

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/05262/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **19/11/2024**

Asunto:

Tasación pericial contradictoria. Posibilidad de dictar una tercera liquidación cuando las dos liquidaciones anteriores han sido anuladas consecuencia de estar insuficientemente motivado el dictamen del perito tercero que les servía de base.

Criterio:

No cabe prohibir a la Administración tributaria dictar una nueva liquidación cuando, anulada una primera liquidación por falta de motivación del dictamen del perito tercero en el marco de un procedimiento de tasación pericial contradictoria y debidamente comunicada tal circunstancia al perito tercero por la Administración tributaria, se anula la liquidación posterior (segunda liquidación) por apreciarse de nuevo el mismo defecto de motivación en el segundo dictamen del perito tercero.

En este supuesto, deberá anularse la segunda liquidación y ordenar la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal apreciado en el procedimiento de tasación pericial contradictoria a fin de que se proceda a su subsanación.

Unificación de criterio.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

135.1

135.2

57

RD 1065/2007 Reglamento Proc. Gestión e Inspección y N.Comunes de Aplicación

159

161

162

Conceptos:

Anulabilidad

Liquidaciones tributarias

Tasación Pericial Contradictoria TPC

Valoración perito tercero

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 19 de noviembre de 2024

RECURSO: 00-05262-2023

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

Se ha visto el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 25 de noviembre de 2022, recaída en la reclamación número 28/7510/2022 y acumulada 28/7566/2022, interpuesta frente a los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2011 y 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La interesada en primera instancia ante el TEAR de Madrid es una sociedad (SOCIEDAD X), contribuyente del Impuesto sobre Sociedades que fue objeto de un procedimiento inspector relativo a su Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2011-2013 e IVA 2011-2012.

Dicho procedimiento inspector, en relación al Impuesto sobre Sociedades, terminó con la práctica de dos liquidaciones tributarias: (1) una liquidación IS 2011-2012 que comprendía exclusivamente la regularización a valor de mercado (mediante la aplicación del método del coste incrementado) de la operación vinculada entre la SOCIEDAD X y su administrador (DON Y) y, (2) una liquidación

relativa a la regularización global del IS 2011-2012 que recogía también las implicaciones fiscales que, sobre el precio de adquisición de los activos, se derivaban de la calificación por la Inspección de parte del IVA soportado en su compra como no deducible.

Esas primeras liquidaciones fueron impugnadas ante el TEAR de Madrid (RG 28/154/2016 y acumuladas); Tribunal Regional que estimó el 30/05/2018 parcialmente la reclamación ordenando la retroacción de actuaciones ante la existencia de un defecto formal, a saber, que pese a que la Inspección había regularizado la operación vinculada mediante la aplicación del método legalmente previsto del coste incrementado, no había comunicado al interesado su derecho a promover la tasación pericial contradictoria.

El 05/11/2018 el interesado promovió tasación pericial contradictoria en corrección del valor normal de mercado de la operación vinculada, siendo nombrado un tercer perito que entregó su valoración correspondiente; valoración que fue tenida en cuenta por la Administración Tributaria para practicar la correspondiente liquidación IS 2011 e IS 2012.

Dichas liquidaciones IS 2011 e IS 2012 fueron impugnadas por el interesado ante el TEAR de Madrid (reclamaciones RG 28/19341/2019 y 28/19349/2019) quien estimó parcialmente la reclamación con retroacción de actuaciones ante la falta de motivación del dictamen del perito tercero.

En cumplimiento de esta orden de retroacción de actuaciones, la AEAT actuante comunicó al perito tercero cuyo informe había sido calificado por el TEAR como carente de motivación tal circunstancia, requiriéndole para que aportase motivación suficiente. El perito tercero aportó una addenda a su valoración inicial - addenda cuya valoración sirvió de base a la AEAT para la práctica de unas nuevas liquidaciones IS 2011 e IS 2012 de fecha 28/03/2022 .

SEGUNDO. Frente a los nuevos acuerdos de liquidación IS 2011 e IS 2012 dictados en ejecución de la orden de retroacción de actuaciones contenida en la resolución del TEAR de Madrid 28/19341/2019 y 28/19349/2019 interpuso de nuevo el interesado reclamación económico-administrativa ante el citado Tribunal Regional; reclamación que se tramitó con número de RG 28/7510/2022 y acumulada RG 28/7566/2022.

Dicha reclamación (que es la impugnada en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio) se resolvió en sentido estimatorio en resolución de fecha 25 de noviembre de 2022.

Debemos advertir que dicha resolución, si bien rechazó la pretensión de caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria y la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, anudó el fallo estimatorio a la conclusión de que, pese a haber sido requerido el perito tercero a que subsanara el defecto de motivación de su primera tasación, la addenda que aportó (y que sirvió de base a la nueva liquidación) siguió adoleciendo de esa falta de motivación.

Defecto de motivación que, dada su reiteración, a juicio del Tribunal Regional suponía que la "Administración incurre en su segunda resolución, de nuevo, en el mismo error" y que suponía que se debiera rechazar "por haberse cumplido la doble ausencia de valoración, una tercera posibilidad de la Administración de realizar un nuevo procedimiento de comprobación de valores para subsanar los defectos que han sido apreciadas por las dos resoluciones administrativas por este TEAR".

Así, el Tribunal Regional afirma (el subrayado es nuestro):

Resolución TEAR de Madrid impugnada de 25/11/2020, RG 28/7510/2022 y acumulada:

<<SÉPTIMO. Las alegaciones del interesado se centran en el hecho de que la Administración Tributaria, tras el fallo emitido por este Tribunal al que se ha aludido en los anteriores Antecedentes de Hecho y que ordenaba la retroacción de actuaciones por insuficiente motivación de la resolución impugnada, vuelve a emitir una resolución con el mismo error de falta de motivación.

Así, procede traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29/09/2014, recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 1014/2013, que señala en su Fundamento de Derecho Cuarto, lo siguiente:

<<No obstante, y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error. Según hemos dicho en la repetida sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación [artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre)] y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003, entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución Española.

Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98, 4723/09 y 6393/09, FJ 3º en los tres casos). En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción>>

Con carácter más reciente, en relación con la consecuencia de la falta de motivación, por segunda vez, de un mismo acto de la Administración, cuyo defecto formal ya fue apreciado por este mismo TEAR, el propio interesado alude a las conclusiones establecidas por el Tribunal Supremo, en Sentencia de 26 de enero de 2002, N.º de Rec. 7161/1996, y por el propio TEAC, en Resolución de 19/01/2017.

Pues bien, haciéndonos eco de la Resolución del TEAC dictada en Unificación de criterio, de 19/01/2017 (R.G. 5240-2016), este órgano establece el siguiente criterio:

"Para que la Administración no pueda realizar una tercera comprobación de valor es necesario que hayan sido anulados en vía administrativa (mediante resolución de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa) o jurisdiccional y por la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación los actos de liquidación basados en las dos valoraciones anteriores, de forma que no impide una nueva comprobación de valor la anulación por la propia Administración de valoraciones que no llegaron a ser incorporadas al acto de liquidación ."

Concretamente, la referida Resolución expone en su fundamento SEXTO:

"SEXTO: Resta por analizar la última cuestión controvertida: si para considerar que una Administración ha realizado dos valoraciones y, por ello, tiene vedada por la jurisprudencia practicar una tercera, se requiere que aquellas valoraciones hayan sido incorporadas a

los correspondientes actos de liquidación, surtiendo efectos jurídicos frente al sujeto pasivo, y, además, que dichos actos hayan sido anulados por los Tribunales por apreciar el mismo o similar defecto.

La respuesta acertada a esta cuestión es la que sostiene el Director recurrente, esto es, que la doctrina jurisprudencial por virtud de la cual un acto de liquidación anulado por motivos formales puede y debe ser repetido por la Administración pero siempre que no reincida en el mismo error que determinó su anulación, exige que el error cometido (en este caso el déficit de motivación de la comprobación de valor) surta efectos jurídicos frente al obligado tributario, es decir, que se incorpore a un acto administrativo, que ese acto sea anulado en vía administrativa (ya sea con ocasión de la interposición de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa) o en vía jurisdiccional, por apreciar la existencia de ese error o defecto y, finalmente, que la Administración dicte nueva resolución sobre el mismo asunto incurriendo en el mismo defecto. Es necesario, en suma, que haya dos actos administrativos sobre un mismo asunto que incidan en el mismo error para que quede vedada a la Administración la posibilidad de practicar una tercera valoración."

Dicha sentencia ha sido hoy confirmada por el criterio fijado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2017 (Rec. De casación 2489/2016),. En su Fundamento de Derecho TERCERO, la mencionada STS comienza concluyendo lo siguiente:

<<TERCERO . En el único motivo de casación -formulado al amparo de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional sostiene la recurrente que la sentencia impugnada ha vulnerado la doctrina jurisprudencial contenida, entre otras que cita, en las sentencias de esta Sala de 7 de octubre de 2000 (recurso 3090/1994), 9 de mayo de 2003 (recurso 6083/1998) y 12 de noviembre de 2015 (recurso 145/2014), de la que se infiere con claridad que si se repite una segunda valoración con similar ausencia o deficiencia de motivación se pierde el derecho a comprobar con el fin de evitar la reiteración de errores iguales en el actuar administrativo y por exigencias del principio de seguridad jurídica.

Debe comenzarse señalando que esa misma doctrina jurisprudencial es la recogida por la sentencia recurrida en su fundamentación jurídica en la que, en efecto, pone de manifiesto que la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las Administraciones públicas en su actuación, es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario y es corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las Administraciones públicas a la ley y al Derecho según afirma el artículo 103.1 de la Constitución Española>> .

Dicha doctrina resulta plenamente aplicable al caso que hoy nos ocupa, debiendo rechazar, por haberse cumplido la doble ausencia de valoración, una tercera posibilidad de la Administración de realizar un nuevo procedimiento de comprobación de valores para subsanar los defectos que han sido apreciados por las dos Resoluciones administrativas de este TEAR.

En resumen, la posibilidad de un "segundo tiro" no es absoluta, sino que se encuentra limitada por la prescripción, el principio de "non reformatio in peius", y la reincidencia en la comisión del vicio, extremos que se ponen de manifiesto, obviamente, por la necesidad de salvaguardar un principio común, como es el de seguridad jurídica.

Examinado el presente caso, este TEAR aprecia, tal como afirma el interesado, que las explicaciones otorgadas por el perito no suplen las carencias de motivación señaladas por este órgano. En concreto, le parece a este TEAR que la elección de un porcentaje de deflación del 2% resulta arbitraria y poco precisa, y que las explicaciones de prelación de favorecer o no perjudicar al interesado utilizando el porcentaje calculado no son suficientes para esclarecer esa imprecisión.

Coincide además este TEAR con el interesado que el periodo utilizado para su cálculo, 2009-2019, tampoco tiene encaje en la valoración de una operación que tuvo lugar durante los ejercicios 2011-2013, por lo tanto, no se entiende la relación entre tales periodos y 2009, por ejemplo, o los subsiguientes 2014 en adelante (siendo conscientes de la dificultad que supone valorar en 2019 un elemento de inmovilizado material en un momento 10 años posterior a la fecha de su utilización).

En resumen, la motivación de la aclaración emitida en ejecución del fallo de este TEAR coincide prácticamente, en lo relativo a los ejercicios en los que existe la discrepancia entre lo manifestado por la empresa y lo comprobado por la Administración, con la motivación contenida en la anterior resolución que fue objeto de anulación, por lo que, tampoco parece que se haya realizado una mayor comprobación al respecto por el Órgano Gestor.

Por todo ello, se considera que la nueva resolución notificada en ejecución del fallo de este Tribunal, contiene una motivación idéntica a la del acto anulado por dicho fallo. La Administración incurre en su segunda resolución, de nuevo, en el mismo error, que ya le puso de manifiesto este TEAR en el fallo antes reproducido, lo que motiva la necesidad de estimar la reclamación interpuesta y anular el acto impugnado, sin posibilidad de que la Administración pueda dictar un nuevo acto en sustitución del anterior, específicamente, en lo que se refiere a la valoración de la operación vinculada.

OCTAVO.- Habiendo estimado las alegaciones relativas a la deficiencia en la motivación de la valoración de la operación vinculada, y dado que esta es la parte central de la regularización practicada por la Inspección, no procede entrar a valorar las restantes cuestiones derivadas de dicha operación, lo que entre otros, incluye el método de valoración o la sujeción o no de la citada operación a IVA.

Por lo expuesto, se ha de anular los acuerdos de liquidación impugnados en la presente reclamación, ESTIMANDO la misma>>

TERCERO. Frente a la resolución del TEAR de Madrid parcialmente transcrita en el antecedente de hecho anterior, notificada a la AEAT en fecha 8 de diciembre de 2022, ha interpuesto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT en fecha 6 de marzo de 2023, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Así, a juicio del Director recurrente, la cuestión controvertida "es determinar las consecuencias jurídicas que se derivan de la anulación, por segunda vez, de una liquidación, basada en la misma falta de motivación del informe del perito tercero. Todo ello en el marco de un procedimiento inspector en el cual el obligado tributario ha solicitado la práctica de la tasación pericial contradictoria".

Mostrando seguidamente su oposición con la argumentación del TEAR de Madrid en tanto que éste habría equiparado indebidamente las valoraciones realizadas por el perito tercero con las valoraciones administrativas -lo cual conllevó según el Director recurrente una errónea extensión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la proscripción del triple tiro-:

<<Los razonamientos de la resolución del TEAR suponen considerar que las valoraciones realizadas por un perito tercero, en el marco de la tasación pericial contradictoria, tienen la condición de valoraciones administrativas y, en consecuencia, les resulta aplicable la jurisprudencia del Tribunal Supremo denominada del doble tiro. Esta jurisprudencia impide dictar una tercera liquidación sobre el mismo hecho, cuando, previamente, ha existido anulación de dos liquidaciones, por la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación.

Buena prueba de la identidad que encuentra el TEAR entre el informe de la Administración y el dictamen del perito tercero es la expresión "tampoco parece que se haya realizado una mayor comprobación al respecto por el Órgano Gestor". De esta forma, cabe deducir que considera el citado Tribunal que el órgano gestor (la Administración, en definitiva) pudiera llevar a cabo comprobaciones con el fin de subsanar las deficiencias de motivación que el dictamen del perito presentaba a juicio del TEAR. Sin embargo, no se puede considerar conforme a derecho que la Administración pueda subsanar las deficiencias que los informes de valoración de los peritos terceros puedan presentar. Esto supone no valorar el objeto y la naturaleza jurídica de la tasación pericial contradictoria.

Igualmente, es nota relevadora de tal confusión que la resolución que ahora se recurre se apoye en la resolución del TEAC de 19/01/2017 (R.G. 5240-2016) y en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2017 (recurso n.º 2489/2016). En ningún caso dichos pronunciamientos juzgan liquidaciones administrativas que tomaran como base la valoración de un perito tercero realizada en el marco de una tasación pericial contradictoria. Ambas versan sobre valoraciones de bienes realizadas por la Administración>>.

Centrada la controversia jurídica, el Director recurrente realiza un análisis de la jurisprudencia relativa a la naturaleza jurídica de la tasación pericial contradictoria, destacando la STS de 17/01/2019 (recurso 212/2017) -la negrita se contiene en el escrito de alegaciones-:

<<El Tribunal Supremo, en su sentencia de 17 de enero de 2019 (recurso n.º 212/2017) señala a propósito de dichas cuestiones lo siguiente (la negrita es nuestra):

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

De este modo, el Tribunal Supremo concluye que el procedimiento de tasación pericial contradictoria es, sin ningún género de dudas, un procedimiento administrativo, si bien por sus propias notas características se trate de un procedimiento sui generis. Conviene tener presente que el objeto de dicho procedimiento, en palabras del Alto Tribunal es "confirmar o corregir en cada caso las valoraciones efectuadas por la Administración tributaria". Este objeto y finalidad propias de la tasación pericial contradictoria se reitera por el Tribunal Supremo en resoluciones posteriores (entre otras, las sentencias de 17 de marzo de 2021, recursos n.º 3673/2019 y 4132/2019; de 9 de julio de 2021, recurso n.º 7615/2019; y, más recientemente, la sentencia de 23 de enero de 2023, recurso n.º 1695/2021). Esto no es sino una manifestación de lo dispuesto en los apartados 1,2 y 4 del artículo 135 de la Ley General Tributaria, reproducido en el apartado anterior.

En concordancia con lo anterior, la premisa de la que parte la fundamentación del TEAR considerando que el informe del perito tercero tiene la condición de valoración realizada por la Administración no puede compartirse, pues el objeto de la tasación pericial contradictoria que se acaba de exponer es el de combatir precisamente la valoración administrativa. Por ello el apartado 2 del artículo 135 de la Ley General Tributaria exige la existencia de un dictamen previo de un perito de la Administración.

Adicionalmente, profundizando en la idea de procedimiento sui generis, la tasación pericial contradictoria comporta la presencia de ciertos elementos que le otorgan la naturaleza de **arbitraje**, tal y como ha puesto de manifiesto la doctrina científica. Así lo señala Falcón y Tella, al indicar que "[d]e la naturaleza del arbitraje participa también la tasación pericial contradictoria, que el sujeto pasivo puede promover en todo caso, para corregir otros sistemas de comprobación de valores" ("El arbitraje tributario", Quincena Fiscal). Igualmente se hace eco de dicha naturaleza Ferreiro Lapatza, en la misma revista. Esta naturaleza jurídica de arbitraje es innegable cuando se está en presencia de un conflicto entre dos partes enfrentadas por una valoración, que solicitan la tutela jurídica de un tercero (el perito tercero) a fin de que éste resuelva la referida controversia mediante la emisión de un dictamen independiente. Esta última circunstancia está presente en los hechos que motivan el presente recurso.

En particular, esta naturaleza arbitral de la tasación pericial contradictoria también se infiere de lo dispuesto en el artículo 135.4 de la LGT, que establece que "[l]a valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria". Es decir, la liquidación que se dicta toma como base la valoración del perito tercero, esto es, de un perito que es independiente a las partes, aunque se adopta como límite (mínimo) el valor declarado por el contribuyente y como límite (máximo) el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.

(...)

Esta naturaleza próxima al arbitraje **impide que las actuaciones del perito tercero, que actuaría como árbitro, puedan identificarse como actuaciones de una de las partes en la controversia (la Administración)**. De tal forma que las posibles irregularidades -como la falta de motivación- que estén presentes en el dictamen del tercer perito no pueden tener las consecuencias jurídicas previstas para las deficiencias de la valoración administrativa (de forma singular, la de no poder realizar más de dos tasaciones). No puede alcanzarse la conclusión contraria por la mera presencia de **una liquidación administrativa, ya que ésta toma como base de la valoración el dictamen del perito tercero**, y no la valoración administrativa, lo cual sólo sucedería en el caso en que no se hubiera instado la tasación pericial contradictoria.

En consecuencia, es claro que tanto por el objeto de la tasación pericial contradictoria como por su naturaleza jurídica de arbitraje (cuyos elementos están presentes en los hechos descritos en los apartados anteriores), **no puede considerarse conforme a derecho la asimilación que lleva a cabo el TEAR de considerar el dictamen de terceros como una valoración de la Administración>>**

Así, acaba el Director recurrente concluyendo que los defectos de la valoración del perito tercero no pueden imputarse a la Administración pues ésta no intervino en su producción y, por ello, aduce que no es aplicable la jurisprudencia relativa a la prohibición del triple tiro administrativo -tesis que afirma ya han mantenido el TSJ de Aragón y el TSJ de Madrid-:

<<La resolución del TEAR de Madrid prohíbe, en última instancia, a la Administración que pueda dictar una nueva liquidación, por cuanto considera los fallos o deficiencias en la valoración del perito tercero como imputables a aquélla, a pesar de que no interviniera en su producción. La prohibición de dictar una nueva liquidación que recae sobre la Administración, por causas ajenas a la misma, conduce a confirmar tácitamente la valoración de la operación que había sido declarada por el contribuyente, a pesar de que ésta se aleja notablemente del valor de mercado previsto legalmente, como reconoce la valoración del perito del propio contribuyente (...)

La postura defendida por este Departamento en el apartado anterior es compartida por diversos pronunciamientos judiciales dictados por los Tribunales Superiores de Justicia.

En dicha línea cabe citar la sentencia del **Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 8 de julio de 2021 (recurso n.º 330/2020)**-la negrita es nuestra-: «(...)»

SÉPTIMO. Idéntica posición es defendida por el **Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencia de 1 de junio de 2016, (recurso n.º 1020/2014)**, al señalar lo siguiente (tras reproducir la jurisprudencia al respecto):«...»

"Pero no es éste el caso de autos, donde **no se ha anulado ninguna comprobación de valores**, siendo ésta que se examina la primera, **no resultando comparable el supuesto que aquí nos ocupa en el que la Administración efectuó una primera comprobación y posteriormente se acude a la tasación pericial contradictoria**".

En el caso que juzga el tribunal madrileño, el contribuyente en fase de alegaciones, es decir, antes de dictar la liquidación, solicitó la tasación pericial contradictoria. El importe de la valoración del inmueble por parte de la Administración ascendía a 2.615.168,34 euros (aunque previamente había valorado el inmueble en 3.697.506 euros) mientras el informe del perito tercero ascendió a 2.980.315, 91 euros. En consecuencia, la Administración utilizó el valor de su comprobación por resultar inferior. En este supuesto, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid de Madrid anuló las valoraciones de la Administración y del perito tercero por no haber acudido a visitar el inmueble.

Conviene añadir que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de Madrid denegando la aplicación del segundo tiro (parcialmente reproducida anteriormente) fue objeto de impugnación por el contribuyente ante el Tribunal Supremo (recurso n.º 2583/2016) pidiendo que se aplique la jurisprudencia del doble tiro.

El **Alto Tribunal en sentencia de 21 de febrero de 2018** indicó que no había lugar al recurso de casación interpuesto por el contribuyente señalando que **"no existe una doble valoración por parte de la Administración, ni dos liquidaciones reiteradas y que incurran en el mismo error, sino una sola liquidación, tras una tasación pericial contradictoria, (...)"**>>

Jurisprudencia que le sirve al Director recurrente para reforzar su tesis argumentando:

<<Se reitera que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, antes citada, pone de manifiesto que la tasación pericial contradictoria tiene por objeto "corregir", "discutir" o "combatir" la tasación del perito de la Administración. De tal forma que no cabe considerar que la liquidación resultado de la tasación pericial contradictoria es una valoración realizada por la Administración. Los pronunciamientos judiciales anteriormente reproducidos avalan esta afirmación.

En consecuencia, cuando se anule la liquidación, en dos ocasiones, por considerar que el dictamen del perito tercero no está motivado, no se está en un supuesto comparable a la anulación, también en dos ocasiones, de la liquidación dictada por la Administración debido a que las valoraciones administrativas que les servían de base presentan la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación.

Se considera que los razonamientos anteriores son de aplicación a los hechos antes descritos, ya que en el caso objeto de la resolución del TEAR aquí recurrida, las liquidaciones que dicta la Administración no toman como base las valoraciones efectuadas por la Administración, sino por un perito tercero. El TEAR enjuicia la valoración realizada por un perito tercero en el seno de un procedimiento de tasación pericial contradictoria, así como la posterior adenda a la misma que efectúa el mismo perito tercero.

La decisión del TEAR contiene la siguiente motivación (la negrita es nuestra): "Por todo ello, se considera que la nueva resolución notificada en ejecución del fallo de este Tribunal, contiene una motivación idéntica a la del acto anulado por dicho fallo. La Administración incurre en su segunda resolución, de nuevo, en el mismo error, que ya le puso de manifiesto este TEAR en el fallo antes reproducido, lo que motiva la necesidad de estimar la reclamación interpuesta y anular el acto impugnado, sin posibilidad de que la Administración pueda dictar un nuevo acto en sustitución del anterior, específicamente, en lo que se refiere a la valoración de la operación vinculada".

En conclusión, el TEAR está dando a la valoración realizada por un perito tercero en el procedimiento de tasación pericial contradictoria la condición de valoración de la Administración. La frase resaltada en negrita pone de manifiesto que el TEAR considera que la liquidación basada en un informe dictado en el marco de una tasación pericial contradictoria es equivalente a la dictada con fundamento en una valoración administrativa y, en consecuencia, aplica la doctrina del doble tiro. Es innegable que dicha forma de razonar no es compartida por los Tribunales de Justicia, que la han considerado contraria a derecho>>

Solicitando, finalmente, la fijación del siguiente criterio por parte de este Tribunal Central:

<<En virtud de lo expuesto, se SOLICITA del Tribunal Económico- Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores y fije como criterio el siguiente:

Atendiendo al objeto propio de la tasación pericial contradictoria fijado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y a su naturaleza arbitral, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 135 de la Ley General Tributaria, no cabe imputar a la Administración los fallos o deficiencias que presente la valoración del perito tercero ni, por tanto, las consecuencias que de ellas pudieran derivarse.

En particular, no cabe prohibir a la Administración dictar una nueva liquidación cuando las dos liquidaciones anteriores hubieran sido anuladas debido a deficiencias de motivación de las valoraciones que les servían de base, realizadas por el perito tercero, en el marco de un procedimiento de tasación pericial contradictoria. En este supuesto, los fallos o deficiencias que se declaren por un Tribunal en relación con las valoraciones del perito tercero requerirán de las pertinentes subsanaciones por éste, y, en última instancia, del nombramiento de un nuevo perito tercero, sin que la Administración (ni el contribuyente) soporten consecuencias jurídicas distintas del mero retraso en la finalización del procedimiento y en la emisión de la nueva liquidación>>

CUARTO. En fecha 8 de mayo de 2023 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente.

En fecha 9 de junio de 2023 ha presentado alegaciones en las que muestra su disconformidad con algunas afirmaciones contenidas en el escrito de interposición del recurso del Director recurrente tales.

En particular, defiende que la AEAT sí puede adaptar en la liquidación el valor a emplear en la regularización respecto del adoptado por el perito tercero y, al tiempo, critica que si la Administración no queda perjudicada por una incorrecta actuación del perito tercero, será "el contribuyente el que apeeche con las consecuencias de las deficiencias de la actuación del tercer perito de forma que se vea sometido a una cuarta, quinta o sexta liquidación. No habría ningún límite al error del tercer perito y el contribuyente tendría que soportar estoicamente los errores incurridos, sufragando no sólo los honorarios del tercer perito sino también los costes legales de litigación y mantener abierta una litispendencia durante lustros"

Aduciendo, adicionalmente, que "la fijación de una doctrina que permita a la Administración devolver reiteradamente el expediente al tercer perito para que subsane sus errores no guarda ninguna proporcionalidad en la relación jurídico - tributaria Administración vs. contribuyente" solicitando, en definitiva, la inadmisión del presente recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, el Director recurrente centra la controversia jurídica del siguiente modo:

<<Determinar las consecuencias jurídicas que se derivan de la anulación, por segunda vez, de una liquidación, basada en la misma falta de motivación del informe del perito tercero. Todo ello en el marco de un procedimiento inspector en el cual el obligado tributario ha solicitado la práctica de la tasación pericial contradictoria>>

Así, **este TEAC en la presente resolución, debe unificar criterio sobre las consecuencias jurídicas que deben derivarse de la falta de motivación del dictamen del perito tercero y, más específicamente, enjuiciar si habiendo anulado un órgano económico-administrativo dos liquidaciones administrativas por estar insuficientemente motivado el dictamen del perito tercero que le sirve de base, debe proscribirse la práctica de una nueva liquidación administrativa.**

A tal fin, debemos partir de la normativa aplicable que se contiene en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y que se desarrolla en el Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos:

Artículo 57 LGT. Comprobación de valores.

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

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

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado.

d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

e) Dictamen de peritos de la Administración.

f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

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

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

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

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

Artículo 135 LGT. Tasación pericial contradictoria.

<<1. Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

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

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Asimismo, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de esta Ley se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación.

En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación.

2. Será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquella. Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

3. Cada Administración tributaria competente solicitará en el mes de enero de cada año a los distintos colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos el envío de una lista de colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros. Elegido por sorteo público uno de cada lista, las designaciones se efectuarán por orden correlativo, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar.

Cuando no exista colegio, asociación o corporación profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos a valorar o profesionales dispuestos a actuar como peritos terceros, se solicitará al Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial.

Los honorarios del perito del obligado tributario serán satisfechos por éste. Cuando la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supere el 20 por ciento del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración. En este supuesto, aquél tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito al que se refiere el párrafo siguiente.

El perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria, en el plazo de 10 días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregada en la Administración tributaria competente la valoración por el perito tercero, se comunicará al obligado tributario y se le concederá un plazo de 15 días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de los honorarios depositados.

4. La valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria>>.

Artículo 159 RGAT. Actuaciones de comprobación de valores.

<<1. La comprobación de valores también podrá realizarse como una actuación concreta en alguno de los siguientes procedimientos:

a) Procedimiento iniciado mediante declaración.

b) Procedimiento de comprobación limitada.

c) Procedimiento de inspección.

2. Cuando la comprobación de valores se realice en alguno de los procedimientos a que se refiere el apartado anterior y dicha comprobación no se realice por el órgano que tramita el procedimiento, el valor comprobado se incorporará al procedimiento del que trae causa.

3. Cuando la comprobación de valores se realice conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la subsección siguiente de este reglamento, salvo lo relativo al plazo máximo de resolución, que será el del procedimiento que se esté tramitando.

Cuando las actuaciones de comprobación de valores se realicen en un procedimiento de inspección, las facultades de la Administración tributaria serán las reconocidas por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por este reglamento a los órganos de inspección.

4. Cualquiera que sea el procedimiento en el que se realice la comprobación de valores, los obligados tributarios tendrán derecho a promover la tasación pericial contradictoria en los términos previstos en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en la subsección 3.ª siguiente de este reglamento.

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

Artículo 161 RGAT. Iniciación y tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

<<1. Cuando se solicite la tasación pericial contradictoria, será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración en el supuesto en que la comprobación del valor se hubiese efectuado por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración. A estos efectos, el órgano competente remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar. En el plazo de 15 días, el personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos formulará por duplicado la correspondiente hoja de aprecio, en la que deberán constar el resultado de la valoración realizada y los criterios empleados.

Únicamente se entenderá que los obligados tributarios promueven la tasación pericial contradictoria, si los motivos de oposición a la valoración sólo se refieren a la cuantificación de sus elementos técnicos, tales como el módulo unitario básico, la depreciación por antigüedad o los coeficientes y cifras en que se concretan las demás circunstancias consideradas en la cuantificación, salvo que el obligado tributario manifieste expresamente que no desea promover la tasación pericial contradictoria sino la impugnación del acto administrativo.

2. El órgano competente notificará al obligado tributario la valoración a que se refiere el apartado anterior o, en aquellos casos en los que la comprobación de valores se hubiera efectuado mediante el dictamen de peritos de la Administración, la que ya figure en el expediente, y se le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la valoración, para que pueda proceder al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar.

Transcurrido el plazo de 10 días sin haberse designado el perito por el obligado tributario, se entenderá que desiste de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria y se dará por terminado el procedimiento. En este caso, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse una nueva tasación pericial contradictoria.

3. Una vez designado el perito por el obligado tributario, se le entregará la relación de bienes y derechos para que en el plazo de 1 mes, contado a partir del día siguiente al de la recepción de la relación, formule la correspondiente hoja de aprecio, la cual deberá estar motivada.

Transcurrido el plazo de 1 mes sin haber presentado la valoración, se entenderá que desiste de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria y se dará por terminado el procedimiento. En este caso, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse una nueva tasación pericial contradictoria.

4. El órgano competente para designar un perito tercero será el que se determine en la normativa de organización específica.

La Administración tributaria competente podrá establecer honorarios estandarizados para los peritos terceros que deban ser designados de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Será necesaria la aceptación de la designación por el perito elegido por sorteo. Dicha aceptación determinará, asimismo, la aceptación de los honorarios aprobados por la Administración.

5. Una vez aceptada la designación por el perito tercero, se le entregará la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores. En el plazo de 1 mes, contado a partir del día siguiente al de la entrega, deberá confirmar alguna de las valoraciones anteriores o realizar una nueva valoración, sin perjuicio de los límites previstos en el artículo 135.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En el caso de que el perito tercero no emita la valoración en el plazo establecido en el párrafo anterior, se podrá dejar sin efecto su designación, sin perjuicio de las responsabilidades que resulten exigibles por la falta de emisión del dictamen en plazo. En el caso de que se deje sin efecto la designación, se deberá notificar esta circunstancia al perito tercero y al obligado tributario, y se procederá, en su caso, a la liberación de los depósitos de sus honorarios y al nombramiento de otro perito tercero por orden correlativo>>.

Artículo 162 RGAT. Terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

<<1. El procedimiento de tasación pericial contradictoria terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero.
- b) Por el desistimiento del obligado tributario en los términos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo anterior.
- c) Por no ser necesaria la designación del perito tercero de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- d) Por la falta del depósito de honorarios por cualquiera de las partes en los términos previstos en el artículo 135.3, cuarto párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- e) Por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. En el supuesto previsto en el apartado 1.c) de este artículo, la liquidación que se dicte tomará la valoración que resulte de la tasación efectuada por el perito del obligado tributario de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

3. En el supuesto previsto en el apartado 1.d) de este artículo, la liquidación que se dicte tomará la valoración que corresponda de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria por parte del obligado tributario o, en su caso, no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

4. En el supuesto previsto en el apartado 1.e) de este artículo, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria.

5. Una vez terminado el procedimiento, la Administración tributaria competente notificará en el plazo de 1 mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan

El incumplimiento del plazo al que se refiere el párrafo anterior determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento.

Con la notificación de la liquidación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para que el ingreso sea efectuado, así como el cómputo del plazo para interponer el recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación en el caso de que dicho plazo hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria>>.

TERCERO. Sobre la exigencia de motivación del dictamen del perito tercero.

De la normativa anteriormente expuesta y, en particular, del artículo 135.1 LGT se desprende que la tasación pericial contradictoria es un medio de impugnación conferido legalmente a los obligados tributarios "en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57" siendo, en definitiva, requisito *sine qua non* que exista una previa comprobación de valores administrativa que, en caso de haberse realizado por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración, exigirá su realización.

A este dictamen de peritos de la Administración, la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo le ha exigido una rigurosa motivación para que el contribuyente pueda conocer las razones, criterios y fundamentos de la valoración realizada para que, si lo desea, se oponga a la misma promoviendo la tasación pericial contradictoria sin ver menoscabadas sus posibilidades de defensa;

jurisprudencia histórica que también se mantiene en los pronunciamientos jurisprudenciales más recientes como evidencia la STS de 21/02/2023, recurso de casación 257/2021:

STS de 21/02/2023, recurso de casación 257/2021 (el subrayado es nuestro):

<<En este sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones esta Sala, entre ellas, en la Sentencia de 25 de marzo de 2004 (rec. cas. núm. 79/1999) dijimos lo siguiente: "Sobre la cuestión de la forma y motivación que han de tener las comprobaciones de valores, también se ha pronunciado esta Sala en numerosas Sentencias, así en las de 3 y 26 de Mayo de 1989 , 20 de Enero y 20 de Julio de 1990 , 18 de Junio y 23 de Diciembre de 1991 , 8 de Enero de 1992 , 22 de Diciembre de 1993 , 24 y 26 de Febrero de 1994 , 4 , 11 y 25 de Octubre y 21 de Noviembre de 1995 , 18 y 29 de Abril y 12 de Mayo de 1997 , 25 de Abril de 1998 , 3 de Diciembre de 1999 , 23 de Mayo de 2002 y 24 de marzo de 2003. En esta abundante jurisprudencia se ha sentado la doctrina de que los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación, impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta, mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien. Por el contrario la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así aceptarlos, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso, solo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho"

(...)de conformidad con lo establecido en el art. 114.1 de la LGT , corresponde en estos casos a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial dictado en la comprobación de valores. De tal modo que obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posible de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores. Sobre esta materia, hemos declarado que la carga de la prueba del art. 114 de la LGT , rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional>>

Sentado lo anterior, no queremos dejar de remarcar que, si bien el dictamen de peritos de la administración sí es una valoración administrativa, no goza de tal carácter la valoración realizada por el perito tercero en el marco de la tasación pericial contradictoria como acertadamente afirma el Director recurrente. Así las valoraciones del perito tercero son valoraciones realizadas por un sujeto independiente de la Administración Tributaria que dispone de la debida cualificación, sin perjuicio, claro está, de la incidencia que dicha tasación tenga en el valor que finalmente se deba emplear en la liquidación que originó la comprobación administrativa de valores y que constituye, en definitiva, el origen de la tasación pericial contradictoria.

De hecho, no debe pasar inadvertido que no es siempre imprescindible, en el marco de la tasación pericial contradictoria, la designación de un perito tercero que, dicho sea, es "tercero" no meramente por ser el tercer perito que emite una valoración, sino en el sentido de ajenidad e independencia respecto de las dos partes de la relación jurídico-tributaria. Así, cuando un interesado promueve la tasación pericial contradictoria, se exigen *ab initio* ex artículo 135.2 LGT dos tasaciones periciales: una practicada por un perito de la Administración y la tasación practicada por el perito del obligado tributario. Y, sólo de ser la diferencia de valoración entre ambos dictámenes superior a 120.000 euros y al 10% de la tasación del perito del obligado tributario, será obligatorio la designación del perito tercero.

Independencia y ajenidad del perito tercero que se evidencia en la regulación normativa y, en particular, en que el artículo 135 LGT exige que la Administración Tributaria solicite a los colegios, asociaciones o corporaciones profesionales el envío de una lista de colegiados que podrán actuar como peritos terceros siendo el finalmente elegido designado por sorteo, garantizándose, así, no solo su profesionalidad, sino también su independencia.

Sin embargo, lo trascendente es que cuando la Ley General Tributaria exige la designación del perito tercero ante la diferencia cuantitativa existente entre las dos valoraciones periciales, es la propia Ley la que fija cuál es el valor que la Administración Tributaria deberá tomar en la liquidación:

<<4. La valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria>>

Fijando, en definitiva, este precepto la obligación legal de que la Administración Tributaria liquide tomando esa valoración realizada por el perito tercero siempre que la misma no sea inferior a la tasación del perito del obligado tributario ni superior a la tasación administrativa -límite máximo que no es sino una manifestación de la *reformatio in peius* para evitar que la Administración pueda, con ocasión del ejercicio de un medio impugnación reconocido al obligado tributario, utilizar un valor superior al que ella misma consideró de forma que se generase un empeoramiento de situación del contribuyente-.

Y, lógicamente, "sirviendo de base" esa valoración del perito tercero a la liquidación administrativa, es razonable que también a ésta le sea exigible una debida motivación -al igual que se exige, como hemos visto en líneas precedentes, una debida motivación al dictamen de peritos de la Administración-.

Esto es, **debe exigirse a la valoración del perito tercero una motivación suficiente** tal que permita al obligado tributario conocer suficientemente los valores a los que se ha llegado, así como las premisas y cálculos que fundamentan el mismo.

Falta de motivación del dictamen del perito tercero que el Tribunal Supremo declaró en su STS de 3 de diciembre de 1999 (rec. núm. 2282/1995) que era impugnable en vía económico-administrativa:

<<La tasación llevada a cabo por el tercer perito no es recurrible en vía económico-administrativa por los sujetos pasivos, pero sólo respecto de la apreciación o evaluación que aquél realice, pero sí es recurrible, en vía económico administrativa, el procedimiento seguido, como por ejemplo: nombramiento del perito, plazo, identificación de los bienes, falta de motivación de la valoración, y demás cuestiones de procedimiento, en cuanto implican el respeto de las garantías jurídicas>>

Así, la motivación suficiente del dictamen del perito tercero, junto a otros aspectos formales, puede ser enjuiciada por los órganos económico-administrativos, a diferencia de lo que ocurre con el fondo de la tasación pericial contradictoria, ni por tanto el acierto o desacierto de la valoración practicada, pues dicha cuestión constituye materia extrajurídica y supondría rebatir los criterios técnicos sustentados por un profesional en el ejercicio de las materias propias de su titulación.

Así lo ha declarado este Tribunal Central en la resolución de fecha 11 de junio de 2020 (RG 5611/2017) en la que afirmamos (la negrita es añadida):

Resolución TEAC de fecha 11 de junio de 2020 (RG 5611/2017) -el subrayado se contiene en la resolución que se transcribe-:

<<En lo que respecta a las alegaciones relativas a las deficiencias en las muestras, la carencia de homogeneización y la utilización de coeficientes inadecuados, no podemos sino reiterar lo ya dicho por el Tribunal de Instancia sobre que los Tribunales Económico-Administrativos solo pueden revisar los aspectos formales y de motivación de la tasación pericial contradictoria, no pudiendo entrar en el fondo de la misma, ni por tanto en el acierto o desacierto de la valoración practicada, pues dicha cuestión constituye materia extrajurídica y supondría rebatir los criterios técnicos sustentados por un profesional en el ejercicio de las materias propias de su titulación.

En este sentido nos hemos pronunciado, entre otras, en la resolución de fecha 09/10/2014 (RG 1147/12-DYCTEA), confirmada por SAN de 14-02-2017 (rec. n.º 62/2015), en la que se cita la sentencia del Tribunal Supremo de 11/04/2000 (rec. En unif. De doctrina n.º. 4799/1995):

<<Así las cosas sigue siendo aplicable la doctrina reiterada de los Tribunales Económico-Administrativos (Resolución de fecha 12/05/2010, R.G.: 1161/07 Resolución de fecha 07/04/2010, RG 3480/09 y Resolución de fecha 16/06/2010 RG 3484/09), y confirmada por la jurisprudencia del TS contenida entre otras en la Sentencia de 19 de enero de 1996, sobre la interpretación de la normativa anterior:

*"... en el sentido de que dichos Tribunales, es decir la propia Administración Pública, puede revisar los aspectos formales de la tasación pericial, o sea el procedimiento seguido, así como los requisitos de titulación de los peritos, la **motivación de los avalúos o aprecio**s, y otras diversas cuestiones de derecho, susceptibles todas ellas de revisión en vía administrativa, pero a la vez ha dejado claro la **naturaleza dirimente de la actuación del tercer perito** y **la imposibilidad de que los Tribunales Económico-Administrativos puedan revisar la pericia y el avalúo llevado a cabo por el tercer perito.**"*

El criterio según el cual no es posible la revisión en vía económico administrativa de la actuación de tercer perito ha sido reiterado en la Sentencia de 11 de Abril de 2000 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 4799/1995) del Alto Tribunal en la que, en relación con su regulación en el artículo 52 de la LGT de 1963, decía:

"Tal precepto, en versiones posteriores, ha venido perfilando todos los condicionantes de dicho mecanismo administrativo de contraste, los supuestos en que el mismo es aplicable, la designación y nombramiento del perito de la Administración y del sujeto pasivo, las condiciones personales y profesionales de dichos técnicos, el modo de llevar a cabo el avalúo o el aprecio, los plazos en que éste ha de realizarse, los casos en que procede y debe designarse el tercer perito, etcétera. Y todo ese conjunto normativo ha sido interpretado en el sentido de que la Administración puede revisar los aspectos formales de la tasación pericial contradictoria, con la inteligencia, sin embargo, de que la actuación del tercer perito es dirimente y no cabe, por tanto, que, en su caso, los Tribunales Económico-Administrativos (o la Administración «stricto sensu») puedan revisar la pericia y el avalúo llevados a cabo por aquél".

Lo anterior deja sentado que, en el procedimiento de tasación pericial contradictoria, la valoración se efectúa por un técnico objetivo, imparcial e independiente, al que ambas partes, Administración y contribuyente, se han sometido, debiendo recordarse aquí una vez más que el procedimiento de tasación pericial contradictoria constituye en sí mismo la máxima garantía para los interesados en relación a la comprobación de valores, dada la profesionalidad, independencia y objetividad de los peritos designados, gozando el dictamen del tercer perito de naturaleza dirimente, como ha reconocido el Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de abril de 2000, no pudiendo en consecuencia este Tribunal entrar a analizar los criterios técnicos utilizados en el tercer informe, sino limitarse al examen del cumplimiento de los requisitos formales y procedimentales llevados a cabo en el mismo, los cuales se adecúan a lo dispuesto en la Ley, no habiendo sido tales aspectos formales cuestionados por el interesado>>.

Tesis jurídica de este TEAC de que los órganos económico-administrativos deben limitarse a examinar el cumplimiento de los requisitos procedimentales y formales de la tasación pericial contradictoria (alcanzando, por tanto, a la verificación de una motivación suficiente)-sin que puedan analizar o valorar el resultado de la valoración en su aspecto material, por su carácter eminentemente técnico- que no sólo ha sido aceptado por la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo citada anteriormente sino también por su jurisprudencia más reciente:

STS de 23/01/2023, rec. 1695/2021 (el subrayado es nuestro):

<<Entrando ya en la concreta cuestión que ahora nos ocupa, esto es, la posibilidad de impugnar en vía judicial la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria, basta con remitirnos a la Sentencia de esta Sala de 23 de septiembre de 2000, recurso 3668/1994, en la que se declara:

"Similar confusión fue aclarada por esta Sala Tercera en nuestra Sentencia de fecha 19 de Enero de 1996 (Rec. apelación nº 3922/1991) en la que dijimos: ""La normativa tributaria regula la "tasación pericial" con todo detalle, así establece los supuestos en que es aplicable, el nombramiento de los peritos de la Administración y del contribuyente, sus requisitos (titulación, etc.), el modo de llevar a cabo el avalúo o aprecio, plazos, los supuestos en que procede designar el tercer perito, el nombramiento de éste por el Juez de 1ª Instancia y por último el artículo 99 del Reglamento citado, dispone: "en vista del resultado de la tasación, la Oficina liquidadora fijará la base liquidable".

La doctrina administrativa (resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos) ha interpretado la normativa anterior en el sentido de que dichos Tribunales, es decir la propia Administración Pública, puede revisar los aspectos formales de la tasación pericial, o sea el procedimiento seguido, así como los requisitos de titulación de los peritos, la motivación de los avalúos o aprecios, y otras diversas cuestiones de derecho, susceptibles todas ellas de revisión en vía administrativa, pero a la vez ha dejado clara la naturaleza dirimente de la actuación del tercer perito y la imposibilidad de que los Tribunales Económico-Administrativos puedan revisar la pericia y el avalúo llevado a cabo por el tercer perito>>

Conforme a lo anteriormente expuesto y, pese a ser cuestión pacífica, queremos expresamente afirmar la conformidad a derecho de que el Tribunal Regional de Madrid en sus resoluciones enjuiciara la suficiencia y adecuación de la motivación ofrecida por el perito tercero en su dictamen.

Ahora bien, sentado lo anterior y, en aras de dilucidar cuáles son las consecuencias jurídicas que deben predicarse de la falta de motivación del dictamen del perito tercero, debemos retomar la idea que en párrafos precedentes ya adelantábamos: a saber, que la tasación practicada por el perito tercero no constituye una valoración administrativa.

Y ello se desprende no solo de los preceptos citados que recogen precisamente que esa valoración sirve de base a la liquidación, sino también de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En particular, es esclarecedora la STS de 05/05/2014 (rec. 5690/2011) en la que el Alto Tribunal rechaza expresamente la alegación del obligado tributario que equiparaba la valoración contenida en la liquidación a resultados de una tasación pericial contradictoria con una valoración administrativa.

Concretamente el interesado afirmaba que "la valoración ha sido realizada por la Administración, a partir de los datos obtenidos en esa tasación pericial contradictoria" aduciendo que era, por tanto "un nuevo dictamen que habría sido emitido por técnico incompetente -el actuario-" tesis que rechaza expresamente el Alto Tribunal afirmando que al utilizar el actuario esa valoración del perito tercero en la liquidación final "el mismo no rindió un dictamen técnico para el que carecía de atribuciones"-:

STS de 05/05/ 2014, rec. 5690/2011 (la negrita y el subrayado son añadidos):

<<(4) Para «Cuatro Caminos», resulta incorrecto mezclar dos valoraciones distintas (la del perito de la Administración y la del tercer perito rendidas en el procedimiento de tasación pericial contradictoria a efectos del impuesto sobre el valor añadido), y si se entiende que la valoración ha sido realizada en este caso por la Administración, a partir de los datos obtenidos en esa tasación pericial contradictoria, se trata de un nuevo dictamen que habría sido emitido por técnico incompetente -el actuario-, sin que por lo demás se motive el hecho de mezclar dos valoraciones diferentes. Tal forma de proceder ha infringido, en su criterio, el artículo 52.1 de la Ley General Tributaria de 1963 y el 16.3 de la Ley 43/1995.

El primero de los preceptos citados dispone los medios por los que la Administración tributaria puede comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible, entre los que se encuentran el dictamen de peritos de la Administración y la tasación pericial contradictoria. Por su parte, el segundo preceptúa como criterio preferente para calcular el valor normal de mercado el precio de mercado del bien o servicio de que se trate. Siendo así, esta Sala no alcanza a entender de qué manera han sido infringidas tales previsiones legales por el hecho de que la Administración, según un criterio avalado por el Tribunal de instancia, haya determinado el valor de mercado de los bienes objeto de la permuta acudiendo a su tasación, referida a igual fecha (31 de diciembre de 1997), llevada a cabo en un procedimiento de tasación pericial contradictoria a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

La tasación pericial contradictoria es uno de los medios por los que la Administración puede comprobar valores y, en su seno, cabe que se emitan dictámenes por el perito de la Administración y por uno tercero, en los términos del artículo 52.2 de la Ley General Tributaria de 1963. En el caso así ocurrió, rindiéndose dos informes por los correspondientes técnicos, que reunían las condiciones de competencia y capacidad requeridas. Por ende, nada impedía al actuario en las actuaciones relativas al impuesto sobre sociedades acudir a tales documentos para, en el ejercicio de su tarea de comprobación, fijar el valor de la operación. Y al hacerlo, no rindió él mismo un dictamen técnico para el que carecía de atribuciones, sino que valoró y apreció los elaborados por técnicos competentes>>

Así, cuando la Administración en la liquidación aplica, de conformidad con el artículo 135.4 LGT, el valor resultante de la tasación pericial contradictoria no está realizando una valoración administrativa -la cual, reiteramos, sí existe en el dictamen de peritos de la Administración exigible para la tramitación de la tasación pericial contradictoria-, sino actuando únicamente conforme al mandato legal que exige tomar esa valoración del perito tercero.

Y ello supone que, tramitada la tasación pericial contradictoria, el valor que de la misma resulte vincula a ambas partes de la relación jurídico-tributaria puesto que, en palabras de la STS de 6/04/2024 (recurso 5753/2022), "tanto la administración como el contribuyente tendrían que aceptar el criterio del tercer perito, un perito independiente".

STS de 6/04/2024 (Nº de Recurso: 5753/2022) - la negrita y el subrayado son añadidos-:

<<Según la sentencia de 17 de enero de 2019, RCA 212/2017 el cometido de la solicitud de TPC no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, por más que pueda ser el resultado de la misma, sino, como se deduce del artículo 135.1 LGT y viene diciendo esta Sala, el de "corregir", "discutir" o "combatir" la tasación de perito de la Administración"

(...)

Recordemos que el contribuyente se encuentra en una situación en la que, disconforme con el valor comprobado por la Administración y dictado el acuerdo de liquidación, pudo elegir entre varias posibilidades: promover la tasación pericial contradictoria o "plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización". Se decantó por la primera opción y, por tanto, ha de estar a lo que de ello se deriva, entre otras que tanto la administración como el contribuyente tendrían que aceptar el criterio de tercer perito, un perito independiente>>

Vinculación administrativa al valor determinado por el perito tercero en su dictamen que ya ha proclamado la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo que ha tradicionalmente afirmado que la tasación pericial contradictoria supone un "compromiso" de la Administración Tributaria de "aceptar la valoración señalada por un tercer perito". Prueba de ello es la STS de 3 de diciembre de 1999 (rec. núm. 2282/1995) en la que se afirmó:

STS de 3 de diciembre de 1999 (rec. núm. 2282/1995):

<<En efecto, la tasación pericial contradictoria es un procedimiento probatorio por el que la Administración tributaria se compromete a aceptar la valoración señalada por un tercer perito, independiente respecto de ambas partes, que así dirime la controversia que se ha suscitado, bien entendido que tal compromiso solo obliga a la Administración y además solamente en vía administrativa, pero que bajo ningún supuesto vincula a los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo, los cuales a instancia de los particulares, o para mejor proveer, pueden practicar las pruebas periciales que consideren pertinentes, a las cuales deberán atenerse>>

Evidenciándose, por tanto, cierto automatismo en la práctica de la liquidación administrativa en tanto que ha de tomar el valor que resulte de la tasación pericial contradictoria pasando a ser la valoración administrativa, esto es, la tasación realizada por el perito de la Administración, un mero valor máximo en la liquidación según ha proclamado el Tribunal Supremo en diversas sentencias:

STS de 23/01/2023, recurso de casación 1695/2021:

<<La tasación pericial contradictoria, está sometida a un plazo de seis meses para su tramitación y finalización, distinto del plazo previsto para el procedimiento de gestión de comprobación de valores o para el procedimiento de inspección; posee sustantividad propia a pesar de su vinculación con el procedimiento en el que se inserta, de suerte que puede ser susceptible de impugnación independiente por motivos relativos, de forma o de fondo, a la propia tasación pericial contradictoria, terminando el procedimiento de tasación pericial contradictoria, art. 162.1 del Real Decreto 1065/2007, en alguna de las cuatro alternativas que ofrece este artículo, y dando lugar a una nueva liquidación, que en definitiva toma como referencia la valoración resultante, produciendo la sustitución de la liquidación inicial, bien respetando la misma valoración, o bien una nueva liquidación que variará de la inicial en función de la nueva valoración resultante del procedimiento; sin que ya proceda promover una nueva tasación pericial contradictoria>>

STS de 17 de marzo de 2021, recurso de casación 4132/2019:

<<Como se ha indicado en la sentencia de este Tribunal de fecha 17 de enero de 2019, rec. cas. 212/2017 "... culmina con lo que, en principio, constituye el fin de todo procedimiento administrativo: la emisión de un acto administrativo, concretamente, una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación. En este sentido, podría afirmarse que la TPC está encaminada siempre a dilucidar qué valoración (la que resulte de la tasación del perito de la Administración, la del obligado tributario o la del perito tercero) servirá de base a la liquidación tributaria que en todo caso cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos".

El efecto inmediato que provoca la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, es decir, el ejercicio de la facultad que ex lege se le otorga al contribuyente, y que la jurisprudencia ha resaltado como nota definidora de la tasación pericial contradictoria, es la suspensión de la ejecución de la liquidación, y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma, art. 135, pierde, pues, el acto resolutorio de la comprobación administrativa, la liquidación, los efectos que le son propios, decayendo en su eficacia y perdiendo su condición de acto final del procedimiento, conservando exclusivamente su valor como límite máximo de la valoración a fijar por el perito tercero>>

Esta vinculación del órgano de aplicación de los tributos a la valoración del perito tercero que venimos analizando conlleva implícita, a nuestro juicio, una consecuencia fundamental: a saber, la falta de competencia del órgano de aplicación de los tributos para discutir, criticar, corregir o enmendar cualesquiera defectos que pudiera apreciar en el dictamen del perito tercero.

Y ello no es solo una consecuencia directa del automatismo que ha de regir entre la valoración del perito tercero y la que ha de tomar la Administración en la liquidación que se dicte, sino también una garantía para el obligado tributario al ser la valoración final fijada por un experto independiente.

De este modo, ante la constatación por un Tribunal económico-administrativo de la falta de motivación del dictamen del perito tercero, el órgano encargado de la aplicación de los tributos no puede sustituir ni enmendar la motivación contenida en el dictamen puesto que ello supondría, no solo un exceso competencial, sino una clara contravención del espíritu normativo y del fin último de la tasación pericial contradictoria que busca dar una valoración independiente que dirima la controversia valorativa suscitada.

Esta circunstancia de que la Administración no pueda alterar o afectar en punto alguno la valoración del perito tercero nos permite incidir en un aspecto muy importante, que no es otro que el carácter autónomo de la Tasación Pericial Contradictoria respecto al procedimiento en que se practicó la liquidación que se ve afectada por la valoración. Es por ello que el Tribunal Supremo ha destacado que la finalidad de la tasación pericial contradictoria es, "combatir y, en su caso, si procede, corregir, la valoración efectuada por el perito de la Administración." (Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2021 (rec. 7615/2019), constituyendo "un medio de prueba que puede resultar idóneo para desvirtuar el valor asignado a los inmuebles en la prueba pericial de la Administración" (STS de 9 de marzo de 2017, rec. 897/2016)". En otras palabras, el objeto inmediato de la Tasación pericial es aportar una prueba que, en su caso, desvirtúe la valoración aplicada por la Administración, y en este ámbito hemos de analizar los efectos de los vicios que afecten al dictamen del perito tercero, como su falta reiterada de motivación.

CUARTO. Sobre la aplicación jurisprudencial de reiteración del error administrativo y la prohibición del nuevo tiro.

Así, habiéndose constatado que no es competencia del órgano encargado de la aplicación de los tributos suplir la falta de motivación del dictamen del perito tercero, debemos ahora analizar cuáles son las consecuencias jurídicas de que tras un primer dictamen de perito tercero indebidamente motivado, se emita un nuevo dictamen que reitera ese mismo vicio de motivación. Defecto de motivación que, recordemos, se ha traducido en una doble anulación con orden de retroacción de actuaciones por el TEAR de Madrid .

Y, más específicamente, tenemos que enjuiciar si sería posible dictar una nueva liquidación.

Debemos recordar que en el supuesto de hecho que se planteó en primera instancia no fue jurídicamente controvertida una posible ausencia de motivación del dictamen del perito de la Administración - ello, sin perjuicio, claro está, de reconocer que existió un primer error administrativo (a saber, la no comunicación al interesado de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria) que conllevó la primera retroacción de actuaciones decretada por el TEAR de Madrid-. Por tanto, la Administración cumplió su deber de motivar y, por tanto, ha cumplido con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que llegó (STS de 29 de marzo de 2012, recurso 34/2010).

Así, la conclusión jurídica del TEAR de prohibir a la administración practicar una nueva liquidación radicó en considerar que, dado que el informe del perito tercero adolecía por segunda vez de una falta de motivación, "la Administración incurre de nuevo en el mismo error" -valoración a la cual anuda la STS de 29/09/2014 (recurso 1014/2013) y la resolución del TEAC dictada en unificación de criterio de 19/01/2017 (RG 7161/1996)- para terminar declarando:

<<Dicha doctrina resulta plenamente aplicable al caso que hoy nos ocupa, debiendo rechazar, por haberse cumplido la doble ausencia de valoración, una tercera posibilidad de la Administración de realizar un nuevo procedimiento de comprobación de valores para subsanar los defectos que han sido apreciados por las dos Resoluciones administrativas de este TEAR.

En resumen, la posibilidad de un "segundo tiro" no es absoluta, sino que se encuentra limitada por la prescripción, el principio de "non reformatio in peius", y la reincidencia en la comisión del vicio, extremos que se ponen de manifiesto, obviamente, por la necesidad de salvaguardar un principio común, como es el de seguridad jurídica>>.

En este punto debemos advertir que es cierto, como afirma el TEAR de Madrid, que existe abundante jurisprudencia en la que el Alto Tribunal ha declarado que ese derecho de la Administración a corregir sus actuaciones indebidas previas no tiene carácter ilimitado sino que encuentra límites tales como la prescripción o la reincidencia:

STS de 7 de octubre de 2000 (recurso 3090/1994):

<<Ciertamente es -añadimos ahora- que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces si- del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente>>.

STS de 26 de enero de 2002 (Rec 7161/1996):

<<Ciertamente, no puede sostenerse la posibilidad de que la Administración, indefinidamente, pueda reproducir una valoración después de haber sido anulada por causa a ella sola imputable, como ocurre en los casos de ausencia o deficiencia de motivación. Tanto en los casos en que esa anulación se haya decretado en la vía económico-administrativa como en la jurisdiccional, la retroacción de actuaciones que pueda haberse pronunciado por el órgano revisor correspondiente no puede multiplicarse poco menos que hasta que la Administración «acierte» o actúe correctamente. Si, producido el indicado pronunciamiento, la Administración volviera a adoptar una valoración inmotivada, quedaría impedida para reproducirla o rectificarla. Así lo tiene declarado esta Sala, entre otras, en las antecitadas Sentencias de 29 de diciembre de 1998 (RJ 1999, 559) y 7 de octubre de 2000 (RJ 2000, 7877)>>.

STS de 12 de noviembre de 2015 (Rec 149/2014):

<<En aplicación de la doctrina expuesta no puede, ciertamente, sostenerse la posibilidad de que la Administración pueda reproducir una valoración después de haber sido anulada dos veces ya por causa a ella sola imputable. Tanto en los casos en que esa anulación se haya acordado en la vía económico-administrativa como en la vía jurisdiccional, la retroacción de actuaciones que pueda haberse pronunciado por el órgano revisor correspondiente no puede reiterarse poco menos que hasta que la Administración acierte o actúe correctamente.

La reincidencia en el error de la Administración tributaria atenta contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo de paso el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho. En el caso que nos ocupa, como dice la sentencia recurrida, se ha producido también, en definitiva, una reincidencia por parte de la Administración en el error en la valoración, por falta de motivación, en el primer caso, y por inadecuada aplicación del elemento temporal, en el segundo. Por ello, se está ante un supuesto en el que concurre identidad de razón con los analizados por la jurisprudencia (SSTS 26 de enero de 2002 y 25 de noviembre de 2009) ya que la reincidencia en el error imputable a la Administración afecta al mismo elemento de su actuación, la valoración del hecho imponible, esto es, de los bienes integrantes de la masa hereditaria, de forma que por un error sólo imputable a la Administración, referido en ambos casos a la valoración del hecho imponible, se han debido anular por el órgano económico administrativo dos valoraciones sucesivas, la primera, por falta de motivación y, la segunda, porque la valoración acogida por la Administración como declarada por los herederos no se refería a la fecha del devengo del impuesto, sin que pueda sostenerse la posibilidad de que la Administración realice una nueva, tercera, valoración, tras haberse anulado las dos anteriores.

De concederle a la Administración una tercera oportunidad para determinar la base imponible, constatado que no acertó en las dos ocasiones anteriores, se estaría conculcando el principio constitucional de seguridad jurídica>>

Jurisprudencia que, de hecho, ha analizado de manera específica si es lícito permitir a la Administración un nuevo pronunciamiento, esto es, la práctica de una nueva liquidación cuando el defecto radica en una "insuficiencia de motivación" como la que aquí nos ocupa.

Sin embargo, la conclusión jurídica de esas sentencias no puede directamente aplicarse al caso que aquí analizamos. La razón es que esas sentencias citadas, así como el resto de la producción jurisprudencial en virtud de la cual se ha negado a la Administración la práctica de una nueva liquidación ante la anulación de dos liquidaciones previas que incurrieron en el mismo defecto de motivación, se han referido a supuestos en los que el defecto era exclusivamente atribuible a la Administración. Y, más específicamente, en el caso de comprobaciones de valor, cuando el dictamen defectuoso era el emanado por el perito de la Administración, y no, como ocurre en el presente caso, cuando el defecto que origina la anulación radica en la ausencia de motivación del dictamen del perito tercero que sirve de base a la liquidación. Es el caso, entre otras, de la STS de 29 de diciembre de 1998 (recurso de casación 4678/1993), STS 07/10/2000, rec. 3090/1994, STS de 26/11/2015, recurso 3369/2014:

STS de 29 de diciembre de 1998 (recurso de casación 4678/1993):

<<Nos hallamos ante un acto administrativo de valoración de un inmueble llevada a cabo por un perito de la Administración que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 121, apartado 2, de la Ley General Tributaria (la 230/1963), y de acuerdo con una doctrina jurisprudencial reiterada hasta la saciedad, debe ser motivada, expresando el modelo o criterios valorativos utilizados y los datos precisos para que el interesado pueda discrepar si lo considera pertinente, de manera que si no se cumplen estos requisitos el interesado se halla indefenso, porque ante el vacío total de justificación no puede plantear una valoración contradictoria, de ahí que al amparo del artículo 48.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, tal acto administrativo es anulable por indefensión, que es exactamente lo que ha mantenido la sentencia recurrida en casación.

Ahora bien, la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y arantías de los interesados.

En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda>>.

STS 07/10/2000, rec. 3090/1994:

<<Nos hallamos ante un acto administrativo de valoración de un inmueble llevada a cabo por un perito de la Administración (...) y de acuerdo con una doctrina jurisprudencial reiterada hasta la saciedad, debe ser motivada, expresando el modelo o criterios valorativos utilizados, y los datos precisos para que el interesado pueda discrepar si lo considera pertinente, de manera que si no se cumplen

estos requisitos el interesado se halla indefenso, porque ante el vacío total de justificación no puede plantear una valoración contradictoria,

La Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que esta obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda.

Cierto es -añadimos ahora- que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces sí- del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente>>

STS de 26/11/2015, recurso 3369/2014:

<<Las valoraciones practicadas por la Administración (además de ser emitidas por funcionario idóneo) deben ser fundadas, lo que equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta para determinar el valor a que se refieren, pues en otro caso se produce una situación de indefensión para el sujeto pasivo que carece de medios para combatirlas. (...)

El medio de comprobación empleado por la Administración en las dos ocasiones en que ha comprobado el valor de los bienes y derechos que integraban la herencia de Don Romeo no es otro que el dictamen del perito de la Administración, pero sin haber realizado el examen personal o la inspección ocular del bien. (...)

procede confirmar la sentencia de instancia respecto de la ausente motivación de los actos de comprobación de valores dictados en el procedimiento de inspección incoado para comprobar, por segunda vez, el valor real de los bienes y derechos de la herencia de Don Romeo y la anulación de la liquidación derivada de aquéllos, debiendo prevalecer los valores declarados por el contribuyente, no siendo posible la incoación de un tercer procedimiento comprobador por tratarse ésta de segunda valoración, de acuerdo con la doctrina recogida en la STS de 7 de octubre de 2000 y reiterada en la de 25 de noviembre de 2009 .

QUINTO. Confirmada la anulación de la liquidación impugnada por falta de motivación de la segunda comprobación de valores realizada por la Administración, ha perdido su objeto analizar y resolver el segundo motivo de casación relativo a la anulación de los intereses de demora liquidados por la Administración al practicar la segunda liquidación>>

Reiteración del error de de motivación que impide la práctica de una nueva liquidación que también se mantiene en los pronunciamientos jurisprudenciales más recientes tales como la STS de 21/01/2021 N° de Recurso: 5352/2019 o la STS de 3 de enero de 2023 (recurso 1381/2021):

STS de 3 de enero de 2023 (recurso 1381/2021):

<<Se emplea en el dictamen pericial el método comparativo para fundar el valor de suelo. Y aunque se anexa una tabla con la relación identificativa de los testigos manejados para la determinación del módulo unitario del valor del suelo, no se incorporan las hojas de las escrituras públicas correspondientes ni tampoco se incorporan las certificaciones emitidas por funcionario competente en el sentido expresado en la resolución del TEAC. Esta omisión impediría al interesado verificar en su integridad el contenido de la pericia administrativa, lo que menoscaba sus posibilidades de defensa ante la actuación administrativa. Con ello queda sin reparar, por tanto, el defecto de motivación advertido en la valoración inicial, lo que conllevaría la anulación del nuevo acto administrativo y la retroacción de actuaciones

No obstante, teniendo en cuenta que es la segunda valoración que realiza la Administración, resulta de aplicación la doctrina del Tribunal Supremo sentada en sus resoluciones de 9 de mayo de 2003, 7 de octubre de 2000) y 19 de septiembre de 2009 (recurso 533/04), también recogida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en sus resoluciones de 2 de diciembre de 2009 (RG 3495/08) y de 23 de abril de 2003>>

Análisis exhaustivo de la jurisprudencia que pone de manifiesto, para este TEAC, que en los casos en los que es el dictamen del perito tercero el que reincide en la falta de motivación no debe aplicarse esta doctrina jurisprudencial que podríamos llamar de prohibición del triple o subsiguientes tiros. Y ello en atención, precisamente, a la concepción que de la misma ha hecho el Alto Tribunal, puesto que ha fijado la misma en los casos en los que hay una "reincidencia" del error y, como afirma en la STS de 26 de enero de 2002 (Rec 7161/1996) ese error se traduce en una anulación de la valoración "por causa a ella sola imputable", refiriéndose el "ella sola" precisamente a la Administración Tributaria.

Sin embargo, cuando la motivación insuficiente es predicable del dictamen del perito tercero que sirve de base a la liquidación, ya no es jurídicamente procedente afirmar que ese error se reitera "por causa solo imputable a la Administración" (STS de 26 de enero de 2002 (Rec 7161/1996) pues, como hemos venido analizando, es el perito tercero quien ha generado ese error, el cual, a *fortiori*, no puede ser corregido ni subsanado por el órgano de aplicación de los tributos.

Y, por ello, a juicio de este TEAC esa consecuencia jurídica proclamada por el Tribunal Supremo de prohibir la práctica de una nueva liquidación que enmiende el error previamente cometido no es predicable al caso que nos ocupa en el que se han anulado dos liquidaciones ante la insuficiente motivación del dictamen del perito tercero.

Y ello porque, como afirmó el Alto Tribunal en su STS de 03/05/2011 rec. cas. 4723/2009 lo que es jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración Tributaria:

STS de 03/05/2011, rec. cas. 4723/2009 (la negrita y el subrayado son añadidos):

<<No hay precepto legal o reglamentario, principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer las potestad que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho; ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española , ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1 de la Carta Magna , pueden ser entendidos en esos términos.

Tampoco se puede aseverar categóricamente que, si la Administración tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error. La respuesta habrá de suministrarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que la anulación de un acto administrativo no conlleva automáticamente el decaimiento y la extinción de la potestad administrativa plasmada en el mismo, de modo que la Administración tributaria no pudiera

volver a actuar, aun cuando tal potestad no haya prescrito; aún más, no le es exigible otro comportamiento en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda.

Lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez. Una tesitura así atentaría contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo de paso el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho. En ese escenario debe situarse nuestra jurisprudencia sobre las comprobaciones de valores (...)

En definitiva, si no existe una actitud contumaz de la Administración tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. Esto es lo que sucede en el presente caso, en el que nada tiene que ver la causa de la primera anulación y la vuelta atrás en las actuaciones inspectoras (comprobar las fechas de adquisición de las acciones transmitidas para calcular el incremento de patrimonio) con el defecto que motivó la segunda (la falta de incoación de la correspondiente acta de inspección y la necesidad de poner de manifiesto para alegaciones la propuesta de liquidación antes de la emisión de la segunda liquidación)>>.

Actitud contumaz que no concurre en el presente supuesto al ser el defecto imputable al perito tercero por lo que, parafraseando la sentencia anterior, cabe concluir que ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar.

Y, nótese, esta conclusión no contraviene tampoco los principios jurídicos sobre los cuales el Alto Tribunal ha cimentado en su jurisprudencia histórica la prohibición de ese nuevo tiro administrativo en los casos de reincidencia o contumacia de la Administración en el error - a saber, la buena fe, la eficacia, la seguridad jurídica y la proporcionalidad:-

STS de 3 de abril de 2024, recurso 8287/2022 (el subrayado es nuestro):

<<Esta Sala ha establecido unos límites para que la Administración tributaria pueda, una vez anulado un acto, volver a dictar uno nuevo ajustado a Derecho en relación con el mismo asunto. En efecto, en los casos de estimación de un recurso por motivos de carácter material [sentencias núm. 7933/2012, de 19 de noviembre (recurso de casación en interés de ley núm. 1215/2011); núm. 3728/2014, 15 de septiembre (RCA núm. 3948/2012); y núm. 3816/2014, 29 de septiembre (RCUD núm. 1014/2013)], ha rechazado la posibilidad de reiterar el acto administrativo anulado en supuestos de prescripción [v.gr., sentencia de 19 de noviembre de 2012, ya citada, FFJJ 3.º, 4.º y 5.º; núm. 2157/2015, de 5 de mayo (RCA núm. 2233/2014), FJ 4.º; núm. 2692/2015, de 15 de junio (RCA núm. 1551/2014), FJ 5.º, y todas las en ella citadas; de 29 de junio de 2015, FJ 2.º; núm. 4391/2015, de 21 de octubre (RCA núm. 2271/2014), FJ 4.º; y núm. 263/2016, de 3 de febrero (RCA núm. 1746/2014), FJ 3.º], por razones de seguridad jurídica; de reformatio in peius [v.gr., sentencias ya mencionadas de 15 de junio de 2015, FJ 5.º, y todas las en ella citadas; y de 29 de junio de 2015, FJ 2.º], por su incidencia en el derecho a acceder a los recursos que reconoce el artículo 24.1 CE [en este sentido, sentencia núm. 8340/2001, de 27 de octubre (RCA núm. 565/1996), FJ 5.º]; de reincidencia o contumacia de la Administración en el error, por salvaguardar los principios de buena fe al que están sujetas las Administraciones públicas, eficacia, seguridad jurídica y proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, así como la proscripción del abuso de derecho que dimana del pleno sometimiento de las Administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 CE [v.gr., sentencias núms. 2761/2011, 2740/2011 y 2743/2011, todas ellas de 3 de mayo (RCA núms. 466/2008, 4723/2009 y 6393/2009), FJ 3.º; de 19 de noviembre de 2012, FJ 4.º; de 29 de septiembre de 2014, FJ 4.º; y núm. 4972/2015, de 12 de noviembre (RCA núm. 149/2014), FJ 4.º]; y de duplicidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hechos y fundamentos (principio "non bis in idem"), con la finalidad de evitar una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador [sentencia de 29 de septiembre de 2014, ya citada, en obiter dicta; y sentencia núm. 5667/2014, de 16 de diciembre (RCA núm. 3611/2013), FJ 5.º]>>

Y ello porque ningún reproche de actuación contraria a la buena fe o carente de la diligencia debida cabe realizar, en el supuesto que nos ocupa, al órgano de aplicación de los tributos de la Administración tributaria, pues éste rápidamente tras conocer el pronunciamiento del TEAR, comunicó al perito tercero los defectos de motivación advertidos por el TEAR en aras de subsanar la irregularidad formal advertida.

Nótese que la resolución del TEAR de Madrid que anulaba la liquidación por apreciar el citado defecto de motivación en el dictamen del perito tercero es de fecha 27 de febrero de 2022 y, pocos días después, en fecha 8 de marzo de 2021 el Inspector Coordinador firmó la comunicación que, destinada al perito tercero, le ponía de manifiesto los defectos de motivación advertidos por el Tribunal Regional al tiempo que le solicitaba "que compruebe los extremos señalados por el Tribunal, re-elabore y notifique el nuevo informe según los anteriores pronunciamientos".

Cuestión distinta sería si pudiese concluirse que la Administración Tributaria, con una actuación negligente, hubiera contribuido a la reiteración en el yerro de motivación del dictamen del perito tercero. Contribución que cabría apreciar si la Administración no hubiera comunicado diligentemente al perito tercero el contenido de la resolución del TEAR en la que se ponían de manifiesto los defectos advertidos en su valoración, de modo que éste no hubiera conocido los extremos de su valoración que exigían un esfuerzo motivacional adicional.

Reproche que, reiteramos, no cabe realizar en el presente expediente al órgano de aplicación de los tributos quien comunicó diligentemente al perito tercero el contenido de la resolución del TEAR para facilitarle la subsanación de los defectos de motivación advertidos en su informe.

En este sentido, no está de más recordar que el pronunciamiento del TEAR supone, en síntesis, que prime la valoración del interesado pese a que en el marco de la tasación pericial contradictoria se ha puesto de manifiesto -tanto por el perito del obligado tributario como por el perito tercero pese a la carencia de motivación de su dictamen- que el mismo distaba mucho de ser el valor real de la operación a valorar.

Esto es, si ante esa reiteración en el yerro imputable exclusivamente al perito tercero que es, por definición, independiente de ambas partes de la relación jurídico-tributaria, se prohibiera la emisión de un nuevo dictamen motivado que se plasmara en la práctica de una nueva liquidación administrativa, se estaría aceptando de facto una terminación de la tasación pericial contradictoria sin que la misma hubiera cumplido su función que, en palabras del Alto Tribunal en la STS de 17 de marzo de 2021 (recurso 4132/2019) señaló que "la TPC está encaminada siempre a dilucidar qué valoración (la que resulte de la tasación del perito de la Administración, la del obligado tributario o la del perito tercero) servirá de base a la liquidación tributaria". Precisamente esta finalidad de la Tasación Pericial Contradictoria, que, como se expuso en el Fundamento de Derecho anterior, trae causa en su autonomía y en su naturaleza de medio probatorio, determina que la no aplicación de la tasación del perito tercero por vicios propios de la misma "no puede dar lugar al silencio positivo, ni (...) a la fijación sin más del valor según el criterio del perito del interesado" (STS de 9 de julio de 2021, rec. 7615/19). Esto es, la consecuencia jurídica de la falta reiterada de motivación no puede que la tasación pericial contradictoria

concluya con la aceptación de alguna de las tres valoraciones emanadas de los peritos ni tampoco del valor inicialmente declarado por el contribuyente.

En definitiva, el defecto de motivación del dictamen del perito tercero no es un error imputable ni a la Administración Tributaria ni al contribuyente -ni, dicho sea, de posible subsanación por cualquiera de ellos-. Optar por elevar cualquiera de los valores obtenidos en los distintos peritajes a resultado definitivo de la tasación pericial implicaría que o Administración o contribuyente correrían exclusivamente con las consecuencias de ese error del perito tercero y, como afirma la STS de 03/05/2011 dictada en el recurso de casación 4723/2009 *"la respuesta ha de suministrarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso"* concurriendo además la circunstancia de que no habiendo prescrito el derecho a liquidar de la Administración Tributaria, la práctica de una nueva liquidación no es una opción de la Administración, sino una obligación que le es exigible *"en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda"*.

Este planteamiento es coherente con la naturaleza de medio probatorio que expresamente atribuye el Tribunal Supremo a la tasación pericial contradictoria, pues realmente el resultado derivado de la invalidez por falta de motivación de la tasación del perito tercero es que no se ha conseguido desvirtuar el valor dado por la Administración. Como este no se puede elevar a definitivo por una actuación insuficientemente motivada que no es imputable al contribuyente, no puede privársele de la posibilidad de discutir mediante la tasación el valor dado por la administración, de ahí que la solución correcta sea sustituir el peritaje inválido por uno nuevo.

Finalmente, este TEAC quiere destacar que aunque no constituye doctrina jurisprudencial, el TSJ de Aragón en sentencia de 8 de julio de 2021 (recurso 330/2020) ha señalado lo siguiente:

<<QUINTO. El TEARA anula de forma definitiva la valoración realizada y liquidación practicada sin posibilidad de efectuar nueva comprobación y opone la DGA que en este caso el presupuesto de hecho necesario para la aplicación de la denominada "doctrina del doble tiro" no se cumple.

En este extremo coincidimos con la parte demandante, teniendo en cuenta las circunstancias del presente caso, y la interpretación que del procedimiento de tasación pericial contradictoria se ha hecho por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que en sentencia de 17 de marzo de 2021 señala

"Para centrar el debate se hace preciso realizar las siguientes consideraciones sobre el procedimiento de comprobación de valores y la tasación pericial contradictoria.

La comprobación de valores se puede insertar, constituyendo su objeto, en el procedimiento de gestión de comprobación de valores y en el procedimiento más amplio de inspección. En el presente caso, conforme resulta de los antecedentes obrantes, el procedimiento original seguido era de gestión de comprobación de valores.

Aunque doctrinalmente se discrepa sobre la naturaleza jurídica de la tasación pericial contradictoria,(...) la doctrina jurisprudencial la ha considerado como una facultad concedida a favor del contribuyente, de suerte que lejos de constituir una carga, su utilización es meramente potestativa, que juega como contrapeso al acto de comprobación administrativa unilateral de suerte que los efectos derivados se condicionan al consentimiento del interesado o a su oposición promoviendo este procedimiento, y atendiendo a su regulación normativa considera que "es indudable que la TPC se integra en un procedimiento administrativo, por más que sea instado siempre por el obligado tributario... un procedimiento de aplicación de los tributos, como es el caso", con singularidades muy acusadas que determinan y descubren una sustantividad propia (.....) como se ha indicado en la sentencia de este Tribunal de fecha 17 de enero de 2019, rec. cas. 212/2017 , "... culmina con lo que, en principio, constituye el fin de todo procedimiento administrativo: la emisión de un acto administrativo, concretamente, una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación. En este sentido, podría afirmarse que la TPC está encaminada siempre a dilucidar qué valoración (la que resulte de la tasación del perito de la Administración, la del obligado tributario o la del perito tercero) servirá de base a la liquidación tributaria que en todo caso cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos".(.....) el cometido de la solicitud de TPC no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, por más que pueda ser el resultado de la misma, sino, como se deduce del artículo 135.1 LGT y viene diciendo esta Sala, el de "corregir", "discutir" o "combatir" la tasación del perito de la Administración".(.....)

El efecto inmediato que provoca la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, es decir, el ejercicio de la facultad que ex lege se le otorga al contribuyente, y que la jurisprudencia ha resaltado como nota definidora de la tasación pericial contradictoria, es la suspensión de la ejecución de la liquidación, y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma, art. 135, pierde, pues, el acto resolutorio de la comprobación administrativa, la liquidación, los efectos que le son propios, decayendo en su eficacia y perdiendo su condición de acto final del procedimiento, conservando exclusivamente su valor como límite máximo de la valoración a fijar por el perito tercero(...) terminando el procedimiento de tasación pericial contradictoria, art. 162.1 del Real Decreto 1065/2007 , en alguna de las cuatro alternativas que ofrece este artículo, y dando lugar a una nueva liquidación, que en definitiva toma como referencia la valoración resultante, produciendo la sustitución de la liquidación inicial..... sin que ya proceda promover una nueva tasación pericial contradictoria.

Esta liquidación, como acto resolutorio, art. 101 de la LGT , culmina el procedimiento administrativo en el que se inserta la tasación pericial contradictoria, en el caso de procedimiento de gestión, el procedimiento de comprobación de valores que se haya tramitado y en el que inserta la tasación pericial contradictoria; con la notificación de la liquidación se inicia el plazo previsto en el art. 62.2."

No puede en este caso aplicarse la doctrina jurisprudencial, que impide "conceder a la Administración una tercera ocasión para subsanar sus faltas en el mismo trámite procedimental con el que tropezó" (Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2021), en cuanto la liquidación que realiza la Subdirección Provincial de Hacienda de Huesca, por una base imponible de 73.31978 euros y una deuda tributaria de 1.73948 euros, como señala el Tribunal Supremo, "pierde los efectos que le son propios, decayendo en su eficacia y su condición de acto final del procedimiento, conservando exclusivamente su valor como límite máximo de la valoración a fijar por el perito tercero", y la dictada tras la práctica de la tasación pericial contradictoria , según afirma la sentencia que hemos transcrito anteriormente " como acto resolutorio, art. 101 de la LGT, culmina el procedimiento administrativo en el que se inserta la tasación pericial contradictoria, en el caso de procedimiento de gestión, el procedimiento de comprobación de valores que se haya tramitado y en el que inserta la tasación pericial contradictoria;" , por ello esa liquidación es una consecuencia determinada por la norma, art 135 LGT , art 211.2 DL 1/2005 TR de las disposiciones de la Comunidad de Aragón en materia de tributos cedidos , y no una ocasión que se da a la Administración para subsanar sus faltas en el mismo trámite procedimental.

En consecuencia, la resolución del TEARA resulta contraria a derecho en cuanto considera la liquidación resultado de la tasación pericial contradictoria una segunda valoración realizada por la Administración, por lo que anula de forma definitiva el acuerdo de la Subdirección Provincial de Hacienda de Huesca objeto de la reclamación económico administrativa, lo que lleva a estimar parcialmente el recurso y acordar con retroacción de actuaciones, que el perito tercero emita nuevo informe debidamente motivado

SEXTO.- No se hace expresa imposición de costas, art 139 LJCA.

FALLAMOS

PRIMERO.- Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo n.º 330 del año 2020, interpuesto por la Diputación General de Aragón contra la resolución del TEARA de 1 de junio de 2020, para que con retroacción de actuaciones se emita por el perito tercero nuevo informe debidamente motivado>>.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, acuerda **ESTIMARLO** y fijar el siguiente criterio :

No cabe prohibir a la Administración tributaria dictar una nueva liquidación cuando, anulada una primera liquidación por falta de motivación del dictamen del perito tercero en el marco de un procedimiento de tasación pericial contradictoria y debidamente comunicada tal circunstancia al perito tercero por la Administración tributaria, se anula la liquidación posterior (segunda liquidación) por apreciarse de nuevo el mismo defecto de motivación en el segundo dictamen del perito tercero.

En este supuesto, deberá anularse la segunda liquidación y ordenar la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal apreciado en el procedimiento de tasación pericial contradictoria a fin de que se proceda a su subsanación.
