una valoración realizada por el sujeto pasivo. A mi juicio, la comprobación puede practicarse aún en ausencia de toda actividad del sujeto pasivo: no tendría sentido que la Administración hubiera de permanecer inactiva y no pudiera comprobar por sí misma un valor relevante a efectos fiscales. En el texto comentado se está confundiendo la comprobación con la averiguación de la veracidad de una manifestación del contribuyente, pero la comprobación es simplemente una actividad instructora que tiene como finalidad ilustrar a la Administración, bien verificando la veracidad de una declaración previa, bien averiguando directamente aquello que se debe conocer. Por tanto, no veo inconveniente en que la comprobación de valores se practique aun en ausencia de toda manifestación del sujeto pasivo.

En mi opinión, las notas que caracterizan la comprobación de valores en sentido estricto son las siguientes:

<sup>6</sup> COSME MATESANZ, "La comprobación de valores. Seguridad jurídica del contribuyente. Tasación pericial contradictoria", Seminario de valoraciones administrativas de bienes inmuebles urbanos y comprobación de valores, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1989, pág. 603.

a) En primer lugar, la limitación de medios de comprobación. Tanto la antigua legislación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o Impuesto de Derechos Reales, como el actualmente vigente art. 52 de la LGT, establecen una enumeración taxativa de los medios que pueden utilizarse para la comprobación de valores, si bien este último artículo contiene una cláusula de remisión a las leyes propias de cada tributo que permite que, en virtud de Ley formal, se amplíe en algún caso particular el elenco de medios de comprobación<sup>7</sup>. Por otro lado, los medios señalados por este artículo no pueden ser utilizados con absoluta libertad por el órgano administrativo, sino que existen unas limitaciones, jurisprudencialmente definidas, sobre el modo de elegir el medio de comprobación y la forma de ejercitarlo.

b) En segundo lugar, es característico de la comprobación de valores, estrictamente entendida, la posibilidad de que el sujeto pasivo o el interesado imponga la utilización de un medio determinado de comprobación: la tasación pericial contradictoria. Esta es, probablemente, la característica que mejor individualiza la comprobación de valores, pues no es propio de los procedimientos administrativos que el particular pueda rechazar las conclusiones a que ha llegado la Administración en el procedimiento, obligando a revisar el acto final dentro del mismo procedimiento, es decir, sin acudir a la vía del recurso administrativo. Dicho de otro modo, salvo que la Administración utilice directamente la tasación pericial contradictoria como medio de comprobación del valor, el acto administrativo de comprobación es una especie de acto provisional que está pendiente de la aceptación del sujeto pasivo.

c) Y, como consecuencia de lo anterior, la comprobación de valores termina siempre en un acto especial, un acto autónomo de comprobación de valores que puede ser impugnado por el interesado. Esta conclusión no es pacífica en la doctrina, pues hay quien defiende que sólo es necesario un acto autónomo e independiente de comprobación de valor cuando está expresamente establecido por la ley propia del tributo. GARCIA TORRES,

con la minuciosidad de argumentos que caracterizan su trabajo, examina uno por uno los artículos de la LGT en que podría basarse el aserto de que la comprobación de valores siempre ha de concluir en un acto independiente y de todos ellos dice que pueden interpretarse en el sentido de que está prevista la posibilidad de que exista ese acto pero no está impuesta. Los arts. 8, 52, 121.2 y 165-b) admiten la posible existencia de un acto autónomo de comprobación de valores, pero no dicen que necesariamente haya de existir cuando se proceda a la comprobación<sup>8</sup>.

Sin embargo, no es la interpretación puramente literal la que lleva a defender la necesidad del acto autónomo de comprobación. A nuestro juicio la comprobación debe concluir en un acto independiente porque de otro modo no sería posible la oposición a la comprobación y la propuesta de la tasación pericial contradictoria como medio correctivo de los demás, según dispone el art. 52.2 LGT. Este argumento no pasa desapercibido al concienzudo estudio de GARCIA TORRES, que se opone a la conclusión que defendemos en base al Reglamento de Derechos Reales de 1900, en el que el valor fijado por la Administración se comunicaba al interesado para que frente a él pudiese presentar las alegaciones convenientes a su derecho o proponer la tasación pericial contradictoria. Así pues, dice GARCIA TORRES, la propuesta de la tasación pericial como medio correctivo no implica necesariamente que el valor propuesto por la Administración esté contenido en un acto administrativo autónomo. Bien es verdad que sería lógicamente posible que el valor comprobado por otros medios se manifestase no en un acto definitivo, sino en una simple propuesta o proyecto de decisión frente a la que el sujeto pasivo pudiese proponer la tasación pericial. Pero hay una disposición que impide que ese acto de fijación de valores sea una simple propuesta y no un acto definitivo: el art. 165-b) LGT, según el cual son reclamables en vía económico-administrativa los actos de gestión tributaria que aprueben comprobaciones de valor de los bienes o derechos sujetos al tributo. Por este motivo, si la Administración comprueba el valor por cualquiera de los medios del art. 52 tiene que aprobar lo actuado y dicha aprobación sólo puede hacerse mediante un acto reclamable, es decir un acto definitivo independiente.

<sup>7</sup> Cfr. Sánchez González, "La comprobación de valores en los impuestos sobre las sucesiones y sobre las transmisiones", Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 833 ss.

<sup>8</sup> GARCIA TORRES, "Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y «verdadero valor»: notas para una aproximación crítica", Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 369 ss., nota 15.

La jurisprudencia también lo entiende así:

“Esta Sala en reiteradas sentencias interpretando los términos claros del art. 165, b) LGT ha declarado la necesidad de notificar los actos administrativos por los que se aprueba la comprobación de los valores modificando los declarados por los interesados, ya que se trata de un acto administrativo distinto del acto de liquidación, susceptible cada uno de ellos de recursos independientes y, lo que es más importante, abrir un debate contradictorio, con objeto de fijar con exactitud el valor del bien sujeto al impuesto, que si bien no debe ser siempre y en todo caso el señalado por el interesado, tampoco puede ser, sin más, el que la Administración determine, sobre todo cuando, como en el presente caso, la tasación ofrece la escasa garantía -por falta de razonamientos- como la que resulta del expediente administrativo” (Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 1988, que incluso condena en costas a la Administración por considerar temerario el recurso. Está reproducida en Impuestos, 1988-II, pág. 550).

Establecidos ya el concepto y los caracteres de la comprobación de valores pasamos a investigar si es aplicable en el ámbito de la Hacienda local. Evidentemente la comprobación de valores en sentido amplio es no sólo posible, sino constitucionalmente necesaria, en todos aquellos casos en que exista un valor influyente en la obligación tributaria: recordemos lo que decía al respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26-IV-1990.

Lo único que puede resultar problemático es si la comprobación de valores en sentido estricto tiene también aplicación en la Hacienda local. Por ello nos referiremos a partir de ahora sólo a este concepto restringido de comprobación de valores.

Como hemos dicho, el campo en que tradicionalmente se ha desarrollado la comprobación de valores ha sido el Impuesto sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales. De ahí que se haya abordado en sede doctrinal si la comprobación regulada en el art. 52 LGT seguía siendo exclusiva de estos impuestos o podía aplicarse a cualesquiera otros. En defensa de la segunda opción se aduce el texto del apartado 7 de la Exposición de Motivos de la LGT, del que se desprende claramente la voluntad generalizadora de la comprobación de valores:

“Es objeto de regulación la comprobación por la Administración de los valores de la renta, productos, bienes y demás elementos que han de integrar la base del respectivo tributo. En esta materia se generalizan los procedimientos de comprobación de valores vigentes para determinados impuestos y se destaca que esta actividad administrativa tiene clara sustantividad frente a la comprobación e investigación del hecho tributario”.

A partir de aquí es opinión común que la comprobación de valores es potencialmente aplicable a cualquier tributo<sup>9</sup>, aunque algún autor pone en duda que de hecho se extienda a otros tributos distintos del de Sucesiones y Transmisiones<sup>10</sup>. Adhiriéndonos a esa opinión mayoritaria hemos de afirmar que cualquier tributo regulado por la LGT está sujeto a las prescripciones del art. 52 de dicha ley.

La pregunta debe ser ahora la de si la LGT se aplica a las Haciendas locales, no siendo necesario entretenerse a explicar la respuesta positiva, pues se trata de una afirmación que nadie discute. La comprobación de valores se aplica, por tanto, en el ámbito de la Hacienda Local.

Ahora bien, aunque potencialmente aplicable a todos los tributos, la comprobación de valores de hecho sólo se aplica cuando el tributo en

<sup>9</sup> MARTINEZ LAFUENTE, “La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos”, HPE, nº 80, 1983, pág. 39. GARCIA TORRES, “Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y «verdadero valor»: notas para una aproximación crítica”, op. cit. pág. 356. NÚÑEZ PÉREZ, “La actividad administrativa de comprobación tributaria”, op. cit. págs. 74 ss.

<sup>10</sup> Es el caso de COSME MATE SANZ que dice lo siguiente:

“La práctica quizá parece confirmar que sólo en esos impuestos se dan supuestos de tramitación separada del expediente de comprobación de valores. Pero en el plano puramente teórico parece de difícil defensa la postura restrictiva a la vista de las expresas declaraciones contenidas en la Ley General Tributaria.

Lo que puede ocurrir es que al ser el procedimiento de comprobación de valores aplicable únicamente en los supuestos de estimación directa de bases, en el resto de las figuras del sistema tributario no es fácil encontrar caso de estimación directa de bases en las que ésta sea función de un «valor» que deba cuantificarse monetariamente. Lo normal será que la «cuantía» de base se obtenga o por magnitudes ya predeterminadas, o por aplicación de reglas objetivas o por el régimen de estimación indirecta. Y en todos estos supuestos no parece haber lugar a la tramitación formal de un expediente de comprobación de valores”. (“La comprobación de valores. Seguridad jurídica del contribuyente. Tasación pericial contradictoria”, op. cit. pág. 606).



cuestión reúne los requisitos necesarios para que tenga razón de ser dicha comprobación. Es indispensable que entre los elementos del tributo exista un valor que comprobar, y esto significa algo más que la mera necesidad de acudir a un valor para aplicar el tributo. Es decir, existen magnitudes dinerarias o valores que no son susceptibles de comprobación en sentido técnico, porque se trata de magnitudes o cifras que ya están determinadas en la realidad o por norma jurídica y su comprobación sólo puede consistir en constatar cuál es esa realidad o cuál es el contenido de la norma. Con la comprobación de valores no se trata de averiguar un valor dado, sino de valorar algo cuya estimación cifrada está todavía sin determinar.

Los autores concuerdan, como no podía ser menos, en que la existencia de un elemento susceptible de valoración, en el sentido indicado, es premisa indispensable para la comprobación de valores<sup>11</sup>. Así pues hubiera sido quizás más exacto hablar de valoración de bienes que de comprobación de valores.

En conclusión, entiendo que la comprobación de valores puede tener lugar en todos aquellos tributos que se remiten a un valor que ha de ser «apreciado» o «estimado», o sea, cuando hay que emitir un juicio sobre la cifra representativa del valor en que dicho bien podría ser objeto de transacción en el mercado.

Nosotros no compartimos estas afirmaciones, pues, como veremos, la comprobación de valores no se reduce a los supuestos de estimación directa de bases imponibles.

<sup>11</sup> "Hemos de partir de algo obvio, y es que si se comprueban los valores es porque la ley tributaria tiene en cuenta dicha expresión como elemento determinante de la proyección del tributo; dicho de otra forma, existen tributos en que no se toman en cuenta por el legislador valores que ha que cuantificar, sino magnitudes numéricas ya cuantificadas tal y como ocurre con los precios o con los ingresos. Cuando la ley permite llegar a la obtención de la base imponible, mediante el tránsito de la base normativa a la base fáctica incorporando al procedimiento de gestión tributaria cantidades que ya operan como tales en la realidad social sobre la que se proyecta la norma tributaria, parece ocioso e innecesario plantear la utilidad de la comprobación de valores, puesto que el valor no fue tenido en cuenta en la configuración normativa del tributo." (MARTINEZ LAFUENTE, "La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos", op. cit. pág. 40).

"No cabe identificar la actividad administrativa de comprobación de valores con aquella actividad dirigida a cuantificar un determinado «valor» que ha sido tomado en consideración por el legislador como determinantes de la aplicación de un tributo. Es erróneo, a mi juicio, identificar la comprobación de valores con aquella actividad dirigida a cuantificar un «valor» que ha sido acogido como tal por la norma para configurar o proyectar un determinado tributo" (NUÑEZ PEREZ, "La actividad administrativa de comprobación tributaria", op. cit. pág. 75).

Por lo tanto, no hay ningún inconveniente en que la comprobación de valores se aplique en el ámbito local, aunque es muy probable que no constituya una operación frecuente. No me parece, sin embargo, admisible, la doctrina sentada por la Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 8 de junio de 1987, que considera aplicable la comprobación de valores al antiguo Arbitrio Municipal de Plusvalía y, en base a ello, hace prevalecer el dictamen pericial sobre los índices de valores aprobados por el Ayuntamiento. Partiendo de la afirmación de que la LGT es aplicable a los tributos locales, dice la sentencia citada:

"Caben los medios indicados en el repetido art. 52 y, entre ellos, los indicados en el dictamen de peritos y la tasación pericial contradictoria, en caso de no admitir los demás procedimientos de comprobación, constituyendo así un medio suficiente eficaz para contrarrestar, mediante reclamación por vía de aplicación, contra la fijación previa y general que las Corporaciones realizan al amparo del art. 511 LRL y 92 D. 3250/76, es decir, el señalamiento de los valores unitarios de valor corriente de los terrenos enclavados en el término municipal que periódicamente pueden fijar los Ayuntamientos.

La base (del arbitrio)... recae sobre la diferencia en más entre el valor corriente en venta en la fecha en que terminó el período de imposición y el valor del mismo terreno al comienzo del período, por lo que si de los términos del dictamen mencionado se acreditan ambos extremos esenciales, no cabe decidir, como se hace por el TEAP, con un sentido ecléctico que induce a contradicción, la pertinencia de admitir un tipo impositivo en función del valor inicial formulado en el informe pericial y proclamar la estimación correcta derivada de los índices correspondientes, factores que, conjugados, sirvieran para determinar la plusvalía producida, sino que ha de atenderse la liquidación pertinente a los datos derivados del dictamen pericial".

El error de esta sentencia reside en considerar que la base imponible es la diferencia entre el valor corriente en venta, en lugar de la diferencia entre el valor derivado de los índices municipales que han de aprobarse atendiendo al valor corriente en venta. Según reiterada jurisprudencia del TS, el valor corriente no prevalece sobre los índices, aunque éstos pueden

ser nulos si se apartan del valor corriente. Sólo en los casos en que los valores iniciales no pudieran fijarse por el procedimiento indiciario, por no existir índices aprobados en esa fecha, podrían utilizarse otros medios para determinar el valor<sup>12</sup>. Por tanto en este caso no procedía acudir a la comprobación de valores para determinar el valor final, aunque debería ser admisible, por el contrario, para impugnar la validez de los índices a través de un recurso contencioso-administrativo indirecto en el que se demostrase que los índices no respetaban el mandato legal de adaptarse al valor corriente en venta.

## 5. COMPROBACION DE VALORES Y BASE IMPONIBLE

Conviene que aclaremos ahora la relación que puede existir entre la comprobación de valores y la base imponible, puesto que hay algunos autores que consideran que sólo puede recurrirse a la comprobación cuando se trate de cuantificar la base en régimen de estimación directa.

Así lo entiende, por ejemplo, COSME MATESANZ, el cual, como ya hemos visto, justifica con las siguientes palabras el hecho de que la comprobación sólo se aplique en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o sobre Sucesiones: "al ser el procedimiento de comprobación de valores aplicable únicamente en los supuestos de estimación directa de bases, en el resto de las figuras del sistema tributario no es fácil encontrar casos de estimación directa de bases en las que ésta sea función de un valor que deba cuantificarse monetariamente"<sup>13</sup>.

También esa es la opinión de MARTINEZ LAFUENTE, que la expresa con más contundencia: "La comprobación de valores es algo propio de la estimación directa a que se refieren el art. 48 de la Ley General Tributaria y el ya citado art. 109 de la citada disposición... En cambio la comprobación de valores no es específica de la estimación objetiva, pues en estos

casos la ley fiscal, por razones muy diversas, entiende que la concreción de la capacidad de pago ha de hacerse apartándose de la situación real del contribuyente y acudiendo a signos, índices o módulos cuya correcta aplicación es la que se somete a comprobación... A nuestro entender -continúa el autor citado-, también se excluye la comprobación del valor cuando la ley consigna un específico sistema de cuantificar la base imponible..."<sup>14</sup>.

En mi opinión existe en estas palabras una indebida confusión entre valor comprobable y base imponible, confusión propiciada por los antecedentes normativos (la aplicación de la comprobación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales) y por la defectuosa sistemática de la LGT, que regula la comprobación de valores en el art. 52 que constituye la sección 2ª del capítulo de la ley titulado "La base". También se aprecia una cierta falta de claridad en el art. 109.2 LGT que parece dar a entender que los medios comprobatorios establecidos en el art. 52 son medios de estimar la base imponible, aunque no se dice que lo sean de forma exclusiva<sup>15</sup>. Pero en realidad no se dice en ningún lado, ni es propio de la naturaleza de esta institución, que la comprobación de valores esté limitada a la comprobación de la base imponible. Antes al contrario, la base imponible no suele coincidir o, al menos, no tiene porque coincidir con el valor comprobado ni siquiera en el impuesto sobre transmisiones. Lo que se comprueba en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no es la base, sino el valor de

<sup>14</sup> MARTINEZ LAFUENTE, "La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos", op. cit. pág. 41.

<sup>15</sup> "La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias, y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el art. 52 de esta Ley" (art. 109.2 LGT).

Este artículo sugiere dos observaciones a COSME MATESANZ: "Una, que al referirse a la comprobación que incluye la estimación de bases imponibles establece una identificación entre comprobación de valores y estimación de bases imponibles que no es exacta, por cuanto que el valor comprobado no es la base, sino que para llegar a ésta se requieren otras operaciones, incluso en el supuesto en que la misma cifra expresa "el valor comprobado" y la "base impositiva"; y otra, que la remisión que realiza a los medios de comprobación del art. 52 permite la operatividad de los mismos dentro del procedimiento de gestión tributaria y salva a la Ley General Tributaria de posibles alegaciones sobre su defectuosa sistemática" (COSME MATESANZ, "La comprobación de valores. Seguridad jurídica del contribuyente. Tasación pericial contradictoria", op. cit. pág. 612).

<sup>12</sup> Sobre este tema véase E. SIMON ACOSTA. "Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos", en J.J. FERREIRO y E. SIMON (dirs.), Manual de Derecho Tributario Local, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, págs. 443 ss.

<sup>13</sup> COSME MATEANZ, "La comprobación de valores. Seguridad jurídica del contribuyente. Tasación pericial contradictoria", op. cit. pág. 606.

uno o varios de los elementos que la integran: v. gr., del valor del bien hay que deducir ciertas cargas, o en la base imponible de la adquisición hereditaria hay que reducir las deudas o los gastos de funeral.

El mismo MARTINEZ LAFUENTE lo reconoce cuando unas páginas más adelante dice que "la actividad instructoria consistente en la obtención de un valor fiscalmente trascendente no significa que se haya obtenido de esta forma y sin discusión alguna la base imponible; antes al contrario, puede ser un dato numérico que se incorpora al procedimiento de gestión tributaria con un variado significado"<sup>16</sup>.

Como bien dice SANCHEZ SERRANO, "es perfectamente distinguible y separable, lógica y procedimentalmente, la operación de «comprobación de valor» de la «determinación de la base».

La primera consiste en la cuantificación de alguno de los elementos del hecho imponible, haciendo abstracción de su posible relevancia para la determinación de la base. Y forma parte, como hemos dicho, de la fase de comprobación tributaria.

La segunda forma parte, sin embargo de la liquidación tributaria en sentido estricto, y consiste en seleccionar, entre los valores arrojados por la comprobación, aquella o aquellas cifras legalmente relevantes para la fijación de la base y, en su caso, en efectuar las adiciones o demás operaciones legalmente necesarias para ello"<sup>17</sup>.

También tiene razón NUÑEZ PEREZ al afirmar que "cuando el art. 52 de la LGT establece que "el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podrán compararse por la Administración con arreglo a los siguientes medios...", está inequívocamente afirmando que el «valor» a comprobar es siempre y en todo caso un dato que previamente ha sido establecido o tomado en consideración por el

<sup>16</sup> MARTINEZ LAFUENTE, "La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos", op. cit., pág. 45.

<sup>17</sup> SANCHEZ SERRANO, "Comentario al art. 52", Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, tomo I, Edersa, Madrid, 1982. No obstante, no comparto que la base no pueda ser objeto de comprobación, sino que pertenezca al momento de la liquidación, pero este tema no nos interesa en este momento. Lo importante es que la comprobación de valores no es, por necesidad, comprobación de bases.

legislador como tal «valor» a la hora de configurar el «hecho imponible»... En consecuencia con lo anterior, nos parece por tanto cuestionable el criterio de circunscribir la comprobación de valores exclusivamente a los supuestos en que resulta de aplicación el régimen de determinación directa de la base imponible..."<sup>18</sup>.

Así pues la comprobación de valores puede y debe ser utilizada en todos aquellos casos en que las normas reguladoras de los tributos locales hagan referencia a un valor que haya de ser estimado para aplicar el tributo, cualquiera que sea el papel que a dicho valor corresponda en la estructura técnica del tributo: elemento de la base imponible, requisito o condición para aplicar exenciones o bonificaciones, etc.

## 6. LOS MEDIOS DE COMPROBACION

El art. 52 LGT establece una enumeración cerrada de medios de comprobación, sin perjuicio de que la Ley propia de cada tributo pueda establecer otros distintos<sup>19</sup>. Esto significa que existe una preferencia de ley explícita sobre la creación de nuevos medios de comprobación, que no podrán ser implantados por norma reglamentaria y, menos aún, por acto singular de la Administración. La única norma legal que establecía medios especiales de comprobación era el art. 117 del hoy derogado Texto Refundido de los Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y

<sup>18</sup> NUÑEZ PEREZ, "La actividad administrativa de comprobación tributaria", op. cit., pág. 77.

<sup>19</sup> El art. 10, a) LGT también ha sido invocado en alguna ocasión para sostener la preferencia de ley sobre los medios de comprobación de valores: véase la Res. TEAC. de 7-VI-1973, en RDFHP, nº 109, pág. 74). Según GARCIA TORRES, "El TEAC ha buscado la "reserva formal" de ley para la comprobación de valores directamente en el art. 10, a) LGT, en casos en que, por ejemplo, podía haber acudido con mucha mayor pertinencia al art. 52.1, f) LGT (así por ejemplo: «que entre esos medios comprobatorios no se halla el precio de venta señalado a la finca por la legislación protectora de viviendas, por lo que no puede serle atribuida dicha consideración, dado que la determinación de la base y todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria vienen afectados por el principio de reserva de ley que consagra el art. 10 de la LGT. Res. de 14-XI-1974, que cita otras varias" (GARCIA TORRES, "Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y «verdadero valor»: notas para una aproximación crítica", op. cit., pág. 367, nota 14. Véase la crítica que este autor hace a la resolución citada).

Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto de 6-IV-1967. Actualmente no hay más medios de comprobación que los establecidos por el art. 52.2 LGT<sup>20</sup>.

El estudio de los distintos medios de comprobación ha ocupado la atención de varios autores y no existen discrepancias que justifiquen la reproducción en este lugar de ideas que pueden ser fácilmente encontradas<sup>21</sup>.

Puede ser de mayor interés resumir la jurisprudencia existente sobre la materia, pues las resoluciones de los tribunales han ido completando la escasa regulación positiva, de tal modo que no puede prescindirse de ella en la exposición del régimen jurídico de los medios de comprobación.

A) Una primera cuestión es la de si el órgano administrativo encargado de la comprobación puede elegir cualquiera de los medios legalmente previstos, o sus facultades de elección están limitadas.

Sobre este punto es constante la jurisprudencia que afirma que la elección del medio de comprobación es una facultad de la Administración

<sup>20</sup> SANCHEZ GONZALEZ es el autor que más ha insistido sobre lo que él llama principio de legalidad que, junto con el de agilidad y eficacia serían para él los principios que han de ordenar la comprobación de valores. Considera este autor que "el desconocimiento de este principio en la comprobación de valores determinaría la nulidad de pleno derecho de la base imponible fijada a través de él por aplicación del apartado c) del art. 153 de la Ley General Tributaria en cuanto implicaría la producción de un acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legal establecido para ello... En todo caso estaríamos ante un supuesto de infracción manifiesta de Ley de los determinantes de la revisión del art. 154 de la Ley General Tributaria" (SANCHEZ GONZALEZ, "La comprobación de valores en los impuestos sobre las sucesiones y sobre transmisiones", op. cit., pág. 835).

<sup>21</sup> Se puede consultar CHECA GONZALEZ, "Base imponible y comprobaciones de valores en las operaciones mortis causa", en "La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones", Ed. Lex Nova, Valladolid, 1989, págs. 165 ss. SANCHEZ SERRANO "Comentario al art. 52", op. cit., COSME MATESANZ, "La comprobación de valores. Seguridad jurídica del contribuyente. Tasación pericial contradictoria", op. cit., págs. 610 ss. MARTINEZ LAFUENTE, "La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos", op. cit., págs. 43 ss. NUÑEZ PEREZ, "La actividad administrativa de comprobación tributaria", op. cit., págs. 80 ss. GARCIA TORRES, "Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y «verdadero valor»: notas para una aproximación crítica", op. cit., págs. 391 ss.

(salva la corrección mediante la tasación pericial contradictoria propuesta por el sujeto pasivo), si bien dicha facultad no puede usarse arbitrariamente, sino que está limitada o condicionada por el imperativo de que debe elegirse el medio más adecuado a la naturaleza de los bienes que han de valorarse.

"Entre los medios de comprobación de valores... el liquidador goza de unas facultades de indiscutible discrecionalidad; y, en cuanto a éste de la escogitación de la apreciación del valor acudiendo al Índice de los precios medios... no sólo hay que reconocer que es tan discrecionalmente utilizable como cualquiera de los otros reglamentariamente previstos sino que es «hoy ya» el habitual por tenerse como el más adecuado y certero para llegar a la finalidad deseable, la realidad del valor del mercado" (STS 27-V-1970, Ar. 2.672).

"El liquidador podría aplicar en tal sentido cualquiera de los medios autorizados en el apartado 1 de dicho artículo, pues es bien sabido que el liquidador goza de indiscutible discrecionalidad para hacer uso, en cada caso, de uno u otro medio de comprobación, como ha mantenido constantemente la doctrina de este TEAC y ha reconocido el Tribunal Supremo en sentencias de 27-V-1970, 3-VI-1971 y 15-III-1973, entre otras" (Res TEAC 20-XII-1973, 28-II y 6-VI-1974, en RDFHP nº 119, p. 954; Res 19-IX-1974, en RDFHP nº 124/125, p. 916, etc.).

"De acudirse a la comprobación del valor escriturado ha de utilizarse el medio que resulte idóneo a la naturaleza del acto gravado" (Res. TEAC 19-XI-1965, Ar. 981/1966).

B) Carácter vinculante de los valores aprobados a efectos de otros tributos. Este es el problema de si la Administración se encuentra obligada a aplicar en un tributo los valores que han adquirido firmeza en otro procedimiento de gestión próximo en el tiempo. Tradicionalmente se admitía el llamado principio de estancueidad tributaria, en cuya virtud los actos dictados en aplicación de un impuesto no vinculaban a la Administración en otros actos de liquidación tributaria. Recientemente el Tribunal Supremo dio preferencia a la personalidad jurídica única de la Administración

y del respeto a los propios actos. Sobre este tema se ha discutido mucho<sup>22</sup>, limitándonos en este momento a recoger la jurisprudencia mencionada:

“Es procedente la estimación del recurso, ya que al haberse admitido en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales bases distintas a las fijadas por el Jurado Central, al ser única la personalidad de la Administración a tenor del art. 1 de la LRJAE, no puede ir contra sus propios actos, según principio general reiteradamente consagrado por este Tribunal Supremo, pues este principio cuya justicia y equidad vela también por la moral social o jurídica, impide variar, sin impugnación previa por vía legal, sus propios actos a la Administración” (STS 26-X-1984, Ar. 5.056).

“La ulterior evolución del ordenamiento jurídico, especialmente desde la CE de 1978, ha puesto de relieve la primacía de los principios relativos a los derechos fundamentales que proclama entre ellos el de tutela efectiva judicial, de su art. 24.1 y por otra parte la personalidad jurídica única de la Administración... denota claramente que dicha personalidad le obliga en su actuar conforme al principio general que impide ir contra sus propios actos, y mientras no lo haga ha de atenerse a lo ya actuado, como debe reconocerse en un Estado de Derecho, por lo que... si había aceptado una valoración en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no puede desconocerla y practicar otra distinta a efectos del Impuesto sobre Sociedades” (STS 23-IV-1985, Ar. 1.832), y en igual sentido (STS 3-III-1986, Ar. 1.050).

No procede realizar comprobación de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documenta-

dos si el bien objeto del impuesto es valorable según las reglas del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (Res. TEAC 17-VII-1986, en Impuestos nº 12 1986).

La AT Tenerife obliga a la Administración a aceptar en una transmisión el valor comprobado tres meses antes al gravar la escritura de declaración de obra nueva, invocando la Sentencia del Tribunal Supremo de 23-IV-1985 que si bien “no se refiere a un caso igual al presente, su similitud es tal que hay que llegar a la misma conclusión, pues aunque no se trate de los mismos actos, el que es objeto de gravamen si se refiere al mismo inmueble, sin que entre uno y otro haya mediado un lapso de tiempo grande -sólo tres meses- que pueda justificar una diferencia de valoración tan excesiva” (Sentencia de la Audiencia Territorial de Sta. Cruz de Tenerife de 31-X-1985, RGD, nº 172).

C) El medio de comprobación más frecuente, y que mayor jurisprudencia ha originado es el dictamen de peritos de la Administración. Sobre él pueden hacerse dos observaciones:

La primera, que la peritación debe ser encomendada a un funcionario con título que le habilite como experto para valorar los bienes, según la naturaleza de estos. El art. 80.2) 12 del Reglamento de Derechos Reales recoge esta exigencia, que ha de entenderse aplicable en todo caso, porque está en la propia naturaleza de la institución. Según el citado artículo, es medio ordinario de comprobación “la valoración que, a requerimiento del liquidador formule un funcionario técnico al servicio de la Administración y con título adecuado a la naturaleza de los bienes transmitidos o del acto liquidable”. La necesidad de título adecuado ha sido refrendada en numerosas ocasiones por la jurisprudencia<sup>23</sup>.

En segundo lugar, el dictamen pericial debe ser motivado:

“La interpretación finalista obliga a estimar que esa valoración, (la valoración practicada por un perito de la Administración) debe

<sup>22</sup> La proyección sobre la comprobación de valores del debate sobre el principio de estanqueidad puede consultarse en NUÑEZ PEREZ, “La actividad administrativa de comprobación tributaria”, op. cit., págs. 82 a 85. Desde una perspectiva más amplia GONZALEZ SANCHEZ, “Los principios de unidad de la Administración y de la estanqueidad de compartimentos en materia tributaria”, Crónica Tributaria, nº 24, 1978, págs. 219 ss.; MANTERO SAENZ, “El principio de estanqueidad tributaria”, HPE, nº 65, 1980, págs. 193 ss.; LOPEZ CEJUDO, “El principio de estanqueidad tributaria: doctrina del Tribunal Supremo”, Crónica Tributaria, nº 54, 1985, pág. 237; PELEGRI Y GIRON, “Coordinación o estanqueidad en la valoración de bienes imponibles”, Crónica Tributaria, nº 55 (1985), pág. 287.

<sup>23</sup> MARTINEZ LAFUENTE transcribe como paradigmática la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1977. Además cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 29-I-1980 y las Resoluciones del TEAC: 11-XII-1980, y 25-II-1981 (MARTINEZ LAFUENTE, Derecho tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria, Civitas, Madrid, 1985, pág. 269.

contener no sólo un guarismo que refleje el resultado obtenido, sino los elementos de juicio y de cálculo que han sido tenidos en cuenta para llegar al reflejado resultado; por lo que si falta esa especificación, el acto administrativo que del mismo deriva carecerá de la motivación necesaria para que el contribuyente, a quien se notifica, pueda adoptar las decisiones subsiguientes sobre acatamiento o impugnación del acto administrativo notificado; con lo que queda infringido el art. 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo en concordancia con los arts. 121 y 124 de la Ley General Tributaria" (Sentencia del Tribunal Supremo de 9-VII-1984, Ar. 4.226). Vid también Res. TEAC 10-1-1975, en RDFHP nº 113, p. 1.265, 9-1-1975 y 6-II-1975, en RDFHP nº 124/125, p. 918, y otras muchas.

## 7. IMPUGNACION DE LA COMPROBACION

Como ya hemos dicho antes, la comprobación de valores debe finalizar con un acto autónomo susceptible de impugnación. Este acto puede ser recurrido utilizando las vías ordinarias: recurso de reposición, reclamación económico-administrativa y proceso contencioso-administrativo, o bien puede impugnarse la valoración aprobada solicitando su sustitución por la que resulte de la tasación pericial contradictoria.

Las dificultades interpretativas más importantes que plantea la impugnación de la comprobación de valores se refieren al alcance que puede tener la misma: si se extiende sólo a los aspectos formales o procedimentales (vicios de forma), o si puede recurrirse también contra el valor aprobado. El problema se suscita por la propia existencia de la tasación pericial contradictoria como medio impugnativo que no es propiamente un recurso, sino una fase más del procedimiento de gestión, junto con los cauces ordinarios para recurrir contra cualquier decisión administrativa de naturaleza tributaria.

Esta duplicidad de cauces impugnatorios ha permitido que se elabore una jurisprudencia que sostiene que los Tribunales Económico-Administrativos no pueden entrar a conocer de la exactitud de la valoración, sino solamente de la corrección formal del procedimiento seguido. El medio para oponerse a la valoración acordada por la administración sería sola-

mente la tasación pericial contradictoria, que el sujeto pasivo puede proponer en todo caso:

"Los Tribunales del orden económico-administrativo habrán de limitarse a observar si se han cumplido o no las formalidades ordenadas en los arts. 90 a 99 del Reglamento del suprimido Impuesto de Derechos Reales, estándoles vedado enjuiciar sobre el acierto o desacierto del valor obtenido por la peritación, lo que supondría la revisión de los criterios técnicos propios del título profesional de la persona encargada de efectuar tal peritación" (Sentencias del Tribunal Supremo de 15 de febrero y 28 de septiembre de 1973 y 28 de mayo de 1979, citadas por MARTINEZ LAFUENTE<sup>24</sup>).

La oscuridad de esta cuestión resulta afianzada por la escasez de normativa sobre el significado y naturaleza de la tasación pericial contradictoria. Con carácter general sólo existe el art. 52 LGT, que se limita a mencionarla. Una regulación más detallada de procedimiento sólo se encuentra actualmente en el art. 50 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, art. 62 de su Reglamento, y en los arts. 80 a 99 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, que conservan su vigencia como normas reglamentarias del actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No puede extrañar que, ante este panorama, la discusión se haya desarrollado en el ámbito de los impuestos sobre transmisiones y las conclusiones pretendan extrapolarse al plano general, que alcanzaría también a las Haciendas locales.

Es indiscutible que la comprobación puede ser recurrida en vía económico-administrativa por razones formales. También parece claro, según la jurisprudencia apuntada, que los tribunales económico-administrativos no pueden modificar la valoración administrativa, pues el medio para impugnar ésta es la tasación pericial contradictoria. Estas dos afirmaciones dejan todavía abierto un resquicio a la posible impugnación del valor en vía de recurso administrativo: que se utilice la tasación pericial contradictoria

<sup>24</sup> MARTINEZ LAFUENTE, Derecho tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria, op. cit., pág. 270. Para una exposición más extensa de sentencias y resoluciones en este sentido véase GARCIA TORRES, "Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y «verdadero valor»: notas para una aproximación crítica", op. cit., pág. 460, nota 29.

como instrumento para modificar el valor comprobado en el seno de un recurso o reclamación económico-administrativa.

Este planteamiento, que tiene o tuvo apoyo en el art. 85-6 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, es lo que ha dado lugar a la llamada "configuración dual de la tasación pericial contradictoria": la tasación como fase del procedimiento de gestión y la tasación como medio de prueba en la reclamación económico-administrativa<sup>25</sup>. No es el lugar de entrar a discutir ampliamente el tema que, por otra parte, se encuentra suficientemente debatido en otras obras. Nos limitaremos a indicar que, si por tasación pericial contradictoria se entiende el procedimiento regulado en los arts. 92 ss. del RDR, dicha tasación no tiene cabida como medio de prueba en un recurso administrativo: con ello no prejuzgamos la cuestión de que pueda utilizarse en vía de recurso el medio de prueba llamado tasación pericial contradictoria, que es una institución distinta de la que estudiamos aquí.

<sup>25</sup> Véase una exposición completa y una rigurosa crítica de la configuración dual de la tasación pericial contradictoria en GARCIA TORRES, "Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y «verdadero valor»: notas para una aproximación crítica", op. cit., págs. 447 ss.

El art. 85.6 del RDR dice lo siguiente: "La aprobación de la comprobación de valores y las revisiones acordadas por las Abogacías del Estado se considerarán como actos administrativos reclamables ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, a cuyo efecto aprobada que sea la comprobación o acordada la revisión, se notificará su resultado a los interesados o al presentador del documento... para que manifiesten su conformidad o formulen la reclamación económico-administrativa, en el plazo de quince días, conforme a lo prevenido en el Reglamento de Procedimiento, proponiendo las pruebas conducentes, incluso la tasación pericial...".

Esto ha dado lugar a una variada casuística: a veces se ha dado a entender que la tasación pericial contradictoria sólo puede proponerse como medio de prueba en la reclamación económico-administrativa; en otras ocasiones, admitiendo su configuración dual se ha practicado en el seno de la reclamación y el TEAC ha fijado el valor apoyándose en la pericia y, por fin, en otros casos se ha resuelto que la tasación pericial contradictoria puede proponerse en vía de reclamación, pero el tribunal encomienda su práctica y la aprobación del valor a la administración gestora.

Según GARCIA TORRES, el art. 85.6 RDR, en el que se apoya la llamada configuración dual es criticable en su contenido y ha de considerarse derogado e inaplicable. En su contenido, porque el procedimiento de tasación regulado en el RDR conduce a un acto final en el que la Administración no tiene libertad para fijar el valor, sino que está obligada a aceptar el que estimen los peritos, con lo cual el TEAC no podría considerar la tasación pericial contradictoria realizada dentro del procedimiento como un medio de prueba, ya que éste es apreciado libremente por el tribunal con reglas de sana crítica: no

Nos quedamos por tanto con la alternativa que se discute en la doctrina jurisprudencial antes reproducida y que allí se resuelve en favor de que la tasación pericial contradictoria es el único medio de impugnar la cifra en que la administración valora los bienes. La postura contraria es que el sujeto pasivo puede acudir al recurso administrativo para impugnar el valor.

A mi juicio, la postura jurisprudencial no es suficientemente sólida. Prácticamente se trata de una afirmación que hacen los tribunales sin argumentarla. A juicio de GARCIA TORRES, pueden imaginarse dos razones en su favor: si la tasación pericial contradictoria es medio de corrección de los demás medios de comprobación es porque se supone que éstos no son exactos, por lo que deberá intentarse la tasación pericial contradictoria antes de plantear la cuestión ante los jueces; en segundo lugar, si la impugnación se puede hacer por la vía de recurso, ¿para qué establecer la tasación pericial contradictoria como medio de impugnación?

Sin embargo, como dice el autor citado, "los puntos débiles de esta concepción son abundantes, y su peso, cualitativamente superior al de los argumentos a favor de la misma". Resumiendo: el acto de comprobación es reclamable (art. 165.b) LGT) y, por tanto, lo es en base a cualquier infracción del ordenamiento jurídico (art. 115.1 LPA); la excesividad del valor no es una "cuestión" que pueda quedar al margen del recurso, sino un argumento en el que se apoya la impugnación del acto, que es el objeto del recurso; aun si fuera una cuestión, no hay precepto expreso que la excluya del conocimiento de los TEA.<sup>26</sup>

Una Sentencia de la Audiencia Territorial de Las Palmas de 25 de abril de 1988 (reproducida en Revista General de Derecho, nº 541-542, pág. 7511) admite sin reservas la impugnación del valor sin haberse propuesto

sería, por tanto, un medio de prueba. En segundo lugar, el art. 85.6 del RDR ha de entenderse derogado, tanto por haber sido silenciado por el Texto Refundido de los Impuestos sobre Sucesiones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y por el art. 52 Ley General Tributaria, como por su incompatibilidad con el art. 115 de esta última ley, por el que se produce la recepción de los principios procesales de la prueba, con los que no puede coexistir una tasación pericial vinculante.

<sup>26</sup> GARCIA TORRES, "Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y «verdadero valor»: notas para una aproximación crítica", op. cit., págs. 461 ss.

en vía administrativa la tasación pericial contradictoria, y confirma el valor estimado por el perito propuesto por el contribuyente en la pericial practicada en el proceso frente al valor que fijó el perito de la Administración en el procedimiento de gestión:

“Sexto: ... a pesar de la valoración pericial, debidamente motivada y de su notificación a los recurrentes, éstos -sin embargo- no hicieron, en vía administrativa, uso de la posibilidad contemplada en el número 2 del art. 52 de la Ley General Tributaria: «promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores señalados en el apartado anterior»; y, no obstante ello -no llegaran ni siquiera a solicitar la apertura de fase probatoria-, ahora, en vía jurisdiccional, practican diversas pruebas, entre las que destaca una pericial, para desvirtuar la valoración del perito de la Administración.

Séptimo: Y dicha cuestión es preciso resolverla positivamente a la vista de la doctrina jurisprudencial para casos similares (Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985 y de 29 de enero de 1986), sin que pueda alegarse «exces o desnaturalización de la función revisora» que sobre los actos administrativos tiene la jurisdicción contencioso-administrativa, ya que tal función supone nada más que la existencia de un previo acto de la Administración... Basta, por lo tanto que exista un acto administrativo y que éste haya sido impugnado ante la Administración para que pueda ser fiscalizado... háyase o no se haya pronunciado la Administración sobre todas y cada una de las pretensiones planteadas a la Administración... Desde otro punto de vista, la pericial judicial hay que entenderla sustitutoria de la contradictoria prevista en el art. 52.2 de la Ley General Tributaria”.

## 8. TASACION PERICIAL CONTRADICTORIA

La tasación pericial contradictoria es un medio de comprobación de valores previsto por el art. 52 LGT, que adopta dos formas distintas, ambas previstas expresamente en dicho artículo: la tasación pericial contradictoria iniciada de oficio o por voluntad de la Administración, y la tasación pericial contradictoria practicada a instancia del contribuyente

como medio impugnativo de la cifra asignada a través de otro medio de comprobación.

### A) La tasación pericial contradictoria de oficio

La tasación pericial contradictoria de oficio presenta alguna particularidad respecto de los demás medios de comprobación a los que la Administración puede recurrir: su carácter extraordinario, es decir, la Administración no puede recurrir a la tasación pericial contradictoria siempre que tenga a su disposición y sean adecuados cualesquiera de los otros medios legalmente previstos. Este carácter de medio extraordinario es perfectamente explicable pues la tasación pericial contradictoria pone al sujeto pasivo en la tesitura de nombrar a su costa un perito tasador, con lo que se hacen recaer sobre él una parte de los gastos de comprobación, siendo ésta una función administrativa. La Administración debe comprobar el valor por sí misma, evitando implicar en esta tarea al sujeto pasivo. Cosa distinta es que la tasación pericial contradictoria la proponga el propio interesado como medio corrector de la comprobación realizada.

El carácter de medio extraordinario de la tasación pericial contradictoria está dispuesto de manera expresa en el art. 81 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales. Ocorre sin embargo que esta norma sólo se aplica directamente -en caso de que se considere vigente por no oponerse a la Ley-, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y a nosotros nos interesa saber si también es medio extraordinario la tasación pericial contradictoria según la normativa común de la Ley General Tributaria, que es la aplicable en el ámbito local.

El art. 52.1 no dice que la tasación pericial contradictoria sea un medio extraordinario. Se limita a mencionarlo junto con los demás medios de comprobación, por lo que a primera vista parece que se trata de un medio al que la Administración puede recurrir libremente cuando, a pesar de existir otros, considere más adecuado éste. Sin embargo hay razones para entender que la tasación pericial contradictoria del art. 52.1, e) LGT es un medio extraordinario. Como dice GARCIA TORRES, existe otro medio comprobatorio pericial (el «dictamen de peritos de la Administración») y lo lógico es que ambos no se encuentren “en el mismo plano («medios concurrentes») sino en plano distinto («medios jerarquizados»). Y parece



claro que, de los dos medios periciales, el más sencillo -el de la letra d)- se anteponga al más complejo procedimentalmente -la tasación pericial contradictoria-; el no contradictorio el contradictorio. Si existen dos modos periciales de valorar, lo más razonable es que estén no en relación horizontal (uno remedia la insuficiencia, inaplicabilidad etc, de otro). Si esto es así respecto a la relación entre los medios de las letras d) y e) del art. 52.1 LGT, es también más razonable pensar que el medio de la letra e) (tasación pericial contradictoria de oficio) sea extraordinario respecto a los de las letras a), b), c) y d), que no sólo respecto de la letra d)''<sup>27</sup>.

La segunda diferencia entre la tasación pericial contradictoria de oficio y los demás medios ordinarios de comprobación es que frente a ésta no se puede presentar impugnación proponiendo una nueva tasación pericial contradictoria. Aunque el art. 52.2 dice que el sujeto pasivo puede promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los medios de comprobación del apartado 1, entre los que figura la tasación pericial contradictoria de oficio, es lógico pensar que la corrección no se refiere a ésta pues sería una duplicación innecesaria del mismo medio de comprobación.

## B) La tasación pericial contradictoria a instancia del sujeto pasivo

### a) La tasación pericial contradictoria como medio de impugnación.

Como sabemos, el sujeto pasivo está facultado para promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores.

Se trata de una figura atípica de garantía de los derechos del administrado, pues no se encuadra necesariamente dentro de las fórmulas norma-

les de intervención en el procedimiento administrativo, como puede ser la audiencia del interesado o la participación en la fase instructoria. Antes de que se haga uso de esta facultad puede haberse dictado un acto administrativo de comprobación de valores. Pero tampoco puede calificarse como un recurso administrativo.

Con referencia a la tasación pericial contradictoria regulada en el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, tanto la jurisprudencia como la doctrina defienden la necesidad de acto administrativo previo. El argumento es el art. 81-4º del citado Reglamento, según el cual la tasación pericial contradictoria puede proponerse cuando los interesados no acepten el valor que la Administración señale como resultado de la comprobación.

''Este señalamiento -dice GARCIA TORRES- sólo puede tener un modo de expresión: la «resolución» de comprobación, el acto que aprueba la comprobación de valores, que es lo único que se somete -mediante notificación al interesado o a su mandatario *ex lege* (presentador)-, para su aceptación (por el interesado), según las normas reglamentarias y, en especial, el art. 85.6 del Reglamento, en este concreto extremo vigente en cuanto no contraviene precepto alguno del Texto Refundido. La ausencia de todo texto contrario, el cual inclinara a considerar la tasación pericial contradictoria a instancia del interesado como una fase procedimental eventual de un único procedimiento comprobatorio, reafirma lo expuesto''<sup>28</sup>.

No obstante, el acto administrativo previo es una circunstancia no exigida por la propia naturaleza correctora o impugnativa de la tasación pericial contradictoria<sup>29</sup>, sino por su actual regulación positiva. No sería ningún disparate que legalmente se estableciera que la Administración ha

<sup>27</sup> GARCIA TORRES, ''Sobre un tema de arbitrio de tercero en Derecho público: notas para una reconstrucción dogmática de la tasación pericial contradictoria'', en Estudios de Derecho Tributario, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 783. En virtud de ello, este autor considera que la Administración sólo puede acudir a la tasación pericial contradictoria: ''1) Cuando el resultado arrojado por algún o algunos de los demás medios de comprobación no pueda reputarse, a juicio de la Administración, como verdadero valor; 2) cuando así lo prescriba texto normativo del rango suficiente...; 3) cuando no quepa aplicar otro medio de comprobación a un elemento valorable concreto por no adecuarse a la naturaleza de éste'' (págs. 784 y 785).

<sup>28</sup> GARCIA TORRES, ''Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y «verdadero valor»: notas para una aproximación crítica'', op. cit., pág. 444. Este autor cita varias sentencias que establecen el requisito de acto administrativo previo. Sólo en una ocasión se admitió por el TEAC que la tasación pericial contradictoria debía haberse practicado sin entrar a aplicar el medio de comprobación ordinario que reglamentariamente resultaba precedente, porque el interesado había rechazado expresamente este medio al presentar el documento para liquidación.

<sup>29</sup> En contra, pero sin argumentos, ''Sobre un tema de arbitrio de tercero en Derecho público: notas para una reconstrucción dogmática de la tasación pericial contradictoria'', op. cit., pág. 789.

de notificar al interesado una propuesta de resolución administrativa, para que éste pueda solicitar la tasación pericial contradictoria antes de que se produzca el acto de comprobación. En nuestra opinión, este procedimiento sería incluso más oportuno, pues evitaría todo el conflicto, antes estudiado, acerca de la concurrencia de medios de impugnación frente al acto de aprobación del valor.

Pero es lo cierto que en base a lo dispuesto por el art. 52.2 en relación con el 165, b) LGT el valor comprobado se contiene en un acto administrativo. Además son aplicables por analogía las normas del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales en los restantes casos de comprobación de valores<sup>30</sup>. Por tanto será necesario dictar un acto administrativo previo de comprobación de valor, frente al cual el interesado puede interponer recurso o proponer la tasación pericial contradictoria.

Dicho acto ha de ser notificado al sujeto pasivo con los requisitos legales, entre los que figura el mencionar los recursos que caben contra el mismo. (art. 79.2 LPA). En una aplicación extensa de esta norma, el TEAC entiende que al notificarse la comprobación debe comunicarse, junto con los recursos oponibles a la misma, la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria<sup>31</sup>:

“No consta que fuera notificada a los interesados la posibilidad de pedir la tasación pericial, limitándose la notificación unida al expediente a aludir a la reclamación económico-administrativa, durante cuya reglamentaria tramitación no cabe negar a los reclamantes el ejercicio de un derecho que la legislación les reconoce” (Res. TEAC de 5-VII-1973, en RDFHP, nº 113, pág. 1.271).

<sup>30</sup> GARCIA TORRES, “Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y «verdadero valor»: notas para una aproximación crítica”, op. cit., pág. 357.

<sup>31</sup> “Aunque a veces de modo distorsionado -en cuanto la tasación pericial contradictoria se contempla como medio de prueba en una reclamación ex artículo 85.6 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales- la doctrina del TEAC está ya consolidada en el sentido de ser necesario para la regularidad de la notificación de la comprobación el ofrecer expresamente la tasación pericial contradictoria. Entre otras, Res 10-VII-69 (Ar. 1.784 de 1970), 6-V-70 (dos: D. 985 y 988), 27-V-70 (dos D. 1.015 y 1.017) y, últimamente, Res. 20-X-77; esta doctrina parece que arranca de la Res. de 10-VII-59” (GARCIA TORRES, “Sobre un tema de arbitrio de tercero en Derecho público: notas para una reconstrucción dogmática de la tasación pericial contradictoria”, op. cit., pág. 790).

Decíamos, además, que la tasación pericial contradictoria no puede considerarse como un recurso administrativo. En efecto, mediando acto administrativo previo, la propia iniciación de la tasación pericial contradictoria provoca la invalidez de la comprobación realizada, que queda automáticamente sustituida por la nueva. Correctamente dice GARCIA TORRES que “para que un determinado procedimiento impugnativo pueda calificarse de recurso en sentido propio, es preciso no sólo que sea la «ocasión» para la eliminación de un acto previo, sino que sea «causa» de esa eliminación. En otras palabras, en los verdaderos recursos el procedimiento se dirige a, y la resolución de fondo versa sobre, la anulación, reforma o confirmación de otra preexistente. No es ese el caso de la tasación pericial contradictoria; la resolución que pone fin al procedimiento de tasación pericial contradictoria ni la anula ni modifica ni reforma la preexistente fijación de valor por medio ordinario. Esta queda eliminada al ocurrir dos hechos: la adopción, conforme al art. 90-1 del acuerdo de práctica de la tasación pericial contradictoria... y la formulación de hoja de aprecio por el perito de la Hacienda”<sup>32</sup>.

#### b) Procedimiento

No pretendemos hacer una exposición detallada del procedimiento que ha de seguirse en la tasación. Nos centraremos en algunas cuestiones problemáticas.

La primera consiste en determinar el régimen jurídico del procedimiento de tasación pericial contradictoria en la Hacienda local. Como ya hemos indicado, la mayor parte de los difíciles problemas interpretativos que surgen al aplicar la tasación pericial contradictoria se derivan de la ausencia de normas que con carácter general regulen la misma. Sólo contamos con el art. 52 LGT como fuente directa de aplicación, y dicho artículo se limita a mencionar la tasación pericial contradictoria, a disponer su carácter de medio corrector a instancia del sujeto pasivo, y a remitir su desarrollo a las normas reglamentarias de cada tributo.

La única tasación pericial contradictoria cuyo procedimiento está reglamentariamente desarrollado es la del Impuesto sobre Sucesiones y

<sup>32</sup> GARCIA TORRES, “Sobre un tema de arbitrio de tercero en Derecho público: notas para una reconstrucción dogmática de la tasación contradictoria” op. cit., pág. 777.

Donaciones. En cuanto al resto del ordenamiento existe un auténtico vacío normativo que, como ya hemos apuntado más atrás, ha de llenarse mediante la aplicación analógica de las normas del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales. Por tanto el procedimiento, en líneas generales, sigue estos pasos: acto de comprobación-propuesta del sujeto pasivo-acuerdo administrativo de practicarla-designación de perito de la administración- hoja de aprecio del perito de la administración-notificación de la hoja de aprecio al interesado-nombramiento de perito del sujeto pasivo- hoja de aprecio de éste -nombramiento de perito tercero en caso de discrepancia- hoja de aprecio del perito tercero-aprobación del valor comprobado.

Admitida la aplicación analógica de las normas del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales es necesario depurarlas de todo lo que no sea imprescindible para practicar la tasación pericial contradictoria, puesto que la analogía no supone remisión: no se trata de que el régimen de la tasación pericial contradictoria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sea enteramente aplicable a la Hacienda Local. Sólo donde pueda apreciarse vacío normativo es posible acudir a la norma del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales<sup>33</sup>.

En concreto, interesa saber si la Administración local se encuentra sometida a la norma de aceptación obligatoria del valor del perito de la Administración cuando no sujeto pasivo no designe el suyo, o al valor del perito del sujeto pasivo cuando no sea inferior en un 10% del valor propuesto por el otro, o, en último término al valor apreciado por el perito dirimente. Este es un problema que se encuentra en relación estrecha con la naturaleza de la tasación pericial contradictoria, de la que hablaremos después.

La designación de perito se hará, obviamente, por el Alcalde y no por el Delegado de Hacienda, como dispone el art. 90.3 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales. Pero según este mismo artículo, la desig-

<sup>33</sup> Aunque generalmente se dice que no puede definirse con carácter general en qué casos cabe apreciar existencia de lagunas y, por tanto, cuándo debe acudirse a la analogía, entiendo que sí existen criterios abstractos para hacerlo. Mediante los principios rectores de una institución puede llegar a saberse si un silencio normativo es un silencio elocuente, un silencio defecto o un silencio laguna. Véase SIMON ACOSTA, El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica, Publicaciones del Real Colegio de San Clemente de los Españoles de Bolonia, 1985, págs. 359 ss.; CASADO, FALCON, LOZANO Y SIMON, Cuestiones tributarias prácticas, Ed. La Ley, Madrid, 1989, págs. 95 ss.

nación ha de recaer en funcionario público que por razón del cargo tenga el título requerido. Podrá ocurrir en muchos casos que los Ayuntamientos no dispongan de técnicos funcionarios que puedan hacer la peritación. En tal caso creo que, en aplicación del principio de colaboración imperativa establecido por el art. 8 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, el Alcalde podrá solicitar de la Administración Autónoma o de la Administración del Estado la designación de perito técnico. También considero posible la designación de un perito no funcionario en caso de que no exista funcionario municipal, sin recurrir a la colaboración interadministrativa que para el Ayuntamiento debe entenderse como una facultad y no como un deber de solicitarla, en virtud del principio de autonomía. Para la designación de perito no funcionario, el art. 90.3 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales dispone que el Delegado de Hacienda se dirigirá al Presidente de la Audiencia para que éste efectúe el nombramiento: esta norma no es aplicable a la Hacienda Local, por las razones que exponemos a continuación al hablar de nombramiento de perito dirimente.

También puede resultar polémico si el Ayuntamiento ha de solicitar del juez la designación de perito dirimente. Según el art. 93.2) del Reglamento:

“Si la tasación hecha por el Perito de la Hacienda excede en más del 10 por 100 a la practicada por el del particular, el Liquidador que instruya el expediente lo pondrá en conocimiento del Delegado de Hacienda, a fin de que éste interese del Juez de Primera Instancia de la capital el nombramiento de oficio de perito tercero. El Juez, en el término de ocho días naturales, procederá a designarlo, consignará su aceptación y la participará al Delegado de Hacienda, sin admitir a los contribuyentes reclamación alguna. La designación de este tercer perito la verificará el Juez, mediante insaculación, entre los nombres que constituyan la lista de técnicos para ejercer tal misión en todo el ámbito de la Audiencia Territorial formará trienalmente el Presidente de ésta”.

Se produce con este artículo una colisión entre su contenido y el art. 117.4 CE, pues según este último, los Juzgados y Tribunales no ejercerán más funciones que las señaladas en el apartado anterior (juzgar y hacer ejecutar lo juzgado) y las que exclusivamente le sean atribuidas por la ley

en garantía de cualquier derecho. Existe, pues, una reserva de ley sobre las funciones judiciales, que pone en tela de juicio la intervención del juez en la designación de perito dirimente, e incluso la intervención del Presidente de la Audiencia en la designación del perito no funcionario de la Administración, del que acabamos de hablar.

Dicha reserva de ley está además reflejada en un precepto posterior de ley ordinaria: el art. 2º de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

¿Está el juez obligado, después de la Constitución, a intervenir en este nombramiento? Es evidente que el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales carece del rango necesario para atribuir una función a los jueces, de tal modo que si el art. 93.2) se hubiera aprobado después de la Constitución, sería indiscutiblemente nulo. La única duda de su validez puede venir de ser un precepto preconstitucional, al que no se le aplica el nuevo sistema de fuentes, tal como desde un principio proclamó el Tribunal Constitucional.

Sin embargo este argumento no es correcto, porque hay que tener en cuenta que el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales sólo está vigente como norma reglamentaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuanto no se oponga a los preceptos de esta Ley, la cual derogó todas las disposiciones anteriores que se opongan a lo establecido en la misma (Disp Fin, 2ª y 1ª de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Por tanto, la regulación de la tasación pericial contradictoria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra, en primer lugar, en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que es posterior a la Constitución y no establece la intervención judicial en el nombramiento de perito. Dicha intervención no puede derivarse de una disposición reglamentaria que desarrolla la ley. Al menos desde la promulgación de la ley del impuesto, el art. 92.3) del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales ha de entenderse derogado en este aspecto.

Existe, no obstante, una norma con rango de ley que establece la intervención judicial en el nombramiento de perito dirimente: el art. 50 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

“...Si la tasación hecha por el Perito de la Administración excede en más de 10 por 100 a la practicada por el del particular, el

liquidador que instruya el expediente lo pondrá en conocimiento del Delegado de Hacienda, a fin de que éste interese del Juez de Primera Instancia el nombramiento de oficio de perito tercero.”

¿Puede entenderse que con esta norma queda cubierto el principio de reserva de ley a efectos de que el Ayuntamiento solicite del Juez el nombramiento de perito tercero? Desde luego, si la normativa local debe ser integrada analógicamente, este texto puede ser invocado del mismo modo que el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales como fuente con la que llenar la laguna. Pero el problema no es sólo que exista una norma que declare la intervención del juez, sino que es necesario dilucidar previamente si existe una laguna legal que imponga el recurso a la analogía.

Sin duda existe una laguna legal en cuanto al procedimiento para practicar la tasación pericial contradictoria en el ámbito local. Hay laguna en cuanto al nombramiento del perito dirimente. Pero es más discutible que exista laguna legal en el silencio sobre la investidura del juez en la competencia para designar el perito dirimente. Hay que tener en cuenta que la Ley de Enjuiciamiento Civil puede ser invocada como derecho supletorio en materia de procedimiento y puede ser utilizada por la autoridad municipal para realizar por sí mismo el nombramiento de perito dirimente.

Para llegar a esta conclusión hay que tener en cuenta por un lado el carácter taxativo de las competencias y funciones judiciales (“estricto acantonamiento de los jueces y magistrados en su función jurisdiccional y las demás que expresamente le sean atribuidas por ley en defensa de cualquier derecho”: STC 108/1986, de 26 de julio, FJ 6º, BOE 13.VIII). Y por otro lado, que nos encontramos ante un procedimiento administrativo en el que la intervención judicial no es en absoluto regla general, sino excepción. Los principios generales que rigen esta materia no reclaman la presencia del juez en el nombramiento del perito dirimente, por lo que la omisión no debe considerarse laguna.

Por todo ello, el Juez deberá abstenerse de intervenir en el procedimiento de tasación pericial contradictoria en el ámbito local, debiendo ser nombrado por el Alcalde tanto el perito del Ayuntamiento como el perito dirimente.

c) *Naturaleza de la tasación pericial contradictoria: medio de comprobación o arbitrio de tercero. Impugnación de la tasación pericial contradictoria.*

Para terminar hemos de entrar en un problema esencial, cual es el de la naturaleza jurídica de la tasación pericial contradictoria, de donde se derivan importantísimas consecuencias en orden a su propio contenido, efectos y posibilidades de recurrir frente al resultado que de ella se derive.

GARCIA TORRES, probablemente el autor que más minuciosamente ha analizado la tasación pericial contradictoria, llega a la conclusión de que se trata de un caso de arbitrio de tercero, mediante el cual se completa un elemento indefinido de la relación jurídica tributaria. Lo asimila, por tanto, al caso del tercero al que se encomienda la determinación del precio en la compraventa. La construcción dogmática, concienzuda y laboriosa, de este autor, puede resumirse del siguiente modo:

La institución del arbitrio de tercero está indirectamente diseñada por nuestro ordenamiento como figura distinta del arbitraje, consistiendo éste en deferir la resolución de un conflicto jurídico a un árbitro, mientras que en aquél se designa un arbitrador, cuya misión no es la composición de un conflicto, todavía inexistente, sino la determinación de un elemento indefinido de una relación jurídica. Cuando el contenido de un derecho o una obligación es incompleto, el llamamiento de un tercero no interesado para determinar o completar la relación jurídica es lo que constituye en arbitrio, que puede realizarse mediante la aplicación al caso de unas normas de conducta propias de un arte, una profesión o un saber (arbitrio de equidad) o mediante una simple decisión o juicio de prudencia no reglado (mero arbitrio). Cuando el arbitrador es designado en atención a su condición de perito, éste se encuentra obligado a aplicar en su función las reglas o normas propias de su cualificación. La peculiaridad del juicio emitido por el arbitrador es que el mismo, siempre que haya sido emitido por persona debidamente investida y con respeto a los límites que impone la *lex artis*, es algo más que la decisión que resuelve un conflicto: se convierte en elemento normativo propio de la relación jurídica y, como tal, indiscutible ante instancias de resolución de conflictos, es decir, irrecorrible. La decisión o juicio del arbitrador es una cláusula más del contrato, que trae su fuerza de obligar de la misma voluntad de las partes que consintieron en el arbitrio.

Esta construcción, aplicada a la tasación pericial contradictoria, tiene una serie de consecuencias fundamentales: 1) El valor que resulte de las hojas de aprecio periciales no puede ser discutido ni enjuiciado por la autoridad administrativa encargada de aprobar la comprobación de valores. 2) El acto administrativo de comprobación, se convierte en un *exequatur*, un acto que se limita a otorgar la condición de decisión administrativa al juicio emitido por el perito cuya valoración deba prevalecer según establece el Reglamento. 3) La autoridad administrativa, al emitir el *exequatur*, se limitará a controlar si la designación del perito se ha realizado respetando las formalidades legales, es decir, si el perito se encuentra debidamente investido para su función, y si ha actuado dentro de los límites que impone la *lex artis*. 4) El valor fijado por este procedimiento no puede ser debatido en vía económico-administrativa<sup>34</sup>.

En el escaso espacio disponible no tiene ya cabida una discusión a fondo de todos y cada uno de los muchos detalles y aspectos tratados por GARCIA TORRES en su meritorio trabajo. No vamos a discutir aquí si en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -cuya regulación positiva es invocada por el autor para fundar su tesis-, es o no acertada la calificación de la tasación pericial contradictoria como un caso de arbitrio de tercero. Lo que vamos a analizar y a tratar de rebatir es que lo sea en el ámbito general y, por consiguiente, en el ámbito de la comprobación de valores efectuada por los municipios.

La tasación pericial contradictoria como arbitrio de tercero en Derecho tributario cuenta con algunos inconvenientes o dificultades de carácter principal, algunas de las cuales no pasan desapercibidas a GARCIA TORRES, como el principio de legalidad y el principio de no discrecionalidad. Dejemos el segundo, que nos interesa menos, y veamos que dice el autor sobre las dificultades que plantea el que llama principio de legalidad y cómo se resuelven a su juicio:

“Cohonestar el arbitrio de tercero en el Derecho tributario con el principio de legalidad no es difícil, según la configuración asumida por éste en el Derecho español. Podrían existir dificultades sólo

<sup>34</sup> Véase GARCIA TORRES, “Sobre un tema de arbitrio de tercero en Derecho público: notas para una reconstrucción dogmática de la tasación pericial contradictoria”, op. cit., passim.

cuando una norma de rango constitucional estableciera (o se pudiera inferir de ella) una prohibición de utilizar el arbitrio de tercero como modo de fijación de valores comprobados; no es, ni parece que pueda ser, el caso. Lo que sí resulta del artículo 52 Ley General Tributaria, es que la existencia del arbitrio de tercero como modo de comprobar valores exigiría ley previa. Al menos cuando estas líneas se escriben, parece que tal «exigencia de previa Ley» no deriva de una reserva constitucional, sino de una simple congelación de rango; en cualquier caso, de tratarse de una verdadera reserva material (constitucional), parece lo más defendible que sea una reserva de rango (y no de «forma» de Ley) y desde luego, es seguro que no es una reserva material absoluta de Ley, sino solo relativa como es el caso general en nuestro Derecho y otros. De aquí se deduce que, siempre como norma subordinada a previa Ley, le cabría un papel al Reglamento»<sup>35</sup>.

A partir de aquí, el autor citado monta toda su construcción en las normas reglamentarias. Por mi parte entiendo que el recurso al arbitrio de tercero puede vulnerar la reserva de ley tributaria, ya establecida en el momento en que se escribía el texto transcrito por más que pudiera discutirse su naturaleza por el carácter pseudoconstitucional de las Leyes Fundamentales en las que estaba reconocido. En efecto, el principio de reserva de ley tributaria, inderogable por ley ordinaria, postula que todos los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria estén establecidos por ley. No puede afirmarse, por tanto, que un valor que influye directamente en la cuantía de la obligación tributaria, pueda ser un elemento de la relación tributaria legalmente indeterminado, un elemento cuya determinación quede deferida al parecer o al juicio de un tercero que no es ni siguiera Administración pública.

La ley regula íntegramente la relación tributaria y cuando se refiere a un valor que ha de ser comprobado, la regulación es completa: sólo falta constatar o averiguar cuál es ese valor. En definitiva, sólo está pendiente una labor aplicativa de la norma y esa aplicación corresponde en el ámbito

<sup>35</sup> GARCIA TORRES, "Sobre un tema de arbitrio de tercero en Derecho público: notas para una reconstrucción dogmática de la tasación pericial contradictoria", op. cit., págs. 764 y 765.

administrativo a la Administración y le corresponde con carácter indispensable (art. 6.2 Ley General Tributaria y art. 4 Ley de Procedimiento Administrativo). Por tanto, no puede un reglamento servir de base para dar a la tasación pericial contradictoria naturaleza de arbitrio, y, en cualquier caso, esta configuración sería excepción frente a la regla general de autotutela que preside el obrar administrativo.

Debe indicarse además que el arbitrio no es más que uno de los posibles modos de configurar normativamente la tasación pericial contradictoria. Admitamos que el derecho positivo, mediante ley, puede introducir la figura del arbitrio en el Derecho tributario fuera del ámbito cubierto por la reserva de ley. Pero esto no puede hacer que se desconozca que cabe también configurar la tasación pericial contradictoria de otro modo: como medio de prueba (en el proceso) o como medio de comprobación (en el procedimiento administrativo).

La tasación pericial contradictoria puede ser simplemente un medio de comprobación, entendiendo por tales los medios que, a modo de prueba (que sólo tiene cabida en el proceso), utiliza la administración de oficio o a instancia de parte para llegar al convencimiento sobre los hechos a los que unilateralmente aplica el Derecho<sup>36</sup>. Esta debe ser la regla general, porque es la que cuadra con la misma inclusión de la tasación pericial contradictoria entre los "medios de comprobación" de valores (art.52 LGT), y con los principios generales que rigen la acción administrativa.

En consecuencia, mientras una ley no disponga lo contrario, la tasación pericial contradictoria es simplemente un medio de comprobación, de donde se deriva: (1) La Administración ponderará el resultado de la tasación pericial contradictoria y en vista de ella, pero sin estar rigurosamente

<sup>36</sup> Sobre la naturaleza probatoria de los medios o instrumentos de instrucción administrativa sobre los hechos se ha discutido bastante, aunque en gran medida el debate no es más que una logomaquia hueca de contenido. A fin de cuentas todo se hace depender del concepto que previamente se adopta de medios de prueba. Si por tal se entiende cualquier instrumento de averiguación de hechos, habrá de decir que en el procedimiento administrativo se practica prueba. Pero si se actúa con más rigor jurídico y se conocen y respetan los conceptos procesales, medios de prueba sólo hay en el proceso que se sigue ante la jurisdicción. Expresé ya hace años mi opinión al respecto en recensión a la obra de Luis PEREZAGUA, La prueba en el Derecho Tributario, publicada en la revista Hacienda Pública Española, nº 44, 1977, págs. 319 ss.

vinculada a su contenido, establecerá la cifra de valor comprobado con reglas de sana crítica. Lo normal es que dicha cifra concuerde con el resultado de la tasación, pero no me parece que ello sea una consecuencia necesaria de la naturaleza de la institución. 2) Entre las reglas de sana crítica para la valoración conjunta de los instrumentos de comprobación hay una que debe seguirse en todo caso: cuando la tasación pericial contradictoria se proponga como medio de corrección de un valor previamente propuesto o aprobado, el valor resultante de la tasación no debe agravar la situación del contribuyente. No debe ser superior (o, en su caso, inferior) al valor que se pretende corregir. Si la tasación pericial contradictoria es una garantía del sujeto pasivo, carecería de sentido que por hacer uso de la garantía su situación resultase empeorada. Es la misma razón por la que está prohibida la *reformatio in peius* en vía de recurso. 3) El acto administrativo de comprobación de valores es un acto de fijación de valor, no un simple ropaje formal que otorga carácter de acto administrativo a la decisión del perito. 4) No hay ningún inconveniente para que sea la autoridad administrativa la que, utilizando supletoriamente las reglas de procedimiento de la LEC, designe perito no funcionario o, en su caso, perito dirimente en el supuesto de desacuerdo entre los peritos de las partes. 5) No existe limitación alguna para discutir ante los tribunales el resultado de la comprobación. Lo contrario -que es una consecuencia de la configuración de la tasación como arbitrio de tercero- hoy sería contrario al principio de tutela judicial efectiva proclamado por el art. 24 CE.

## 9. TASACION PERICIAL CONTRADICTORIA E IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

Un caso particular de posible aplicación en el ámbito local de la tasación pericial contradictoria lo constituye el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, heredero de las antiguas Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana. Aunque la valoración de los bienes sometidos al tributo corresponde, como ya hemos indicado, al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria y no al municipio, mero liquidador y recaudador, conviene que abordemos aquí este tema para comentar una Resolución del TEAC, según la cual existen tres clases de procedimientos de valoración, en los que la participación de los contribuyentes es diversa: el procedimiento de tasación colectiva de ciudades, con la colaboración social de los contribuyentes; el procedimiento de tasación colectiva de ciudades llevada a cabo de

oficio por la Administración Tributaria; y el procedimiento individualizado de valoración. En el procedimiento colectivo de valoración, aplicable a la Contribución Urbana -hoy Impuesto sobre Bienes Inmuebles-

“la tasación pericial contradictoria no tiene sentido en la fase de aplicación individualizada, porque previamente se han aprobado, pudiendo ser objeto de impugnación por los interesados, los valores básicos y los criterios técnicos de carácter general, de forma que la valoración individualizada se limita a la aplicación a cada caso concreto de los valores y criterios ya fijados, no existiendo, pues, campo alguno para la formulación de tasaciones discrepantes, sino una simple actividad de subsunción del bien urbano concreto en los criterios técnicos establecidos...” (Resolución del TEAC reproducida en “Recopilación de Jurisprudencia Tributaria nº6”, vol II, 87/17, Dirección General de Tributos, Madrid, octubre 1987).

Esta Resolución, además de situar de hecho al contribuyente en una situación de grave indefensión, pues no siempre está a su alcance entender y discutir los complejos mecanismos técnicos en que se basan los criterios abstractos de valoración, es claramente contraria al ordenamiento vigente, que no autoriza a hacer esas distinciones que permitirían a la Administración eludir las garantías legalmente establecidas (v. gr. el art. 52.2 LGT) modificando el procedimiento de determinación o comprobación de los valores<sup>37</sup>. Pero a la larga, el criterio del TEAC puede ser incluso más peligroso para la propia Hacienda municipal, como veremos enseguida.

Como bien dice la profª, AGULLO AGÜERO, “la limitación que realiza el TEAC del recurso a la tasación pericial contradictoria a los “procedimientos individualizados” constituye una reducción arbitraria del ámbito de aplicación del art. 52 LGT. El art. 52 LGT no establece distinción alguna a este respecto, y tampoco la “naturaleza” o, mejor, el “carácter” colectivo del procedimiento autoriza o puede justificar dicha reducción”<sup>38</sup>.

<sup>37</sup> Este tema fue tratado por mí en Informe sobre el Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales, publicado por el Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, pág. 61.

<sup>38</sup> AGULLO AGÜERO, “La determinación del valor catastral y su impugnación en el ámbito de la Contribución Territorial Urbana y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, RHAL, nº 55-56, 1989, pág. 75.

La aplicación o no de la comprobación de valores depende, como ya sabemos, de que la ley del impuesto establezca un valor que haya de ser objeto de apreciación. Y esto sucede en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (y antes en las Contribuciones Territoriales), en que la base imponible "estará constituida por el valor de los bienes inmuebles". Este valor tiene que ser determinado y se hace a través de unos medios de comprobación de valores establecidos por la LRHL: el procedimiento de determinación del valor catastral no es más que un medio de comprobación establecido por la propia ley del impuesto (art. 52.1.f) de la LGT), frente al que puede utilizarse la tasación pericial contradictoria como medio corrector.

Por otro lado no es correcto decir que la actividad de valoración individual es simplemente una actividad de subsunción del caso particular en los criterios generales. Si esto fuese simplemente así, estaríamos incurriendo de nuevo en las perniciosas consecuencias del antiguo Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, en el que el valor corriente en venta se fijaba a través de unos índices unitarios de valor aprobados por el Ayuntamiento, que tenían carácter normativo.

Esto es, si los casos particulares se subsumen en los criterios generales es porque tales criterios tienen carácter normativo, son normas jurídicas, como reiteradamente proclamó el Tribunal Supremo en relación con los índices unitarios. Los efectos de esta calificación no pueden ser de ninguna forma la inimpugnabilidad, sino que serían revisables tanto a través del recurso directo contra el acto de aprobación, como mediante el recurso indirecto contra cualquiera de los actos de aplicación singular de los mismos. El motivo de la impugnación podría ser el de no respetar el art. 66 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales que establece como base imponible el valor de los bienes inmuebles. Para demostrarlo no veo inconveniente alguno en acudir a la tasación pericial contradictoria como prueba en el proceso, pero esta no sería la tasación pericial contradictoria de que estamos aquí hablando.

Las aludidas consecuencias perniciosas para la Hacienda Local consisten en que si se configuran los criterios de valoración como norma, su anulación no sólo provoca la nulidad de la liquidación recurrida, sino que crea un vacío normativo imposible de llenar con efecto retroactivo porque los reglamentos no pueden regir situaciones pasadas. La consecuencia sería la nulidad de todas las liquidaciones que no hubiesen adquirido firmeza,

con la imposibilidad de volver a practicar otras nuevas en sustitución de las anteriores por falta de normas<sup>39</sup>.

Por el contrario, puede entenderse que los índices o criterios contenidos en las Ponencias de Valores no son sino elementos para la elaboración de un registro fiscal (el Catastro) que se utiliza para la comprobación de valores en el Impuesto de Bienes Inmuebles (la estimación por registros de valores es uno de los medios de comprobación del art. 52.1 LGT), llegaríamos a la conclusión de que el acto de fijación del valor de un inmueble es en realidad un acto de comprobación susceptible de ser recurrido en vía económico-administrativa, como dice el art. 70.5 de la LRHL o de ser impugnado mediante la tasación pericial contradictoria del art. 52.2 Ley General Tributaria. Esta interpretación es, a mi juicio, más adecuada a la naturaleza del procedimiento catastral y no tiene los inconvenientes que podrían derivarse del carácter normativo reglamentario de las Ponencias de Valores.

<sup>39</sup> Este es el efecto que se producía en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos vigente hasta 31-XII-1989. Para una exposición más detallada ver SIMON ACOSTA, "Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos", en FERREIRO LAPATZA y SIMON ACOSTA (dirs.), Manual de Derecho Tributario Local, op. cit., págs. 443 ss.