



Roj: **STS 6025/2013 - ECLI:ES:TS:2013:6025**

Id Cendoj: **28079130022013101019**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **05/12/2013**

Nº de Recurso: **6521/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **MANUEL MARTIN TIMON**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 5026/2011,**
STS 6025/2013

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cinco de Diciembre de dos mil trece.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Srs. Magistrados relacionados al margen, ha visto el presente recurso de casación, número 6521/2011, interpuesto por D^a. María Susana Sánchez García, Procuradora de los Tribunales, en nombre de la mercantil **HOTELES INCORPORADOS, S.A.**, contra sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en 17 de noviembre de 2011, en el recurso contencioso administrativo número 443/2008, deducido respecto de resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 25 de septiembre de 2008, en materia de liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicio 1996.

Ha comparecido como parte recurrida, y se ha opuesto al recurso de casación interpuesto, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de LA **ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el Fundamento de Derecho Primero de la sentencia impugnada se hace un relato de las actuaciones y resoluciones administrativas desde que, en 8 de julio de 2002, la Inspección de Tributos levantara Acta, modelo A02, nº 70582785, a la entidad **HOTELES INCORPORADOS, S.A.**, y ello en los siguientes términos:

"... Se hace constar en el acta que la cuenta de Pérdidas y Ganancias arroja un beneficio de 880.409 pts. Mediante escritura publica de 21/6/96 se elevó a pública la ampliación de capital de **SALISALA, S.L.**, (acordada en Junta universal de 4/6/1996) en 355.000.000 pts., ampliación que suscribió íntegramente **HOTELES INCORPORADOS, S.A.**, (**HOTINSA**, en adelante), desembolsando su importe mediante aportación de la finca registral nº 17.262 (Tomo 1894, Libro 321, Folio 160 del Registro de la Propiedad de Lloret de Mar), local destinado a hotel que ocupa parte de un edificio mayor situado en Lloret de Mar (carretera de Hostalrich a Tossa).

HOTINSA en ningún momento optó por el régimen especial del Título VIII, Capítulo VIII, de la Ley 43/95 como posibilitada en el art. 110.1 de dicha ley, por lo que la regularización inspectora, en aplicación de la normativa general del impuesto, adiciona al beneficio contable la renta obtenida por la aportación del local a **SALISALA, S.L.** A tal fin se fija el valor de mercado del local aportado por Arquitecto de la Delegación de la A.E.A.T. en Cataluña en 1.749.250.571 pts. El valor contable del local de 355.000.000 pts., se eleva a 365.581.371 pts. por aplicación de la corrección por depreciación monetaria conforme al art. 15.11 de la Ley 43/95. Resulta así una renta derivada de la aportación que asciende a 1.383.669.200 pts.

Adicionada dicha renta al beneficio contable y restadas las bases imponibles negativas de los ejercicios 1993, 1994 y 1995 según las declaraciones impositivas de tales ejercicios, por importe conjunto de 30.709.129



pts., resulta una base imponible de 1.353.840.480 pts., cuota de 2.847.860, 81 ? e intereses de demora por 929.729,02 ? (deuda tributaria: 3.777.589,83 ?).

En las alegaciones al acta, presentadas el 30 de julio de 2002, la recurrente manifestó su opción por el régimen especial previsto en el Título VIII, Capítulo VIII de la ley 43/1995.

El 8 de enero de 2003, el Inspector Regional de Cataluña dictó liquidación definitiva ratificando la propuesta contenida en el acta.

En la misma fecha se acordó asimismo la imposición de una sanción por importe de 2.135.895,61 por infracción grave tipificada en el art. 79 a) de la Ley 230/63, cuantificada en el 75% de la cuota dejada de ingresar, incrementando la sanción mínima del 50% en 25 puntos por ocultación de datos al no haber presentado la preceptiva declaración del Impuesto.

Contra los acuerdos de liquidación y de sanción interpuso la recurrente reclamación económica administrativa ante el T.E.A.R. de Cataluña que mediante resolución de 12 de abril de 2007 acordó desestimarla.

Contra esta última resolución, se interpuso recurso de alzada que fue estimado parcialmente, manteniendo cuota e intereses pero anulando la sanción (...).

La sentencia, en cambio, no informa que la anulación de la liquidación por sanción por la Resolución del TEAC era para que la misma fuera sustituida por otra que se atuviera a la fundamentación jurídica contenida en ella.

SEGUNDO.- La representación procesal de HOTISA interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatoria del recurso de alzada, de fecha 25 de septiembre de 2008, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Segunda de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 443/2008, dictó sentencia, también desestimatoria, de fecha 17 de noviembre de 2011 .

TERCERO.- Como no se conformara con la resolución de referencia, HOTISA, representada por la Procuradora de los Tribunales D^a María Susana Sánchez García, preparó recurso de casación contra la misma y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso por medio de escrito presentado ante este Tribunal en 26 de enero de 2012, en el que solicita otra que la anule, *"declarando o estableciendo la nulidad de la liquidación tributaria y de la sanción derivadas del Ata de Disconformidad de fecha 8/07/2002, por no ser conformes a Derecho..."* .

CUARTO.- Por Providencia de la Sección Primera de esta Sala, de 28 de febrero de 2012, se acordó conceder a las partes el plazo común de diez días para que pudieran formular alegaciones sobre la posible concurrencia de la causa de inadmisión del recurso siguiente: "carecer de fundamento el motivo segundo del escrito de interposición del recurso de casación al fundarse simultáneamente en los apartados c) y d) del artículo 88.1 LJCA , tratándose de motivos de casación que son mutuamente excluyentes [artículo 93.2.d) LJCA)".

Tras formularse alegaciones por ambas partes, recurrente y recurrida, el Auto de la propia Sección Primera de 10 de mayo de 2012 acordó: *"Declarar la admisión del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de HOTELES INCORPORADOS, S.A, contra la Sentencia de 17 de noviembre de 2011 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 443/2008 ; y para su sustanciación remítanse las actuaciones a la Sección segunda de conformidad con las reglas de reparto de asuntos"* .

La fundamentación del Auto es la siguiente:

"PRIMERO.- La Sentencia impugnada desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de HOTELES INCORPORADOS, S.A., contra la Resolución del T.E.A.C. de 25 de septiembre de 2008, que estimó en parte el recurso de alzada deducido contra la resolución del T.E.A.R. de Cataluña de 25 de septiembre de 2008, que confirmó la liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996, por importe de 3.777.589,83 euros.

La resolución del T.E.A.C. referida confirmó la liquidación por cuota e intereses y anuló la sanción para ser sustituida por otra ajustada a lo dicho en el último de los fundamentos de derecho de dicha resolución.

SEGUNDO.- Reexaminada la causa de inadmisión contenida en la providencia de 28 de febrero de 2012, examinadas las alegaciones vertidas por la parte recurrente en el trámite de audiencia, así como el contenido del motivo casacional sobre el que se proponía la inadmisibilidad, cabe apreciar la correcta articulación del motivo segundo del escrito de interposición del recurso de casación, pues la parte recurrente, en el referido motivo, por la vía del artículo 88.1.d) LJCA , denuncia que la sentencia impugnada ha omitido la valoración de la prueba pericial propuesta y admitida por la sala de instancia y la apreciación ilógica y arbitraria de la misma."



QUINTO.- El Abogado del Estado se opuso al recurso de casación, por medio de escrito presentado el 3 de septiembre de 2012, en el que solicita la declaración de su inadmisión y, subsidiariamente, su desestimación.

SEXTO.- Señalada para la deliberación, votación y fallo, la audiencia del día cuatro de diciembre de dos mil trece, en dicha fecha tuvo lugar el referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ante la actitud zigzagueante de la recurrente a lo largo de las distintas etapas de la controversia, conviene dejar precisado que en el recurso de alzada ante el T.E.A.C., la única cuestión planteada por la hoy recurrente fue la de la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores contenido en los artículos 97 y siguientes de la Ley 43/1995, la cual fue resuelta en sentido desestimatorio, por no haberse optado por dicho régimen en el momento de adoptar el acuerdo de ampliación de capital y elevarlo a escritura pública, sino "en el escrito de alegaciones al acta, incoada seis años después de la escrituración de la aportación realizada".

En cambio, en el recurso contencioso administrativo se planteó la referida cuestión, así como la de la prescripción del derecho a liquidar, pero ante la desestimación por la sentencia, de las alegaciones formuladas, en el escrito de interposición se abandonan tales cuestiones y ninguna queja se formula por el resultado obtenido respecto de aquellas.

Quedan otras dos cuestiones que, planteadas igualmente en el recurso contencioso administrativo, recibieron respuesta desestimatoria de la Sala de instancia.

Nos referimos a la relativa a la valoración del inmueble aportado en la ampliación de capital de SALISALA, S.L. y a la sanción, respecto de las cuales, se nos dice en los Fundamentos de Derecho Quinto y Sexto de la sentencia:

"(...) - Finalmente, resta por analizar lo que respecta a la valoración del inmueble, cuestión en que la parte aduce la doctrina de los actos propios. Afirma que el único objetivo de la operación de aportación se hizo con el único y exclusivo fin de gestionar los aplazamientos tributarios de las sociedades del grupo siguiendo las instrucciones de la Dependencia Regional de Recaudación. Sostiene que se solicitó a la empresa Gabinete de Valoraciones S.A. que efectuara la valoración del inmueble a precio de mercado para su ofrecimiento en garantía y ello dio como resultado, en fecha 9 de julio de 1996 de un valor de tasación de la finca por valor de 1.1500.000.000 pts (6.911.639,20 ?), que fue aceptado por la Administración tributaria al reconocer en los acuerdos de aplazamiento dictados en fecha 17 de octubre de 1996 que los bienes ofrecidos en garantía del aplazamiento se valoraban en la citada cantidad.

Por ello considera que las dos posteriores valoraciones, efectuadas, una por el arquitecto de la AEAT el 9 de agosto de 2000 que ascendió a 1.927.412.700 pts (11.583.983,63 ?) y el tercer informe de valoración de fecha 5 de junio de 2002 que rectifica el anterior, tras la presentación del escrito de alegaciones a la valoración, y que lo determina en 1.749.250.578 pts, son nulas por insuficiente motivación, pues no se realizó una valoración singularizada del inmueble, limitándose a relacionar precios medios, coeficientes, valores de repercusión del suelo y de la construcción y otros datos.

En consecuencia entiende que la comprobación de valores de la Administración no puede prevalecer al carecer de objetividad e imparcialidad al quedar plenamente desvirtuado por el informe pericial de parte que se aportó con la demanda y que en periodo de prueba fue ratificado en presencia judicial. Afirma que tras la valoración efectuada en el año 1996 que fue aceptada por la propia Administración tributaria y las posteriores de la Administración realizadas en los años 2000 y 2002, carece de todo sentido utilizar la vía de la tasación pericial contradictoria para valorar un activo dado el lapso temporal transcurrido desde que se materializó la operación y la divergencia de criterios valorativos que utiliza la propia Administración en sus periciales.

La Sala discrepa de tal planteamiento. En primer lugar porque la actora nada adujo ante el TEAC sobre esta cuestión, pues como ya se ha dicho el recurso del alzada versó exclusivamente sobre la problemática de la opción.

De otro lado, el informe de valoración efectuado por el Gabinete de Valoraciones S.A. a su petición y que sostiene fue aceptado por la Administración, es una valoración que responde a una cuestión ajena al presente procedimiento, pues, como la parte reconoce, se hizo al único fin de prestar una garantía para obtener el aplazamiento de pagos a la Hacienda Pública. Es evidente que, en ese caso, la garantía ofrecida, es aceptada por la Administración y se declara suficiente siempre que el valor del bien sea superior al de la deuda que se garantiza, pero ello no significa que la valoración efectuada responda estrictamente a una valoración de mercado como es exigible en el caso que nos ocupa.



Finalmente, y en contra de las manifestaciones vertidas por la parte, parece obvio que el procedimiento idóneo para desvirtuar una tasación efectuada por los técnicos de la AEAT, no ha de ser otro que la solicitud de una tasación pericial contradictoria, procedimiento que, sin embargo no utilizó la actora.

El art. 52 de la Ley General Tributaria permite a la Administración comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible a través de diversos medios entre los que se incluye el dictamen de peritos de la Administración.

Sobre los requisitos que deben cumplir los referidos dictámenes resulta reiterada y constante la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (de la que son exponente entre otras, las Sentencias de 24 de febrero de 1994, 25 de octubre de 1995 y 15 de noviembre de 1995), en el sentido de que <<las valoraciones practicadas por la Administración (además de ser emitidas por funcionario idóneo para ello) 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 llegue, pues en otro caso, se produce una situación de indefensión para combatirlos, siendo éste y no otro el mandato que contiene el artículo 121.2 de la LGT cuando establece "el aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los elementos y hechos adicionales que la motiven", pues caso contrario los contribuyentes no podrán enjuiciarlas y discutir las, convirtiéndose la valoración en definitiva, en un acto tributario, pues se enfrenta el contribuyente a un vacío de razones y argumentos>>. Ahora bien, como también ha declarado el Tribunal Supremo en la Sentencia de 4 de octubre de 1995, <<no es imprescindible un informe pericial exhaustivo>>, sino que basta, con el carácter de necesario y obligatorio jurídicamente, <<exponer los criterios y datos utilizados debidamente ponderados, de manera que el contribuyente pueda contrastarlos con sus propias apreciaciones y discrepar fundadamente si procede>> .

Ahora bien, según criterio que ha sido afirmado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencia de 23 de septiembre de 2000) <<... La doctrina administrativa ha interpretado la normativa anterior en el sentido de que 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 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>>.

La Sala, de conformidad al criterio expuesto, entiende que ha de estarse a la valoración efectuada por el perito de la Administración, que ha sido elaborado por un técnico facultativo adecuado y está suficientemente motivado, ya que contiene no solo la descripción del bien a valorar, situación, localidad, entorno, características, e información de mercado y los criterios seguidos para el cálculo del valor normal del mercado, valoración que no fue objeto de impugnación por la actora en el recurso de alzada, por lo que devino firme, lo que motivó que el TEAC no tratara esta cuestión en la resolución impugnada, pero es que la recurrente tampoco pidió la tasación pericial contradictoria en el momento procesal oportuno, lo que nos lleva a la necesaria conclusión de desestimar la demanda en el presente particular.

De otro lado, la ratificación por el perito designado por la actora en presencia judicial, carece de virtualidad suficiente para destruir la valoración del perito de la Administración, por tanto, según ya se ha expuesto, dicho dictamen fue emitido para una cuestión distinta, como es la suficiencia de la garantía hipotecaria con la que estaba gravado el referido inmueble.

(...)- Idéntico razonamiento cabe hacer en lo concerniente a la sanción, que tampoco fue objeto de impugnación por la actora en el recurso de alzada, y si bien, el TEAC se refiere a la sanción en su resolución de 25 de septiembre de 2008, rebajando el criterio de graduación de 25 puntos porcentuales al mínimo de 10, ello responde a un mandato legal de aplicar la ley más favorable, pero no a la impugnación de la sanción por la recurrente, que repetimos, se aquietó ante la resolución del TEAR de Cataluña, que por tanto devino firme, y sin que quepa, en esta instancia proceder a su análisis, dado el carácter revisor de esta jurisdicción en que el único objeto del recurso es el Acuerdo del TEAC impugnado."

Pues bien, respecto de estas dos cuestiones, el recurso de casación se centra, tal como vamos a ver en la primera, abandonando, por el contrario, cualquier reproche relacionado con la sanción.

SEGUNDO.- En efecto, el recurso de casación se articula sobre la base de dos motivos, formulados, el primero, al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la L.J.C.A y el segundo, por el cauce de la letra d) del mismo precepto, pero ambos se refieren a la cuestión de valoración del inmueble aportado por la recurrente a SALISALA, con motivo de su ampliación de capital.



El primero de dichos motivos sirve para alegar indefensión por la ausencia de documento decisivo en el expediente administrativo, habiéndose solicitado la subsanación de la falta, mediante la oportuna reclamación dirigida a que se completase aquél.

En efecto, se aduce que en 21 de mayo de 2009, solicitó de la Sala de instancia se completara el expediente administrativo aportando al mismo el informe de tasación realizado en 9 de julio de 1996, "escasamente 20 días después de la fecha de ampliación de capital, mediante aportación no dineraria de fecha 21 de junio de 1996 que es objeto de actuación inspectora y posterior liquidación tributaria", informe referenciado en el emitido por la Arquitecto Superior de la Hacienda Pública, con objeto de determinar el valor de mercado a 22 de junio de 1996, del inmueble ocupado por el Hotel Casino Royal, en la localidad de Lloret de Mar (Gerona). Igualmente se solicitó la incorporación al expediente de la documentación fotográfica relacionada en el apartado 9 del último de los citados informes.

Tras señalar que la Administración contestó remitiendo el informe realizado por la empresa Gabinete de Valoraciones, S.A., en 9 de julio de 1996, añadiendo que "en cuanto a la documentación fotográfica no hay más fotos que las que están incorporadas al informe", la entidad recurrente denuncia que el expediente estuvo incompleto en toda la fase administrativa, al faltar documentación esencial que le impidió un análisis de las valoraciones de los peritos de la Administración que constaban en él y que fueron determinantes del resultado liquidatorio, por lo que la Sala de instancia no puede alegar la falta de invocación ante el TEAC de esta cuestión, pues la argumentación "deriva de unos documentos que no estaban en el propio expediente administrativo, habiéndose conculcado la capacidad de fundamentar la pretensión de nulidad de las resoluciones recurridas, causando efectiva indefensión, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional expuesta en las sentencias 159/2003, de 15 de septiembre y 9/2004, de 9 de febrero".

Se concluye el motivo afirmando que "Existe una evidente mala fe de la administración al entregar un expediente administrativo incompleto y se denuncia que la valoración inicial que sirvió de referencia a la valoración de la Administración no se encontraba en el expediente administrativo, sino que fue aportada en la vía contencioso administrativa tras la solicitud de ampliación del expediente."

En el segundo de los motivos, por el contrario, se alega infracción de la jurisprudencia aplicable sobre las valoraciones de los peritos (se cita la Sentencia de 3 de diciembre de 1999, recurso 517/1995), la doctrina de los actos propios y el principio de unidad de criterio.

Se aduce que el motivo no se fundamenta en una indebida valoración genérica de la prueba practicada en sede judicial, sino el haber realizado una apreciación ilógica y arbitraria de la prueba por parte de la Sala de instancia.

En apoyo de su tesis, la recurrente hace un recorrido de las dos valoraciones de la finca objeto de aportación en la ampliación de capital, llevadas a cabo por la Administración, comenzando por la efectuada, en 9 de agosto de 2000, por el Arquitecto de la AEAT Don Marino , a requerimiento de la inspectora actuaria, cuya valoración (1.927.412.700 ptas), tras las alegaciones de la hoy recurrente, poniendo de relieve las incongruencias y defectos de motivación, fue rectificada en el informe de la Arquitecta Jefe del Gabinete Técnico de la Delegación de Especial de la AEAT, de fecha 5 de junio de 2002 (1.749.250.578 ptas), desprendiéndose de este último el haberse tenido en cuenta el informe de tasación de la Sociedad Gabinete de Valoraciones, S.A, emitido el 9 de julio de 1996, relacionándose igualmente documentación fotográfica que no aparece por ningún lado y que nunca fue aportada al expediente, pues "las únicas fotografías que existen son las realizadas por Gabinete de Valoraciones S.A."

Tras ello, y siempre según la recurrente, "la premura de tiempo en las actuaciones inspectoras y los defectos insubsanables de la primera valoración pericial forzaron una segunda valoración que no se efectuó correctamente ni con las garantías suficientes, lo que determinó la nulidad prevista y establecida en el artículo 62.1.a) y e) y artículo 63.1 y 63.2 LRJAPyPAC."

En efecto, de un lado, se argumenta que "el perito de la Administración no realizó una valoración singularizada del inmueble , limitándose a relacionar precios medios, coeficientes, valores de repercusión del suelo y de la construcción y otros datos, de manera inmotivada, hecho que determina que deba ser considerada nula de pleno derecho."

Por otra parte, se invoca el dictamen pericial, emitido en 1 de diciembre de 2009, que se adjuntó a la demanda, en el que se analizaban los emitidos tanto por la empresa Gabinete de Valoraciones, S.A., como por los dos peritos de la Administración, aduciéndose que en sus conclusiones se afirma que "los...realizados por la Agencia Tributaria quedan muy desfasados de la realidad además de estar basados en criterios en ciertos casos aleatorios que únicamente indican la búsqueda de un valor concreto", tras lo cual, se viene a afirmar que "la administración confeccionó sus informes de valoración con el único interés de llegar a unos valores de tasación prefijados, con objetivos recaudatorios", añadiéndose que "para confeccionar la



valoración de la Administración no se efectuó un reconocimiento directo y personal del bien objeto de tasación, imprescindible en este caso, al tratarse de un inmueble en el que se explotaba un negocio hotelero con las especificidades que ello conlleva, ni se analizó ninguna documentación económica que de dicha explotación derivaba", así como que "la consignación en el informe de 2002 de ciertas cifras sobre valoración -datos físicos, factores económicos y coeficientes correctores, que puestos en común a través de unas fórmulas para determinar el valor, concluyeron en una cifra que se señaló como definitiva- no puede estimarse suficiente para entender cumplidas las formalidades a que, en defensa de los interesados, está sujeta la Administración en la comprobación de valores."

Expuesto lo anterior, se afirma en el recurso que la sentencia de instancia ha infringido el artículo 348 de la LEC porque no ha valorado ni contiene alusión alguna a la prueba pericial propuesta por la parte recurrente y admitida por la Sala y ratificada en sede judicial, invocándose la Sentencia de esta Sala de 18 de septiembre de 2009 (recurso de casación número 2730/2005); igualmente, se afirma que adolece de falta de motivación con infracción del artículo 120.3, en relación con el 9.3, de la Constitución, y añadiéndose que "ha incurrido en arbitrariedad, por haber prescindido de valorar los elementos de prueba que, por sus características y por su relación directa con la cuestión debatida, debían haber sido analizados en forma específica." Por último, y frente a la manifestación de la sentencia de que la recurrente no solicitó tasación pericial contradictoria, se expone, con invocación del artículo 52 de la Ley General Tributaria de 1963, que en el presente caso, no es cierto que la Administración iniciara un procedimiento de comprobación de valores para determinar el valor de mercado del inmueble, afirmándose que el "valor que la Administración dio a la operación de referencia fue obtenido tras manipular el informe de valoración de la mercantil Gabinete de Valoraciones, S.A., cosa que el informe pericial aportado por la recurrente junto con la demanda y ratificado en sede judicial no hizo sino ratificar".

TERCERO.- El Abogado del Estado, como se expuso en los Antecedentes, solicita la declaración de inadmisión del recurso, pero por considerar inadmisibles los dos motivos formulados.

En efecto, respecto del primero, se alega que resulta inadmisibles que, al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la L.J.C.A. (quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, causando indefensión al recurrente), se alegue infracción de normas en la vía administrativa previa.

Se aduce que en la vía judicial no existió infracción procesal alguna que, como se reconoce en el escrito de interposición del recurso, la Sala de instancia accedió a la petición de que se completase el expediente administrativo con la tasación que había efectuado Gabinete de Valoraciones, S.A. A ello se añade:

"Lo que por tanto se invoca en el poco claro primer motivo del escrito de interposición es que <<el expediente administrativo estuvo incompleto en toda la fase administrativa, pues el mencionado informe de Gabinete de Valoraciones, S.A. <<no se encontraba en el expediente administrativo, sino que fue aportada en vía contencioso administrativa tras la solicitud de ampliación del expediente>>. (pag.7). Sin embargo, los posibles vicios que se hubiesen producido en la vía administrativa previa no pueden invocarse en casación a través del art. 88.1.c) de la L.J.C.A., que se encuentra reservado para los vicios que se hubiesen producido en la tramitación del proceso de instancia..."

Respecto del segundo motivo, el Abogado del Estado alega que la falta de motivación de la sentencia recurrida, al no haber valorado el informe pericial aportado con la demanda ha de fundarse en el motivo del artículo 88.1.c) y no en el que se ampara, esto es en el de la letra d) del mismo artículo y apartado.

Subsidiariamente, se solicita igualmente la inadmisión del motivo por mezclar infracciones propias de los apartados c) y d) del artículo 88.1 de la L.J.C.A., pues una cosa es que la sentencia no valore determinada prueba, en cuyo caso la infracción ha de denunciarse por la vía de la letra c) y otra cosa muy distinta, es que lo haga de forma arbitraria, pues en tal caso, el motivo debe articularse por el cauce que establece la letra d). Se añade que es cierto que esta cuestión fue analizada en el Auto de 10 de mayo de 2012, que rechazó, la inadmisión de este motivo, pero ello no impide que la inadmisión se declare en la sentencia.

En tercer lugar, opone el Abogado del Estado que no es cierto que la sentencia incurra en falta de valoración del dictamen pericial aportado junto con la demanda, como lo demuestra el extenso Fundamento de Derecho 5º (antes transcrito).

Finalmente, el Abogado del Estado razona y argumenta porque la valoración de la prueba por la sentencia no es arbitraria y aduce también la posibilidad que tuvo la entidad recurrente de acudir a la tasación pericial contradictoria.

CUARTO.- Respondiendo a los motivos formulados, entendemos que el primero de ellos debe ser desestimado, ya que a pesar de formularse por la vía del artículo 88.1. c), no se alega quebrantamiento de las formas



esenciales del juicio, por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales, sino que el reproche se dirige a la forma de actuación de la Administración, que no incorporó al expediente administrativo la valoración del inmueble llevada a cabo por Gabinete de Valoraciones, S.A. , sino que dicha circunstancia se produjo a través de la reclamación formulada al efecto por la recurrente en sede judicial.

En todo caso, el informe reclamado quedó incorporado a autos, con lo que la alegación de indefensión debe entenderse como meramente rutinaria, por cuanto la recurrente ha tenido oportunidad de formular alegaciones contra la valoración del perito de la Administración, o de llevar a cabo cualquier actuación respecto de la misma, y así lo demuestra la presentación como documento anexo a la demanda, de un dictamen emitido por dos arquitectos, ratificado en sede judicial, en el que se realiza una valoración de las distintas tasaciones realizadas sobre el inmueble aportado en la ampliación de capital de SALISALA, S.L.

En cuanto al segundo motivo, lo primero que ha de indicarse es que la sentencia pone de manifiesto que la valoración realizada por el perito de la Administración devino firme por no haber sido impugnada en el recurso de alzada ante el TEAC, pues en él solo se abordó la problemática de la opción por el Régimen especial de Impuesto de Sociedades- por ello, resulta mejor hablar de "cuestión nueva", por no planteada en la vía administrativa-, razón ésta no impugnada en casación en el escrito de interposición del recurso de casación.

Por otra parte, el motivo se formula por la vía del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción y la queja, es, según manifestación expresa de la entidad recurrente, la de "apreciación ilógica y arbitraria de la prueba por parte de la Sala de instancia", no siendo admisible que en el desarrollo de aquél se mezclen cuestiones que debieron articularse como motivo independiente por el cauce de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley citada , como son la relativa a la "falta de motivación con infracción del artículo 120.3 de la Constitución " o que se invoque el artículo 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil ("*El Tribunal valorará los dictámenes periciales según las reglas de la sana crítica*"), para alegar que la sentencia "no ha valorado ni contiene alusión alguna a la prueba pericial propuesta por la parte recurrente, admitida por la Sala de instancia y ratificada en sede judicial", debiéndose recordar a la entidad recurrente que, precisamente, la Sentencia que invoca de esta Sala, de 18 de septiembre de 2009 (recurso de casación 2730/2005), resuelve el motivo de falta de valoración de la prueba pericial, que había sido alegado por la vía del artículo 88.1. c) de la Ley Jurisdiccional .

Por tanto, no es que declaremos la inadmisibilidad de formulación del motivo con amparo simultáneo en dos de los cauces que ofrece el artículo 88.1, sino que lo ponemos de relieve es que formulándose tan solo al amparo de la letra d) de dicho precepto, se incluyan en su desarrollo cuestiones que debieron suscitarse a través la letra c) .

A mayor abundamiento, la sentencia se refiere expresamente, en el Fundamento de Derecho Quinto, in fine, al dictamen acompañado al escrito de demanda, ratificado en sede judicial, para afirmar que "*carece de virtualidad suficiente para destruir la valoración del perito de la Administración.*" Por otra parte, no es cierto que la valoración de la prueba llevada a cabo en la sentencia sea arbitraria, pues, tras dejar constancia de los requisitos que deben reunir los dictámenes de la Administración , se razona la conformidad a Derecho del tenido en cuenta para la práctica de la liquidación, a cuyo efecto se pone de relieve que fue elaborado por técnico adecuado y con suficiente motivación, ya que contiene no solo la descripción del bien a valorar, situación, localidad, entorno y características e información de mercado y los criterios seguidos para el cálculo del valor normal de mercado, por lo que no puede aducirse que no se realizó una valoración singularizada del inmueble. En cambio, si puede objetarse a la entidad recurrente, que no utilizó la tasación pericial contradictoria y sin que a ello pueda alegarse que la Administración no realizó comprobación de valor, pues resulta obvio que sí la llevó a cabo. Es más, así como se presentó junto a la demanda dictamen pericial de dos arquitectos calificando las distintas valoraciones llevadas a cabo, no se utilizó la posibilidad de nombramiento de perito judicial, conforme a lo dispuesto en los artículos 335 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

Por último, también se refiere la sentencia al informe de Gabinete de Valoraciones, S.A., adjuntado para poner de relieve que el mismo se emitió para una cuestión ajena a la que ahora se discute, esto es, la de prestar una garantía para obtener una aplazamiento del pago de deudas tributarias, siendo suficiente para que se produzca la aceptación por la Administración que el valor fijado sea superior al importe de aquellas, pero sin que ello suponga que el mismo pueda ser considerado como valor de mercado. Desde luego, el argumento de la sentencia no ha sido objeto de especial impugnación, pero, en todo caso, debemos dar la razón a la misma, pues las garantías que han de prestarse para la obtención de aplazamientos o fraccionamientos del pago de deudas tributarias vienen regidas por el principio de "suficiencia, económica y jurídica", de las mismas, recogido en el artículo 52.9 del Reglamento General de Recaudación , aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, vigente en el momento de los hechos. (Estuvo vigente hasta su derogación por la Disposición Derogatoria Única.a) de Real Decreto núm. 939/2005, de 29 de julio).



Por todo lo expuesto, el segundo motivo deber ser desestimado.

QUINTO.- Al no prosperar ninguno de los motivos formulados, el recurso debe desestimarse, lo que debe hacerse con condena en costas a la recurrente, si bien que esta Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Constitución , limita el importe de los derechos de la parte recurrida por este concepto, a la cifra máxima de 6.000 euros.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso de casación, número 6521/2011, interpuesto por D^a. María Susana Sánchez García, Procuradora de los Tribunales, en nombre de la mercantil **HOTELES INCORPORADOS, S.A.** , contra sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en 17 de noviembre de 2011, en el recurso contencioso administrativo número 443/2008 , con imposición de costas a la parte recurrente y con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.