

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª Secc.2ª)

■ Sentencia de 2 de octubre de 2003

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada

Requisitos que deben reunir las comprobaciones de valor efectuadas por la Inspección de los tributos.

La cuestión central por la que la sentencia tiene interés versa sobre los requisitos que deben reunir las comprobaciones de valor efectuadas por la Inspección de los tributos y sobre la forma en que es posible su impugnación, pues, a juicio del tribunal, el régimen de estas valoraciones es diferente del que se aplica a las mismas actuaciones cuando sean desarrolladas por los órganos de gestión.

Actualmente, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003 General Tributaria, entendemos que se ha unificado el régimen de las comprobaciones de valor pues los artículos 134 y 135 –procedimiento de comprobación de valores realizado por los órganos de gestión– se declaran aplicables a la inspección –artículo 141.d)–, sin que a efectos de su impugnación se establezcan distinciones –art. 227.2–.

Los hechos se refieren a las actuaciones desarrolladas por la inspección, que culminan en actas de disconformidad, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por el concepto de incremento de patrimonio a título lucrativo (donación del contribuyente a sus hijos de determinadas acciones de una entidad mercantil)

La Inspectora actuaria incorporó al Acta de disconformidad un informe valorativo emitido por un Inspector de Finanzas -Economista- a efectos de la valoración de aquellas acciones en el expediente de comprobación de valores, instruido a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los donatarios.

La discusión se centraba en la naturaleza del informe citado y en la posibilidad de impugnación separada de la comprobación de valores que, a juicio del recurrente, se había incorporado al acta.

Fundamentos de Derecho

...

Cuarto.- *El único motivo casacional formulado en el presente recurso de casación es por “infracción de los arts. 49.6 y 70.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/86, de 25 de abril, y del art. 41 del Reglamento de Procedimiento, aprobado por Real Decreto 1999/81, así como del principio de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9.3 de la Constitución...*

“Ante todo, porque la admisibilidad de una multiplicidad de recursos, al margen y además del dirigido contra el acto administrativo en sentido estricto, vulnera el principio de seguridad jurídica...

ca al quebrantar la continencia de la causa y arriesgar la formulación de pronunciamientos judiciales encontrados.

En segundo lugar, porque, siendo el acta de disconformidad un “acto de trámite”, idéntica es la naturaleza de sus anexos, la comprobación de valores, incluida.

En tercer lugar, porque de la calificación de dicha comprobación de valores como acto de trámite y, por ello, no susceptible de impugnación autónoma, no se le sigue ningún perjuicio al interesado, atendido que no se le priva de medio reaccional alguno, pues nada empece a que accione contra la correspondiente liquidación denunciando, en su caso y entre otros extremos, los vicios de que pudiere adolecer el acto de comprobación.

En cuarto lugar, porque el acto de liquidación engloba, además de la liquidación en sentido estricto, un acto de comprobación, constituyendo ambos, a efectos de notificación y recursos, “Un acto único”.

En quinto lugar, porque cuanto antecede no se traduce (cual se afirma en el Fundamento Quinto - párrafo primero, in fine- de la sentencia de instancia) en que el valor del bien sujeto al Impuesto sea sin más el que la Administración determine, primero, porque la inexistencia de impugnación autónoma no es, obviamente, sinónimo de irrecurribilidad y, segundo, porque la impugnación de la liquidación puede desembocar en el rechazo o la alteración del valor comprobado e, inclusive, en la prevalencia del valor declarado por el sujeto pasivo.

En sexto lugar, porque, en el caso de autos, es harto discutible que la comprobación de valores sea un acto de gestión (art. 165.b de la Ley General Tributaria) y no, pura y simplemente, una actuación inspectora.

Y, finalmente y enlazando con el primero de los reparos formulados, porque, no estimándose que quepa tenerse por exigencia legal la pendencia de tres recursos independientes con idéntico o compartido objeto (uno contra la comprobación de valores, otro contra la resolución de revisión de oficio de fecha 16 de julio de 1992 y un tercero contra el acto definitivo de liquidación), ha de sostenerse la pertinencia del Considerando 3º de la resolución de 26 de abril de 1995 cuando afirma que: “...si la valoración es un anexo al acta y forma parte de ella a todos los efectos, no puede ser impugnada sino hasta que se dicte el correspondiente acto de liquidación, pues las actas incoadas por la Inspección de los tributos son sólo actos de trámite, no recurribles autónomamente, embrionarios de los futuros actos administrativos resolutorios, expresos o tácitos, los cuales, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, contendrán las correspondientes liquidaciones tributarias” y -añadimos, hoy- serán susceptibles de impugnación en vía económico-administrativa previa a la judicial”.

La Sala anticipa que comparte este único motivo casacional, debiendo además traer a colación nuestra sentencia de fecha 22 de Noviembre de 2002...

Las razones que esgrime la Sala son las siguientes:

Primera. El que la Inspectora actuaria denominó Expediente (sic) de comprobación de valores, no era tal, sino un simple dictamen valorativo emitido por un Inspector de Finanzas del Estado...

Obsérvese que el sedicente expediente de comprobación de valores, incorporado por la Inspectora actuaria, dice en su encabezamiento "cúmplame informar lo siguiente (...), de modo que carece de todo contenido resolutorio, y es, en consecuencia, una simple opinión valorativa, por cierto muy bien razonada, pero nada mas. De dicho documento no se desprende en absoluto que sea un acto administrativo o una actuación administrativa de comprobación del valor de las acciones referidas, inserta en el expediente instruido por I.R.P.F., por el Acta de disconformidad referida.

Segunda.- Pero, además, en la hipótesis de que, en efecto, el dictamen valorativo incorporado al Acta de disconformidad constituyera una determinación del valor de las acciones donadas, tampoco sería susceptible de impugnación en vía económica-administrativa "per se", de modo previo, separado e independiente del acto resolutorio del expediente contradictorio iniciado por el Acta referida, como esta Sala ... ha mantenido en reciente sentencia de fecha 21 de Marzo de 2003 que resolvió el recurso de casación nº 4172/1998, referido:

- Sobre la concreta cuestión de la impugnabilidad de la comprobación de valores practicada en el curso de una inspección tributaria, de manera anticipada e independiente al conjunto de las actuaciones, que concluyen con la correspondiente liquidación, se ha pronunciado esta Sala. Así en Sentencias de 30 de Abril de 1999, 18 y 19 Diciembre de 2001, 2 de Enero, 28 de Febrero, 1 y 22 de Marzo de 2002...:
- Tal acto de comprobación puede ser considerado un "acto separable", que debe ser notificado previa e independientemente del acto de liquidación, y susceptible de ser impugnado "per se" mediante el recurso de reposición potestativo y/o la reclamación económico administrativa; y así lo dispone el artículo 165 de la LGT al decir que "son reclamables en vía económico administrativa: b) Los que aprueben comprobaciones de valor de los bienes o derechos sujetos a tributo".
- Pero no todos los actos de comprobación de valores son susceptibles de impugnación previa e independiente respecto del acto de liquidación, porque tal posibilidad debe estar reconocida legalmente, como así lo precisa al apartado 2 del propio artículo 52 de la LGT (según la redacción dada por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991), aplicable al caso de autos, al disponer que "el sujeto pasivo podrá, en todo caso, promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores señalados en el número anterior, dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente o, cuando así estuviera previsto, contra al acto de comprobación de valores debidamente notificado".
- Se observa, pues, que existen dos posibles modalidades de impugnación del acto de comprobación de valores, una, la general, que consiste en recurrir dicho acto de trámite, a partir de la notificación del acto administrativo de liquidación, y no antes, como uno de los posibles motivos de impugnación de dicha liquidación, y, otra, que debe estar prevista y regulada legalmente, que permite la impugnación previa y separada del acto de comprobación de valores (que es la mencionada en el artículo 165.b de la LGT)...
- Por tanto, según el artículo 2 del Real Decreto 939/1986, corresponde a la Inspección de

los Tributos, entre otras facultades, ... “la comprobación del valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible”, y, según los artículos 60 y 61, según se trate de Acta de Conformidad o Disconformidad, resolver lo pertinente, dictando en unidad de acto las correspondientes liquidaciones (que son recurribles potestativamente en reposición y/o reclamables ante los Tribunales Económico Administrativos, momento en el que se puede discutir, obviamente, la valoración o comprobación de valores realizada por la Inspección de los Tributos).

- Y debe aclararse que el Real Decreto 939/1986 se refiere al órgano de la Inspección de los Tributos, de modo y manera que si el Inspector Actuario no tuviera el título facultativo idóneo para valorar el hecho imponible de que se trate, deberá recabar del funcionario técnico competente (como ha acontecido en el presente caso de autos) que practique dicha valoración, debidamente motivada, la cual se incluirá en el expediente administrativo, es decir, en el Acta, ...

Cuarta.- ... Concluyendo, el informe valorativo (“expediente” según la diligencia de entrega) no era un acto de comprobación de valores, ni fue objeto de resolución por el Inspector Jefe, por tanto no cabía su impugnación en vía económico-administrativa”.

La Sala acepta el único motivo casacional, razón por la cual estima el recurso de casación y casa y anula la sentencia recurrida.