



Roj: **STS 157/2023 - ECLI:ES:TS:2023:157**

Id Cendoj: **28079130022023100007**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/01/2023**

Nº de Recurso: **1695/2021**

Nº de Resolución: **76/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 7119/2020,**  
**ATS 12710/2021,**  
**STS 157/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 76/2023**

Fecha de sentencia: 23/01/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1695/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/01/2023

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 1695/2021

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 76/2023**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de enero de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **1695/2021**, interpuesto por la procuradora doña Beatriz Cerviño Gómez, en representación de don Leandro y doña Silvia, contra la sentencia dictada el 14 de diciembre de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso 16064/2018.

Han comparecido como partes recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la **JUNTA DE GALICIA**, representada por el procurador don Argimiro Vázquez Guillen.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 14 de diciembre de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el recurso 16064/2018, promovido contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 27 de septiembre de 2018, por el que, a su vez, se estimaron parcialmente las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra las resoluciones de la Oficina Liquidadora de Santiago de Compostela de la Agencia Tributaria de Galicia, que desestimó los recursos de reposición formulados contra las liquidaciones resultantes del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: 1. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D<sup>a</sup> Silvia y don Leandro contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 27 de septiembre de 2018 dictado en las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 - sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contra la resolución de los recursos de reposición interpuestos frente a las liquidaciones resultantes de la procedimiento de tasación pericial contradictoria correspondiente a la herencia de don Obdulio .

2. No efectuar pronunciamiento en cuanto a las costas procesales".

### SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Beatriz Cerviño Gómez, en representación de don Leandro y doña Silvia, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) El artículo 24 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) ["CE"].

(ii) El artículo 249 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

2. La Sala de instancia, por auto de 23 de febrero de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, don Leandro y doña Silvia, como recurrentes, y la Administración General del Estado y la Junta de Galicia, como recurridas, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 6 de octubre de 2021, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] 2.1. Determinar si es posible la impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria previsto en el artículo 135 LGT -seguido a instancia de parte y dirigido

exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles-, cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero.

2.2. En caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, aclarar si el hecho de que la liquidación dictada haya tomado como valor de los bienes el valor asignado por el perito tercero excluye el control de su legalidad por los Tribunales, o, merma o limita de algún modo los motivos de impugnación que el contribuyente puede alegar en la vía judicial, y, que, por tanto, deben ser examinados por el órgano judicial.

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

3.1. Los 135 y 249 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2. El artículo 162 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

3.3. Los artículos 24 y 106 de la Constitución.

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

2. La procuradora doña Beatriz Cerviño Gómez, en representación de don Leandro y doña Silvia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 30 de noviembre de 2021, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce la recurrente que la sentencia recurrida en casación incurre en vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del art 24 de la Constitución, vulneración del carácter revisor y de control de la actuación administrativa del art 106 de la Constitución, y del principio de plena impugnabilidad de los acuerdos de los Tribunales Económico-Administrativos previsto en art 249 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al negar las dos cuestiones que se plantean en el auto de admisión como poseedoras de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que merecen respuesta positiva, permitiendo " *la plena impugnación del resultado del procedimiento de tasación pericial contradictoria, y su plena revisión por los tribunales sin limitación alguna, pues el art 249 LGT, en efecto, no establece ninguna clase de limitación respecto al alcance de la impugnación de los acuerdos de los Tribunales Económico-Administrativos cuando resuelven procedimientos de tasación pericial contradictoria*".

Afirma que " *la tesis de la sentencia impugnada carece de todo sentido en cuanto que otorga al perito tercero la consideración de emisor de una suerte de laudo arbitral inimpugnable, que la norma desde luego no le atribuye, dotándolo de unos caracteres de inimpugnabilidad que no encuentran respaldo normativo alguno*" y contradice la " *doctrina del Tribunal Supremo en la materia, plasmada entre otras en la **Sentencia del TS 280/2018 de 21 de febrero de 2018 (Rec 2583/2016)*** " y las que en ella se citan, que declara la posibilidad de revisar el informe del perito tercero (...)"

Concluye que "de acuerdo con la doctrina contenida en esta sentencia que se debe considerar más correcta que la establecida por el tribunal sentenciador, la revisión jurisdiccional de los acuerdos de los Tribunales Económico-Administrativos en materia de tasaciones periciales contradictorias puede llevarse a cabo sin limitación alguna, por lo que nada impide que el Tribunal pueda entrar a conocer de las cuestiones alegadas en la demanda en las que, sin embargo, en este caso se negó a entrar, privando a esta parte improcedentemente de una respuesta jurisdiccional sobre las cuestiones alegadas".

Deduce las siguientes pretensiones:

"Lo que se pretende por esta parte es que, con estimación del recurso, se case y anule la sentencia recurrida, declarando:

1.- Que la interpretación correcta de los arts 135 y 249 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el artículo 162 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y los artículos 24 y 106 de la Constitución, en cuanto al alcance de la revisión jurisdiccional de la tasación pericial contradictoria, consiste en que el Tribunal sentenciador puede enjuiciar sin limitación la corrección del valor señalado mediante la tasación pericial contradictoria que haya tomado en cuenta lo señalado por el perito tercero, de modo que el recurrente pueden impugnar el valor señalado, y pueden por ello proponer la práctica de la prueba necesaria para desvirtuar la corrección de dicha valoración, entre otra y singularmente la prueba pericial, y el Tribunal acordar que se realice en sede jurisdiccional, todo ello de conformidad con las normas de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

2.- Y por lo tanto, se analicen por el Tribunal Supremo los motivos y argumentos de impugnación alegados en la demanda en que, sin embargo, el tribunal sentenciador se negó a entrar, resolviendo así, en particular sobre:

i.- La imposibilidad de tomar en consideración para determinar el valor de los bienes el contenido del informe del perito tercero por falta de motivación, al no haber visitado el inmueble, como se deduce de forma muy evidente del propio tenor literal del informe, conforme a lo señalado por la doctrina del Tribunal Supremo para estos casos ( Sentencia del TS 280/2018 de 21 de febrero de 2018 (Rec 2583/2016 y las que en ella se citan).

ii.- La improcedencia de toma en consideración de los informes de los técnicos de Hacienda autonómica, por no buscar la valoración real del bien.

iii.- La procedencia de tomar en consideración la valoración de la Oficina Virtual Tributaria de la Xunta de Galicia de 1.03.11.

3.- Y el pronunciamiento que se solicita es que:

a.- Con carácter principal, que se revoque la Sentencia dictada, se anule la Resolución del TEAR impugnada y se declare la procedencia de la estimación de los recursos de reposición formulados contra las liquidaciones efectuadas por la Administración nº NUM002 y NUM003 , anulándolas y declarando la validez de las liquidaciones del impuesto efectuadas por los recurrentes en su momento.

b.- Subsidiariamente, y ya que por la sala sentenciadora se inadmitió la prueba pericial judicial que se propuso, y el art 93.1 LJCA señala que la sentencia "podrá asimismo, cuando justifique su necesidad, ordenar la retroacción de actuaciones a un momento determinado del procedimiento de instancia para que siga el curso ordenado por la ley hasta su culminación", y que la razón de la denegación de la prueba pericial judicial peticionada por otrosí en la demanda está en la consideración de la sala sentenciadora sobre el alcance posible de la revisión jurisdiccional de la actuación del perito tercero, se interesa que se case y anule la sentencia recurrida, declarando lo señalado en el apartado 1 anterior y se ordene la retroacción de actuaciones a fin de que el tribunal sentenciador acuerde la admisión de la prueba pericial judicial solicitada por otrosí de la demanda, para que el procedimiento de instancia siga su curso hasta su conclusión".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] se dicte nueva sentencia que, con estimación del recurso, la revoque, y

i.- Dicte en su lugar otra que anule la Resolución del TEAR impugnada y declare la procedencia de la estimación de los recursos de reposición formulados contra las liquidaciones efectuadas por la Administración nº NUM002 y NUM003 , anulándolas y declarando la validez de las liquidaciones del impuesto efectuadas por los recurrentes en su momento.

ii.- Subsidiariamente, ordene la retroacción de actuaciones a fin de que el tribunal sentenciador acuerde la admisión de la prueba pericial judicial solicitada por otrosí de la demanda, para que el procedimiento de instancia siga su curso hasta su conclusión".

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 20 de enero de 2022, en el que aduce lo siguiente:

"[...] para ser en todo momento consecuentes con las posturas del TEARG y de la Abogacía del Estado en la instancia, antes expuestas, no podemos por menos que admitir que es posible, sin duda, la impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria previsto en el artículo 135 LGT -seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles-, cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero, pudiendo, por tanto, los Tribunales ejercer su control de legalidad - ex artículos 24 CE y 249 LGT/2003- sobre la liquidación dictada en la que se haya tomado como valor de los bienes el valor asignado por el perito tercero.

Ello no puede significar otra cosa, admitiendo la pretensión subsidiaria de los recurrentes, que la anulación de la sentencia y que, de acuerdo artículo 93.1 LJCA, esa Sala ordene la retroacción de actuaciones a fin de que el tribunal sentenciador resuelva sobre la admisión de la prueba pericial judicial solicitada por otrosí de la demanda, siguiendo ya su curso normal el recurso hasta su finalización por sentencia".

Solicita de la Sala:

"[...] que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión y ratificando su doctrina jurisprudencial, fije como doctrina que:

- Es posible la impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria previsto en el artículo 135 LGT/2003 - seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles -, cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero.

- El hecho de que la liquidación dictada haya tomado como valor de los bienes el valor asignado por el perito tercero no excluye el control pleno de su legalidad por los Tribunales pudiendo los contribuyentes alegar los motivos de impugnación que consideren oportunos.

Sobre esa base, estime el recurso de casación, anulando la sentencia impugnada y, de acuerdo con el artículo 93.1 LJCA, ordene la retroacción de actuaciones a la fase de prueba en la instancia para que tribunal sentenciador resuelva sobre la admisión de la prueba pericial judicial solicitada por otrosí en la demanda por los recurrentes, siguiendo ya su curso normal el recurso hasta su finalización por sentencia".

2. A su vez, la representación procesal de la Junta de Galicia, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 24 de enero de 2022, en el que alega "que, una vez desarrollada la tasación pericial contradictoria, no cabe efectuar crítica de la comprobación administrativa del valor en la vía económico-administrativa. Podrá cuestionarse en dicha vía la formalidad del procedimiento contradictorio y las cualidades del perito dirimente, cuestiones acerca de las cuales se pronuncia con acierto el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en su resolución al entender que el dictamen valorativo emitido por el perito tercero se encuentra suficientemente motivado".

Cita sentencias de la Sala de Galicia de 14 de julio de 2017 (rec. 15511/16) y 29 de noviembre de 2017 (PO 15180/17).

Afirma que la Sala de Galicia en la sentencia recurrida aplica el criterio que sigue el Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 19 de enero de 1996 (recurso de apelación nº 3922/1991), en la de 23 de septiembre de 2000 (recurso de casación nº 3688/1994) o en la sentencia de 22 de abril de 2010 (recurso de casación 11002/2004), y añade que la sentencia que se cita de adverso, sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2018 (2583/2016) "*no guarda relación con la cuestión que nos ocupa. En esa sentencia se discutía si era necesario el reconocimiento directo y personal del inmueble por el perito, cuestión totalmente ajena a lo que aquí se discute. Nadie duda que no pueda cuestionarse en vía judicial la formalidad del procedimiento contradictorio y las cualidades del perito dirimente, pero es que en este caso no se aprecia ningún vicio procedimental como sucede en el caso de la sentencia citada de adverso*".

Termina solicitando a la Sala el siguiente pronunciamiento:

"[...] consideramos que el pronunciamiento que pretende la parte actora debe ser rechazado, siendo el oportuno, a nuestro juicio, el contenido en la propia sentencia recurrida: el instituto de la tasación pericial contradictoria, en absoluto, es de obligatoria tramitación para el contribuyente, quien también puede elegir, ante una liquidación que es contraria a sus intereses, impugnarla, agotando los recursos pertinentes.

Pero si opta por la tasación pericial contradictoria asume el contenido del informe del tercer perito o, más exactamente, el importe de la tasación que incorpora.

Partiendo de lo anterior el recurso contencioso ha sido correctamente desestimado y así debe confirmarse en esta sede".

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 31 de enero de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de noviembre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 17 de enero de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Cuarta de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, impugnada en casación por la representación procesal de don Leandro y doña Silvia, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar si es



posible la impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria previsto en el artículo 135 LGT -seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles-, cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero; y en caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, aclarar si el hecho de que la liquidación dictada haya tomado como valor de los bienes el valor asignado por el perito tercero excluye el control de su legalidad por los Tribunales, o, merma o limita de algún modo los motivos de impugnación que el contribuyente puede alegar en la vía judicial, y, que, por tanto, deben ser examinados por el órgano judicial.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

### **2.1. Liquidación provisional.**

La Oficina Liquidadora de Santiago de Compostela de la Agencia Tributaria de Galicia comunicó la finalización de un procedimiento de comprobación de valores tramitado en el expediente correspondiente a la sucesión testamentaria de don Obdulio, practicando sendas liquidaciones por importes de 12.670,21 euros y 20.034,80 euros, respectivamente, liquidaciones que fueron giradas sobre una base imponible de 90.961,76 euros, adjuntando la correspondiente comprobación de valores.

### **2.2. Tasación pericial contradictoria.**

En corrección del resultado de la comprobación del valor de la casa situada en Carballo-Aldrey, don Leandro y doña Silvia promovieron tasación pericial contradictoria, que finalizó con la entrega a la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero.

La Oficina Liquidadora de Santiago de Compostela dictó unas nuevas liquidaciones por importes de 10.749,25 y 17.544,37 euros, respectivamente, que tomaron la valoración resultante de la tasación efectuada por el perito tercero, rectificando las liquidaciones impugnadas, que fueron giradas sobre una nueva base imponible de 84.090,14 euros. Dichas liquidaciones fueron notificadas el 12 de enero de 2015.

### **2.3. Interposición de recurso de reposición.**

Contra dichos acuerdos interpusieron los interesados recursos de reposición, que fueron desestimados por la oficina gestora en resoluciones notificadas el 25 de mayo de 2015.

### **2.4. Interposición de reclamación económico-administrativa.**

Contra la desestimación del recurso de reposición don Leandro y doña Silvia interpusieron reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia.

### **2.5. Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.**

El 27 de septiembre de 2018, el TEARG dictó resolución por la que estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra las resoluciones de la Oficina Liquidadora de Santiago de Compostela de la Agencia Tributaria de Galicia que había desestimado los recursos de reposición interpuestos contra las liquidaciones resultantes del procedimiento de tasación pericial contradictoria. El Tribunal Regional de Galicia únicamente estimó procedente la aplicación de la reducción por parentesco en la base imponible de la liquidación de doña Silvia al ser sobrina política del causante.

Los razonamientos del TEARG, por lo que aquí interesan, se contienen en los FJ quinto y sexto, siendo su tenor literal el siguiente:

"QUINTO. Se configura de este modo la tasación pericial contradictoria como un procedimiento para la fijación del valor de los bienes, que tiene, en definitiva, una solución extrajurídica, atendiendo a criterios exclusivamente técnicos y al buen sentido que se presume en los profesionales (no funcionarios) llamados a dirimir la controversia entre los peritos de la Administración y los de los interesados cuando esta controversia supera determinados límites. No parece acorde a la finalidad de un órgano administrativo como el que se ocupa de resolver esta reclamación, al que corresponde estudiar la adecuación jurídica de los actos sometidos a sus conocimientos, pronunciarse sobre la corrección técnica del informe emitido por el perito tercero, o sobre su buen sentido a la hora de apreciar las distintas circunstancias determinantes del valor final de los bienes, por lo que nada hay que pueda revisar este Tribunal al respecto.

SEXTO. Los interesados promovieron la tasación pericial contradictoria en corrección del valor comprobado por la Administración, de forma que dicho procedimiento debe llevarse a cabo de acuerdo con las normas que lo regulan hasta que se fije, en su caso, la valoración por el tercer perito. En el presente caso, los reclamantes discrepan con la valoración del perito tercero, pero como hemos señalado, no cabe acudir a la vía económico-administrativa pretendiendo obtener una corrección de ese valor porque, como ha señalado el Tribunal

Supremo en reiteradas ocasiones, a los tribunales económico-administrativos les está " vedado enjuiciar sobre el acierto o desacierto del valor obtenido por la peritación, lo que supondría la revisión de los criterios técnicos propios del título profesional de la persona encargada de efectuar tal peritación".

## 2.6. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Don Leandro y doña Silvia interpusieron recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 16064/2018 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en cuya demanda alegaron que (i) era procedente tomar en consideración la valoración de la Oficina Virtual Tributaria de la Junta de Galicia de 1 de marzo de 2011, (ii) la incorrección del informe de tasación pericial contradictoria al no haber visitado el inmueble el perito y la falta de motivación de la tasación, (iii) la incorrección de los informes valorativos de los técnicos de Hacienda, y, por último, (iv) que la Administración se había apartado del principio básico que debe regir en materia de comprobación de valoraciones, esto es, la búsqueda del valor real del bien.

La *ratio decidendi* de la sentencia en este punto se contiene en los FJ segundo y tercero, cuyo tenor literal es el siguiente:

"SEGUNDO. - Sobre la tasación pericial contradictoria y el criterio de esta Sala rectificando posiciones anteriores.

Destaquemos que el expediente de tasación pericial contradictoria, en la dicción actual del artículo 57.1 LGT, no se corresponde con uno de los medios de comprobación de valores a efectos de determinación de la base imponible, sino como un elemento de confirmación o corrección de los valores asignados con aquellos medios, tal como se sigue del apartado 2 de dicho artículo. Doctrinalmente, se ha situado el procedimiento que nos ocupa más próximo a la revisión reconociéndose en el mismo una naturaleza impugnatoria, también destacada por el TEAC; una suerte de incidente o medio de prueba adicional en sede de impugnación, por este medio, de la liquidación que se discute. Ello permite distinguir conceptualmente la tasación pericial contradictoria de la comprobación de valores sin que, por ello, forme parte de los procedimientos de gestión a que alude el artículo 123 LGT. En otras ocasiones nos hemos referido a la necesidad de motivación, o al examen, del informe del tercer perito, eso sí, con la objeción siempre presente de que una eventual anulación de la liquidación por defectos de motivación en dicho informe sitúa el procedimiento en una situación peculiar, por referir la anulación justamente a un particular que ha sido solicitado por el contribuyente y que, no obstante, se cuestiona para descartar la valoración propuesta por la Administración.

Recientemente, en nuestra sentencia de 29/11/17 (recurso 15180/17) nos hemos referido a dicha situación en los siguientes términos "[...] o resultado da taxación pericial contradictoria obriga ás partes (solicitante e administración) que non poden cuestiónalo criterio técnico do perito" (sic).

TERCERO. - Sobre la aplicación de la doctrina anterior al presente caso. Lo que pone de manifiesto dicha doctrina es que el instituto de la tasación pericial contradictoria, en absoluto, es de obligatoria tramitación para el contribuyente, quien también puede elegir, ante una liquidación que es contraria a sus intereses, impugnarla, agotando los recursos pertinentes. Pero si opta por la tasación pericial contradictoria asume el contenido del informe del tercer perito o, más exactamente, el importe de la tasación que incorpora y, por ello, al igual que en los casos descritos y por imperativo de los principios de igualdad y seguridad jurídica, procede la desestimación del recurso".

## SEGUNDO. Preceptos concernidos en este proceso.

1. Conforme al auto de admisión, los preceptos que, en principio, debemos interpretar para resolver el litigio son los artículos 135 y 249 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], artículo 162 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria ["RGGI"], todos ellos interpretados a la luz de los artículos 24 y 106 de la Constitución ["CE"], precepto este último que dispone que los Tribunales controlan la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican.

2. El artículo 135 de la LGT, precepto clave cuya interpretación se nos requiere, dispone lo siguiente:

"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 aquélla. 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. A su vez, dispone el artículo 249 de la LGT que:

"Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente".

4. El artículo 162 del RGRI, relativo a la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria, establece que:

"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.

[...]

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. Criterio interpretativo de la Sala.**

1. Ya se ha expuesto que la cuestión suscitada versa sobre la posibilidad de impugnar en vía judicial la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria, seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles, cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero; y, en caso de respuesta afirmativa, si existe alguna limitación respecto de la revisión judicial.

2. Una vez reflejados los preceptos implicados, es importante destacar que la sentencia impugnada afirma que, desde que el Tribunal Superior de Galicia dictó la sentencia de 29 de noviembre de 2017 (procedimiento ordinario nº 15180/2017), la Sala de instancia viene entendiendo que el instituto de la tasación pericial contradictoria, en absoluto, es de obligatoria tramitación para el contribuyente, quien también puede elegir, ante una liquidación que es contraria a sus intereses, impugnarla, agotando los recursos pertinentes, pero si opta por la tasación pericial contradictoria asume el contenido del informe del tercer perito o, más exactamente, el



importe de la tasación que incorpora, negando así la posibilidad de examinar la legalidad o no de la liquidación practicada.

3. Son numerosas las sentencias del Tribunal Supremo que han examinado liquidaciones dictadas como desenlace de una tasación pericial contradictoria, y en ellas se han abordado diferentes cuestiones.

Prueba de ello es la sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2021 (recurso de casación nº 7615/2019), citada en el auto de admisión, entre otras, en la que se hace un resumen de los antecedentes jurisprudenciales aplicables a la tasación pericial contradictoria, y en la que se declara, siguiendo la estela de otras dos sentencias anteriores, la nº 369 y 370/2021, SSTs de 17 de marzo de 2021 (2), pronunciadas en los recursos de casación nº 3673 y 4132/2019, lo siguiente:

*"[...] Nos resulta útil recordar los criterios interpretativos que respecto de los arts. 134.3 y 135, en relación con el art. 104, 1 y 3 de la LGT se fijaron en la expresada sentencia (se refiere a la de este mismo Tribunal Supremo de 17 de enero de 2019, recaída en el recurso de casación nº 212/2017).*

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

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

*3º) El incumplimiento del plazo del artículo 104.1 LGT no determina, sin embargo, el silencio positivo a que se refiere el artículo 104.3 LGT, ni, en cualquier caso, que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario, porque el cometido de la solicitud de TPC no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, por más que pueda ser el resultado de la misma, sino, como se deduce del artículo 135.1 LGT y viene diciendo esta Sala, el de "corregir", "discutir" o "combatir" la tasación del perito de la Administración".*

*Interesa ahora destacar el siguiente aspecto. Ya se ha dejado transcrito que la Tasación Pericial Contradictoria culmina con una nueva liquidación que según el resultado de la tramitación puede tener uno u otro contenido. En los casos en los que la comprobación de valores se inserte en un procedimiento, de gestión o de inspección -sin perjuicio de las especialidades que caben en las distintas figuras tributarias, en este caso estamos ante el impuesto sobre sucesiones, art. 98.1 de su Reglamento, "La solicitud de tasación pericial contradictoria deberá presentarse dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente"- la solicitud de tasación pericial contradictoria debe presentarse dentro del plazo de un mes establecido para interponer el primer recurso o reclamación que proceda contra el acto administrativo que resuelva el procedimiento, esto es, contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente.*

*Específicamente, la práctica de la comprobación de valores, insertada en un procedimiento de gestión, que ya se ha dicho, debe tramitarse en un plazo de seis meses, o en uno de inspección, que debe culminarse en el plazo dispuesto en el art. 150.1 de la LGT, produce un acto resolutorio de regularización que es la liquidación, art. 134.3 in fine, "Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización", y art. 135.1, "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..."*

*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, "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"; 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.*

*Recapitulando, se practica la comprobación de valores que culmina con una liquidación, acto resolutorio del procedimiento de comprobación de valores -que en caso de procedimiento de gestión debe dictarse en el plazo de seis meses desde su inicio-; la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, suspende la ejecución de la referida liquidación. 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.*

*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."*

*Para fijar la doctrina, la STS 370/2021, de 17 de marzo, señala: (se refiere a la pronunciada el 17 de marzo de 2021 en el recurso de casación nº 4132/2019):*

*"Ciertamente no se sostiene jurídicamente que el procedimiento de tasación pericial contradictoria, con evidente carácter instrumental, inserto en un procedimiento administrativo sometido a un plazo fatal de caducidad, pueda trasladar al procedimiento en el que se inserta el efecto patológico de dilaciones debidas a la incorrecta actuación administrativa sin ningún efecto, de suerte que el plazo del procedimiento administrativo principal se pueda alargar indefinidamente sin consecuencia negativa alguna, más que el posible no devengo de los intereses, en detrimento precisamente de los intereses del contribuyente a cuyo favor se ha pergeñado el procedimiento de tasación pericial contradictoria. No puede obviarse que el procedimiento de tasación pericial contradictoria refleja el derecho legalmente reconocido al contribuyente de poder cuestionar la valoración hecha por la Administración y que le afecta a sus legítimos intereses, este derecho se traduce en una nueva valoración -con las excepciones vistas, cuando no pueda determinarse por la conducta del propio contribuyente- que habrá de llevarse a efecto. Como en otras ocasiones hemos tenido ocasión de decir, los plazos de duración de los procedimientos conforman, entre otros elementos, el sistema de garantías que legalmente se establece para contrarrestar las potestades administrativas dentro de la relación jurídica tributaria; al contribuyente se le reconoce la facultad de poder promover la tasación pericial contradictoria, reconociéndole, por estar ínsito en esta facultad, el derecho a que el procedimiento de tasación pericial contradictoria ha de durar un plazo determinado, esto es, seis meses. Y constituye una garantía de sus derechos reconocidos que el procedimiento administrativo en el que se inserta la tasación pericial contradictoria finalice en los plazos dispuestos legalmente al efecto. No está, pues, al arbitrio de la Administración Tributaria prolongar más allá de dichos plazos su tramitación.*

De la regulación normativa vista se colige sin dificultad que al promover la tasación pericial contradictoria el efecto automático que se prevé es la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma, esto es, ya se ha dicho, el acto resolutorio, art. 101 de la LGT, pierde su eficacia y pierde su condición de acto final del procedimiento; el procedimiento administrativo -en este caso el procedimiento de gestión de comprobación de valores- en el que se inserta la tasación pericial contradictoria, por tanto, queda suspendido hasta que finalice el procedimiento de tasación pericial contradictoria. Dado que el plazo máximo para finalizar la tasación pericial contradictoria es de seis meses, el procedimiento principal queda suspendido automáticamente desde la solicitud de la tasación pericial contradictoria hasta su finalización, sin que pueda superar el citado plazo de seis meses; transcurrido este plazo sin haber finalizado la tasación pericial contradictoria, siendo responsable del exceso la Administración Tributaria, cuando su ejercicio es una facultad del contribuyente que afecta directamente a su derecho y a la garantía de que los procedimientos finalizarán en el plazo legalmente establecido, esto es, concretado en estos casos en que el procedimiento en el que se inserta la tasación pericial contradictoria finalizará en el plazo establecido, cuando se alarga por la actuación de la Administración el plazo de seis meses, la consecuencia automática, para reponer el derecho del contribuyente y no derivar para el mismo consecuencias negativas por la incorrecta actuación administrativa, es la de levantar la suspensión del procedimiento administrativo principal, de suerte que continuará corriendo el plazo para finalizar el mismo, en este caso, el de gestión de

comprobación de valores. En definitiva, suspendido el procedimiento principal por la promoción de la tasación pericial contradictoria, pasado seis meses sin la finalización de este, volverá a correr el plazo para finalizar el procedimiento principal, de suerte que si el tiempo de exceso de los seis meses previstos para finalizar el procedimiento de tasación pericial contradictoria, acumulado al ya transcurrido antes de la suspensión del procedimiento principal agota el plazo dispuesto para su finalización, se producirá la caducidad del mismo con las consecuencias asociadas legalmente".

*En términos similares se expresó la STS 369/2021, de la misma fecha de 17 de marzo (RC 3673/2019) [...]"*

**[...] CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.**

*Debemos, pues, señalar que el procedimiento de tasación pericial contradictoria se encuentra inmerso en el procedimiento de gestión de comprobación de valores, y que su caducidad determina la imposibilidad de su toma en consideración a los efectos de interrumpir el plazo de prescripción para la liquidación de la deuda tributaria.*

*Partiendo y ratificando la citada doctrina de la Sala debemos proceder a la resolución del caso concreto planteado."*

4. Asimismo, procede hacer referencia a la doctrina jurisprudencial recientemente establecida por esta Sala en su sentencia de 15 de febrero de 2022, recurso de casación nº 2269/2020, en la que se ha pronunciado también sobre la tasación pericial contradictoria en los siguientes términos:

"[...] la TPC, ampliamente estudiada por este Tribunal Supremo, al margen de que su controvertida naturaleza sea la de un medio impugnatorio -o, al menos, reactivo, o bien un procedimiento autónomo-, no desdice el hecho de que se trata de un procedimiento iniciado a instancia de parte interesada. En el ámbito del artículo 104 LGT, pese a que el plazo máximo sea de seis meses, el efecto de su superación varía dependiendo de que el procedimiento sea de oficio o a instancia del interesado.

En el primero de los casos, la superación de los 6 meses produce la caducidad y la pérdida de efecto interruptivo de la prescripción.

En el caso de procedimientos iniciados a solicitud del interesado -como es la TPC- el efecto del transcurso del plazo es que se produce acto presunto, que en este caso debe entenderse como negativo.

La sentencia de 17 de enero de 2019, recurso de casación nº 212/2017 examinó el 104 LGT, en relación con el 134 y 135 LGT, llegando a la conclusión de que, por ser un procedimiento iniciado a instancia del interesado, el régimen de efectos era el de los actos presuntos, si bien se centra en la cuestión, aquí no suscitada, de si el silencio era negativo o positivo (en dicho caso, se pretendía que prevaleciera el valor asignado por el perito propio).

En todo caso, ambas doctrinas se pueden conciliar en función de lo establecido en el artículo 104.3, párrafo 3º LGT, citado en la sentencia citada de 17 de enero de 2019.

Además, Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos -RGAT-:

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

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

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

Es de afirmar, en este caso, que la caducidad es un efecto que deriva directamente de nuestra jurisprudencia, ampliamente plasmada y con ella se castiga la inobservancia de los plazos determinados en la ley, aquí manifestada no solo en la tardanza en resolver el procedimiento mismo, sin que nos conste explicación alguna al respecto, sino en la inexplicable demora en decidirse a notificar el acto mismo como antecedente o desencadenante de la liquidación ulterior.

Por lo demás, ese efecto es consecuencia de una interpretación del artículo 104 LGT respetuosa del principio general que en el precepto se establece, atendido el hecho de que la TPC, aun promovida a instancia de parte, forma parte o está asociada a un procedimiento inquisitivo, que en modo alguno lo es, el de inspección -o gestión- y consecuente determinación de la deuda tributaria mediante liquidación".

5. 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.

Queda claro, pues, que la tasación pericial contradictoria forma parte del procedimiento administrativo de comprobación de valores, por lo que no tiene sentido ni fundamento alguno pretender, como hacen los recurrentes, la aplicación de las normas de la Ley de Enjuiciamiento Civil (artículos 610 a 632) que regulan la prueba de peritos. Concluyendo, la tasación pericial contradictoria, propia del ámbito tributario, es una institución jurídica, que se regula por el Derecho Administrativo y más concretamente por el Derecho Tributario, razón por la cual debe rechazarse la pretensión formulada por los recurrentes.

Distinto por completo es el tratamiento jurídico de esta cuestión en cuanto a su revisión jurisdiccional, como analizamos posteriormente".

(...)

Si el recurrente, como parece, no estaba conforme con el dictamen valorativo emitido por el tercer perito, en el procedimiento de tasación pericial contradictoria, tenía un camino procesal claro y era probar en el recurso contencioso-administrativo de instancia, mediante la correspondiente prueba pericial, ésta sí realizada de conformidad con los artículos 610- 632 de la Ley de enjuiciamiento Civil, que el valor del solar transmitido era diferente al asignado por la Administración Tributaria mediante el procedimiento administrativo de tasación pericial contradictoria.

Es innegable, que los Órganos del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo pueden revisar las actuaciones llevadas a cabo por la Administración Pública para la exacción de los tributos, y, dentro de ellas, las de comprobación de valores, y, por tanto, los expedientes de tasación pericial contradictoria, tramitados.

No hay peculiaridad, ni limitación alguna respecto de la revisión jurisdiccional del valor señalado mediante la tasación pericial contradictoria, de modo que los recurrentes pueden impugnar el valor señalado, y pueden por ello proponer la práctica de la prueba de peritos, y el Tribunal acordar que se realice en sede jurisdiccional, todo ello de conformidad con las normas de la Ley de Enjuiciamiento Civil [...].

En conclusión, los recurrentes pueden pedir en sede jurisdiccional la práctica de la prueba de peritos al sustanciarse el recurso contencioso-administrativo (...)".

6. La conclusión que se alcanza no puede ser otra, tal y como admite el Abogado del Estado en su escrito de oposición, que la de ratificar la doctrina jurisprudencial de esta Sala en el sentido de que es posible, sin duda, la impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria previsto en el artículo 135 LGT -seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles-, cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero, pudiendo, por tanto, los Tribunales ejercer su control de legalidad - ex artículos 24 CE y 249 LGT/2003 - sobre la liquidación dictada en la que se haya tomado como valor de los bienes el valor asignado por el perito tercero.

#### **CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina reiterada atinente a que es posible, sin duda, la impugnación de la liquidación dictada como



desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria previsto en el artículo 135 LGT/2003 - seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles -, cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero. El hecho de que la liquidación dictada haya tomado como valor de los bienes el asignado por el perito tercero no excluye el control pleno de su legalidad por los Tribunales, pudiendo los contribuyentes alegar los motivos de impugnación que consideren oportunos, sin merma o limitación alguna.

#### **QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de don Leandro y doña Silvia, pues, como se sostiene en el mismo, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la jurisprudencia de esta Sala que aquí hemos ratificado.

No obstante, debe limitarse nuestro pronunciamiento a la cuestión preguntada, y ello en el buen entendimiento, para evitar quiebras en el derecho a la tutela judicial efectiva, que es la Sala de instancia, juez natural para las cuestiones de fondo planteadas, la que debe pronunciarse sobre éstas, con plena libertad de razonamiento - salvo en lo relativo a la cuestión ya despejada sobre la posibilidad de impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero-, lo que comporta que se acuerde la retroacción de las actuaciones, a la que faculta el art. 93.1 de la LJCA, a la fase de prueba para que la Sala de instancia se pronuncie sobre la prueba pericial judicial solicitada por Otrosí en el escrito de demanda, continuando el recurso hasta su finalización por sentencia.

#### **SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y en cuanto a las causadas en la instancia, no ha lugar a hacer pronunciamiento alguno al acordarse la retroacción de actuaciones a la fase de prueba.

### **FALLO**

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

**Segundo.** Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Beatriz Cerviño Gómez, en representación de don Leandro y doña Silvia, contra la sentencia dictada el 14 de diciembre de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso 16064/2018, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Ordenar la retroacción de actuaciones del recurso nº 16064/2018 a la fase de prueba para que la Sala de instancia, una vez acordada la conformidad jurídica de la posibilidad de impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero, se pronuncie sobre la prueba pericial judicial solicitada por Otrosí en el escrito de demanda, continuando el recurso hasta su finalización por sentencia.

**Cuarto.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.