



Roj: **STS 1942/2014 - ECLI:ES:TS:2014:1942**

Id Cendoj: **28079130022014100248**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/05/2014**

Nº de Recurso: **782/2012**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 7291/2011,**  
**STS 1942/2014**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a diecinueve de Mayo de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación para unificación de doctrina núm. 782/2012, interpuesto por D. Luciano y Doña Vanesa , contra la sentencia de 21 de septiembre de 2011, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso contencioso administrativo 231/2009 , sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La sentencia impugnada desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Luciano y Doña Vanesa contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, de 30 de Enero de 2009, recaídas en las reclamaciones números NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 , NUM006 y NUM007 .

Los Servicios de Inspección de la AEAT, Delegación de Valencia habían levantado actas de disconformidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los ahora recurrentes, de las que resultaba una base liquidable especial comprobada por importe de 42.482.883 ptas en concepto de ganancias patrimoniales obtenidas, con periodo de generación superior a dos años, en la venta de participaciones sociales a cambio de naves, por aplicación de la regla contenida en el artículo 35. 1 h) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , siendo aprobadas las propuestas por acuerdos del Inspector Coordinador de 8 y 9 de Junio de 2005, con cuotas de 7.514.636 ptas (45.163,87 euros).

A su vez, iniciados expedientes sancionadores a los sujetos pasivos, se acordó, en fecha 15 de septiembre de 2005, la imposición de sanciones, por importes de 33.872 euros, por la infracción grave de dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, prevista en el art. 79. a) de la Ley General Tributaria de 1963 . Las sanciones fueron incrementadas en 25 puntos porcentuales por ocultación de datos.

Contra los referidos acuerdos de liquidación y de sanción los interesados promovieron las reclamaciones económicas administrativas NUM000 y acumulada NUM002 , y NUM001 y acumulada NUM003 , que fueron desestimadas por resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de 30 de Enero de 2009, salvo en lo que afectaba a las sanciones impuestas, que se anulan, sin perjuicio de la imposición de otras, pero sin el criterio de graduación por ocultación de datos.



Por otra parte, dictadas providencias de apremio en 31 de Agosto de 2005, para la exacción ejecutiva de las deudas liquidadas, las resoluciones fueron confirmadas por sendos acuerdos del Tribunal Económico Administrativo Regional de 30 de Enero de 2009 ( reclamaciones NUM004 y NUM006 ).

Asimismo, fueron confirmados los acuerdos de desestimación de la suspensión interesada de las liquidaciones, ante la reserva del derecho de promover la tasación pericial contradictoria prevista en el art. 135 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, por resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de 30 de Enero de 2009, recaídas en las reclamaciones NUM005 y NUM007 .

Todos los acuerdos del TEAR impugnados fueron confirmados también en la instancia por la Sala, al rechazar los distintos motivos articulados, que hacían referencia a la falta de motivación de la comprobación de valores realizada; a la existencia de caducidad y prescripción por exceso del plazo de duración del procedimiento inspector; a la procedencia de la reserva de la tasación pericial contradictoria y consiguiente suspensión automática de la ejecución de la liquidación; y a la improcedencia de la sanción por falta de motivación de la culpabilidad.

**SEGUNDO.-** Contra la referida sentencia la representación de D. Luciano y Doña Vanesa interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, que se articula en tres partes, ante la improcedencia de los acuerdos de liquidación y de imposición de sanciones, y por la improcedencia de la resolución que niega la posibilidad de reservarse el derecho a la tasación pericial contradictoria por no encontrarse regulada en la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En relación con la improcedencia de la regularización se aduce la nulidad de la sentencia de instancia por negar la exigencia de seguir el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones entre personas vinculadas, y por confirmar una liquidación amparada en una valoración que no cumple con el requisito de motivación de los actos de comprobación de valores.

Respecto a la improcedencia del acuerdo sancionador se alega la prescripción de la acción de la Administración para sancionar la conducta del obligado tributario; la improcedencia de la sanción por no haber existido ocultación maliciosa en la conducta; e improcedencia de la sanción por cuanto la cuota tributaria resultante obedeció únicamente a discrepancias valorativas entre el contribuyente y la Administración.

Finalmente, en relación a la posibilidad de reservarse el derecho a la tasación pericial contradictoria, se mantiene la incorrección de la sentencia recurrida porque niega la aplicación de la reserva del derecho a aquellos impuestos, como el de la Renta de las Personas Físicas, en que la normativa propia no la regula particularmente.

**TERCERO.-** Conferido traslado al Abogado del Estado se opuso al recurso, solicitando sentencia por la que se desestime el mismo y se confirme la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia impugnada.

**CUARTO.-** Remitidas las actuaciones a la Sala, para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 14 de Mayo de 2014, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce, y /

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 21 de Septiembre de 2011 , que confirmó las liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, practicadas a los ahora recurrentes, y la procedencia de imposición de las sanciones correspondientes.

Dichas liquidaciones traían causa de actas de disconformidad levantadas por la Inspección, al considerar que el valor atribuido por los contribuyentes a las participaciones sociales entregadas a cambio de naves industriales era incorrecto.

La Sala estimó que la comprobación de valores realizada por la Administración fue correcta.

Por otra parte, confirmó la procedencia de la imposición de las sanciones.

Finalmente, niega la posibilidad de reservarse el derecho a la tasación pericial contradictoria por no encontrarse regulada en la ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.



**SEGUNDO.-** El recurso de casación se articula, como hemos anticipado en los antecedentes, en tres partes, sistemática que seguiremos, fundamentándose en la existencia de diversas sentencias de contraste, respecto de cada uno de los aspectos debatidos.

Se pretende, en primer lugar, la nulidad de la sentencia impugnada por confirmar el acuerdo de liquidación, negando la exigencia de seguir el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas, y por aceptar una valoración que no cumple con el requisito de motivación de los actos de comprobación de valores.

En relación con la primera cuestión planteada se invoca la sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de Marzo de 2011 (rec. 161/2010 ) que, a juicio de la parte, analiza un supuesto de hecho idéntico al que se refiere la sentencia de instancia, siendo sus pronunciamientos contradictorios, ya que en ambas sentencias se cuestionaba la exigencia de seguir el procedimiento establecido en el art. 15 del Real Decreto 537/1997, de 14 de Abril , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas, lo que acepta la sentencia de contraste, pero niega la recurrida.

Recuerda, a estos efectos que la operación regularizada a que se refiere la sentencia de instancia versó sobre operaciones vinculadas, toda vez que se canjearon con la mercantil en la que participaban, Boronat Bono, S.L, las participaciones de los socios en ésta y en otras sociedades por las naves industriales de que era propietaria la sociedad..

En relación a la segunda cuestión se alega como sentencia de contraste, la dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, Sección Segunda, de 29 de mayo de 2008 , por aceptar la impugnada la valoración llevada a cabo por un perito de la Administración, en la que se emplearon una serie de parámetros, coeficientes y valores, sin que quedase justificada y motivada su aplicación para determinar el valor de los bienes objeto de valoración, a diferencia de lo resuelto por la Sala de Murcia, en cuanto apreció que la valoración no estaba suficientemente motivada.

**TERCERO.-** Lo primero que se advierte es que la primera parte del motivo constituye una cuestión nueva, que no fue alegada ni examinada en la instancia.

En efecto, basta examinar la demanda formulada para comprobar que la causa fundamental de la impugnación fue la ausencia de motivación en la comprobación de valores que sirvió para cuantificar la base imponible de las actas levantadas, al efectuarse sobre determinadas naves industriales de Adzaneta de Albaida, situándose el perito de la Administración en Almusafes (Polígono Industrial donde radica la multinacional Ford) a 90 Kilómetros de las naves, y desde un precio teórico que no acredita para el ejercicio, inventando unos coeficientes que no justifica, para terminar aplicando otro que tampoco justifica.

En ningún momento, por tanto, se alegó la necesidad de seguir el procedimiento establecido en el art. 15 del Real Decreto 537/1997 , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sino exclusivamente que el ajuste a valor de mercado efectuado por la Administración nace de la vinculación de las partes intervinientes en la operación y no por la calificación jurídica de la operación, que se hace finalmente como de permuta para evitar calificarla dentro de las operaciones vinculadas para pasar por alto el ajuste bilateral, lo que explica que no exista pronunciamiento alguno sobre esta cuestión, no siendo posible, dada la naturaleza y finalidad del recurso en que nos encontramos, modificar el debate de la instancia planteando una cuestión nueva, para casar la sentencia por vulneración del art. 15 del Reglamento del Impuesto , cuando no fue ni siquiera invocado en la instancia.

En todo caso, y aunque se aceptase que la cuestión fue planteada en la demanda por la referencia que se hace a la vinculación, es lo cierto que en la sentencia de instancia no existe un pronunciamiento concreto en cuanto al procedimiento a seguir, por lo que no existe doctrina que pueda ser objeto de comparación con la que recoge la sentencia traída de contraste de la Audiencia Nacional de 9 de Marzo de 2011 .

A estos efectos debemos recordar que en el recurso de casación para unificación de doctrina se ha de partir de los hechos, fundamentos y pretensiones apreciados y valorados por la sentencia recurrida, sin que por tanto puedan tener trascendencia, ni se puedan valorar en este recurso, las omisiones o falta de valoración de la sentencia recurrida, que si pueden hacerse por la vía de incongruencia en el recurso de casación ordinario.

Así lo hemos declarado, entre otras, en las sentencias de 17 de octubre de 2006 , 11 de diciembre de 2007 y 1 de febrero de 2008 .

**CUARTO.-** No mejor suerte ha de correr la segunda cuestión de la primera parte del recurso, que versa sobre la insuficiente motivación del valor asignado por la Administración a las naves industriales que se entregaron



a cambio de las acciones y participaciones sociales que ostentaban los socios, entre los que figuraban los recurrentes.

Las participaciones transmitidas fueron valoradas siguiendo las normas específicas contenidas en el art. 35.1 b) de la ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al tratarse de participaciones no admitidas a negociación en mercados secundarios oficiales. En concreto, la Inspección obtuvo el valor capitalizando al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. En cambio, el valor de mercado de las naves recibidas fue determinado por el Arquitecto del Gabinete Técnico de Valoraciones de la Delegación de Valencia, y como el valor de mercado de los bienes recibidos fue superior al valor de mercado de los bienes entregados, por aplicación de la regla del art. 35.1 . h relativa a las permutas, se consideró que el valor de enajenación de las participaciones sociales entregadas era el valor de las naves recibidas.

En el proceso se discutió la valoración relativa a las naves recibidas practicada por la Administración, en cuanto la sentencia impugnada mantiene la validez del dictamen técnico emitido, por ser amplia la motivación, explicándose los valores y su procedencia.

La argumentación de la Sala fue la siguiente:

"...b) En cuanto a los criterios valorativos, se parte del objeto de la valoración, cuatro naves almacén adosadas lateralmente y un edificio de oficinas adosado a las naves, de su ubicación en suelo industrial de Adzaneta de Albaida, de su superficie construida y de parcela, de la fecha de valoración a 16-11-1999, utilizando el método analítico mediante la fórmula  $Vv = 1,40 + (Vs + Vc) + FI$ , prevista en el D. 1020/1993, de 25 de Junio, es decir, las Normas Técnicas de Valoración Catastral, fijando el valor unitario del suelo, de las construcciones, de ejecución material y por contrata, coste total de las obras/valor de reposición, dando un valor de suelo y construcciones que significa un valor total de 1.453.053,83 euros.

La demanda critica aspectos concretos del dictamen, pero no estamos sino ante discrepancias técnicas en un debate jurídico, pudiendo haber practicado en este proceso el actor una pericial técnica que desvirtuara el dictamen de la Administración, que cuenta con presunción de acierto, sin resultar válidos argumentos fuera de contexto y subjetivamente puestos de manifiesto, como las comparaciones con terrenos de Alfajar, los coeficientes, y el valor de viviendas, que, por el contrario, en la dinámica expositiva del dictamen, si tienen sentido y adecuación".

Frente a esta argumentación los recurrentes aportan como contradictoria la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 29 de mayo de 2008, que anula la valoración realizada por la Administración de unos inmuebles, atendiendo a los precios de mercado por motivación insuficiente, en cuanto aplica valores unitarios determinados por estudios de mercado elaborados por la Dirección General de Tributos, contrastados con los manifestados por otros contribuyentes, sin concretar cuáles son los estudios de mercado ni las transacciones tenidas en cuenta.

Siendo todo ello así, no cabe desconocer que el art. 96 de la Ley de la Jurisdicción exige para que proceda el recurso de casación para unificación de doctrina que la sentencia impugnada y las de contraste contengan diferente doctrina en relación con la cuestión controvertida, pues es evidente que la finalidad de este recurso no es otra que, ante disparidades doctrinales de los órganos judiciales, reconducir a la unidad las divergentes consideraciones en torno a la interpretación de la norma o jurisprudencia.

Esta divergencia no se produce en el presente caso, pues los razonamientos de ambos tribunales que han sido contrapuestos son concurrentes en declarar la necesidad de motivar la comprobación de los valores realizada. Otra cosa distinta es que en razón a los hechos que se examinan en cada caso, uno llegue a una conclusión de que el acto está motivado, y otro entienda que el supuesto que contempla incurre en ese vicio de falta de motivación.

En definitiva, el motivo debe desestimarse porque en supuestos diferentes se llega a distintas conclusiones aplicando la misma doctrina.

**QUINTO.-** La segunda parte de la impugnación afecta a la imposición de sanciones, denunciándose, ante todo, la no apreciación por la Sala de la instancia de la prescripción extintiva de la acción de la Administración tendente a sancionar, por la conducta de los obligados tributarios en relación al ejercicio de 1999, del IRPF, pese a que la primera actuación tuvo lugar con la notificación del inicio del procedimiento sancionador y propuesta de resolución de imposición de sanciones en fecha 28 de abril de 2005 en relación con D. Luciano y en fecha 21 de abril de 2009 en relación con su esposa Doña Vanesa, habiéndose presentado la liquidación del IRPF del ejercicio 1999 el día 30 de Junio de 2000.



Conviene recordar que en este caso las actuaciones inspectoras se iniciaron el 21 de Octubre de 2003, levantándose las actas en 28 de Abril de 2005 respecto al Sr. Luciano y en fecha 21 de abril de 2005 en relación con la Sra. Vanesa .

Ante la Sala de instancia no se planteó esta cuestión, considerando, no obstante, la parte que la prescripción debió ser apreciada de oficio, al encontrarnos ante una cuestión de orden público.

Se invoca a estos efectos, la sentencia de esta Sala de 19 de mayo de 2011 , que se refiere a un supuesto sustancialmente idéntico, en cuanto la Administración desarrolló actuaciones por el concepto del IRPF, entre otros ejercicios, en relación con el de 1999, de las que se derivó la imposición de una sanción, teniendo lugar la primera actuación de la Administración tendente a sancionar en fecha 11 de Marzo de 2005, siendo el inicio de las actuaciones inspectoras el 12 de septiembre de 2003.

En esta sentencia se reconoce que la ley 14/2000, de 29 de Diciembre, con efectos de 1 de Enero de 2001, que atribuye eficacia interruptiva del cómputo del plazo de la acción para sancionar a las actuaciones de comprobación, no resulta aplicable a los expedientes sancionadores iniciados tras la entrada en vigor de la misma, si la infracción se cometió con anterioridad.

Sin embargo, la Sala, en reciente sentencia de 24 de Abril de 2014, recaída en el recurso de casación para unificación de doctrina 492/2012 , interpuesto por Don Laureano , afectado también por la operación regularizada rechazó la posibilidad de que este Tribunal aborde en un recurso de casación para unificación de doctrina como cuestión sustancial una posible prescripción de oficio.

En dicha sentencia declaramos lo siguiente:

*" Primero. Como se ha indicado el recurso de casación para unificación de doctrina es un remedio extraordinario para los casos en que, concurriendo las necesarias identidades, se han dado pronunciamientos distintos. El objetivo radica, pues, en potenciar la seguridad jurídica, pero no en cualquier circunstancia, como en la modalidad general de casación, sino sólo cuando la inseguridad derive de la oposición en que incurran las resoluciones judiciales en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales (artículo 96, apartado 1). En consecuencia, la finalidad esencial de esta modalidad de casación no es tanto corregir la eventual infracción legal en que haya podido incidir la sentencia impugnada, cuanto en reducir a la unidad los criterios judiciales diseminados y discrepantes. Cuando no es posible la contradicción porque no existe doctrina alguna en la sentencia de instancia. Sin que pueda entenderse que existió una desestimación implícita al no acoger la prescripción de oficio, puesto que la naturaleza y finalidad de este recurso de casación para unificación de doctrina exige insoslayablemente la exigencia de un pronunciamiento expreso, pues incluso, como antes hemos puesto de manifiesto, en los supuestos de incongruencia ex silencio de una sentencia contra la que no cabe el recurso de casación común, viene señalando que la vía procedente no es acudir al de unificación de doctrina, y considerando aquella respuesta como una desestimación tácita entender que contradice sentencias que han resuelto de forma expresa y en sentido favorable a los demandantes denuncias parecidas, porque en esa tesitura debe intentarse la nulidad de la sentencia por el cauce del artículo 241 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y, de no tener éxito, a través del amparo constitucional. Si todo ello es así en los supuestos de incongruencia, la misma doctrina ha de regir en supuestos como el litigioso. Y desde luego, lo que en modo alguno cabe subvertir el sistema casacional pretendiendo que, en definitiva, este Tribunal, ajeno al propio recurso de casación para unificación de doctrina, aborde como cuestión sustancial una posible prescripción de oficio de la sanción.*

*Segundo. Conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, extensible sin artificio al actual artº 69.2 de la Ley 58/2003, el art. 67 de la L.G.T. "impone la aplicación de la prescripción de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, lo que supone que tanto en la vía administrativa (de inspección, de gestión o de reclamación), como en la jurisdiccional de instancia, los órganos que conocen de un asunto deben, caso de concurrir, aplicarla aun cuando no hubiera sido propuesta por la parte". Doctrina esta que siendo incuestionable, requiere cierta precisión, para evitar situaciones como la que es objeto del presente. En tanto que lo que no dice esta doctrina es que la misma sea aplicable, aún cuando para determinar si efectivamente se produjo o no la prescripción sea necesario valorar hechos que no fueron objeto de disputa o aplicar previamente al análisis de la prescripción normas, figuras jurídicas o institutos que nunca fueron cuestionados respecto de su correcta aplicación. Evitando que se trate como cuestión nueva bajo la protección de que la prescripción es aplicable incluso de oficio, y pretendiendo que se proceda al análisis de cuestiones previas a una declaración de prescripción por concurrir esta, cuando como sucede en el caso que nos ocupa la cuestión a dilucidar sería en todo caso si poseen virtualidad suficiente las actuaciones inspectoras de liquidación a efectos de interrumpir el plazo de prescripción de las sanciones. En definitiva se camufla la nueva cuestión sobre la prescripción, bajo el argumento de que debe ser apreciada de oficio, incluso, cuando se trata de una cuestión que, en principio, posee sustantividad propia y constituye presupuesto necesario para, en su caso, apreciar dicha prescripción. Esta es la*



*cuestión, la que se debió plantear en el momento procesal adecuado. Sin embargo, lo cierto es que esta cuestión no se llegó a plantear en la instancia."*

**SEXTO.-** Se reprocha también a la sentencia haber confirmado la imposición de una sanción a pesar de inexistencia de ocultación en la conducta del contribuyente, al haber declarado la operación realizada a la Administración Tributaria en la autoliquidación presentada, si bien, calificándola de forma diferente, derivando el incremento de la base imponible únicamente de la valoración otorgada a los bienes recibidos, nunca de la calificación de la operación.

De este forma, la parte recurrente aborda la cuestión atinente a la falta de culpabilidad, por entender que no puede hablarse de culpabilidad alguna en una conducta que exclusivamente se limita a discrepar de la valoración que sobre determinados bienes ha realizado la Administración.

Como contradictoria se aporta la sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de Junio de 2007 ( rec. 657/04 ), que se refiere a una autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, en la que se declaraba la exención por reinversión, en la transmisión de unos bienes, que no fue aceptada por la Inspección, imponiéndose además una sanción, que fue dejada sin efecto por ausencia de ocultación de datos a la Administración Tributaria.

Además, se alegan sentencias de esta Sala que eliminan la culpabilidad en el caso de presentación de las autoliquidaciones con todos los datos que constituyen el hecho imponible y que permiten a la Administración Tributaria tener todos los elementos necesarios para la verificación y la liquidación de la obligación tributaria autoliquidada ( sentencias de 2 de diciembre de 2009 , 16 de Julio de 2002 , 30 de marzo de 1999 y 8 de marzo de 2003 ).

Este submotivo tampoco puede ser admitido, por cuanto la sentencia no niega la necesidad de que concurra el elemento de culpabilidad sino que partiendo de dicho principio considera que en el presente caso los acuerdos sancionadores de 15 de septiembre de 2005, en su fundamento jurídico tercero, apartado 3, analizan la culpabilidad de los contribuyentes y valoran su conducta, lo que supone una adecuada motivación de la culpabilidad imputada al pretender hacer pasar una permuta de participaciones sociales por naves por una compraventa simulada, con el fin de tributar en menor cuantía.

En la misma línea se encuentra el tercer submotivo, relativo a la improcedencia de la sentencia recurrida por confirmar la imposición de una sanción sobre la base de discrepancias valorativas, lo que evidencia según la parte recurrente la ausencia de culpabilidad en la conducta del contribuyente.

Mantiene que la sanción se fundamenta únicamente en el incremento de valor en la operación de permuta calificada así por la Inspección aportando como sentencias contradictorias las dictadas por la Audiencia Nacional en 23 de marzo de 2011 (rec. 124/08 ) 10 de febrero de 2005 ( rec. 549/2002 ) y 30 de octubre de 2003 ( rec. 945/2001 ) que anulan las sanciones impuestas por la Administración porque la cantidad dejada de ingresar atendía a discrepancias valorativas de los bienes transmitidos.

Además, matiza que pese a que por el Tribunal de instancia y la Administración se insiste en que la calificación de la operación realizada inicialmente como de compraventa con pago mediante compensación de créditos socio-sociedad afecta a la tributación, lo cierto es que ello no es así, por lo que no puede buscarse la justificación de la imposición de la sanción por esta vía.

De esta forma la parte utiliza la vía del recurso de casación para unificación de doctrina para cuestionar la sanción, viniendo a combatir la valoración de la prueba, ajena al recurso extraordinario, debiendo reconocerse que la sentencia impugnada se limita a verificar la corrección de la actuación administrativa, llegando a una conclusión claramente divergente de la sostenida por los recurrentes .

**SÉPTIMO.-** Finalmente, el último motivo hace referencia, a la nulidad de la sentencia impugnada por no permitir la reserva del derecho a la tasación pericial contradictoria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. invocándose como contradictorias las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, de 28 de Junio de 2003, recurso n1 1118/2005, y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Única, de 20 de Octubre de 2000, rec. 187/1999 .

La Sala de instancia confirmó la denegación por la Administración del derecho a la reserva de la tasación pericial contradictoria frente a la comprobación de valores realizada por remitir el art. 135 de la Ley General Tributaria a la normativa específica de cada tributo la posibilidad de reservarse ese derecho, sin que en la normativa legal y reglamentaria del IRPF estuviere prevista la misma.

Conviene recordar que el art. 135.1 de la Ley General Tributaria señala que "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". De este modo, la realización de la reserva se encuentra supeditada a la concurrencia de tres requisitos: 1º) Que la normativa de un tributo contemple tal posibilidad; 2ª) Que el interesado estime que el aumento de valor no se encuentra debidamente motivado y 3º) Que el interesado denuncie dicho defecto en el recurso o reclamación interpuesta.

En lo que hace referencia al primer requisito, la posibilidad de efectuar esta reserva sólo se encuentra contemplada, en lo que concierne a la regulación estatal, en el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ( art. 120.1), a pesar de lo cual la parte recurrente mantiene que esta interpretación vulnera el art. 24 de la Constitución, por lo que hay que entender que el art. 135 no impide en ningún momento que en aquellos casos en que la normativa propia del tributo en cuestión no regule la reserva la misma se lleve a efecto.

A estos efectos, se invoca la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 20 de Octubre de 2000, que vino a reconocer el derecho del recurrente a efectuar dicha reserva en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al apreciar identidad de razón con la situación contemplada en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, doctrina que sigue también el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en la sentencia de 28 de Junio de 2007.

Sin embargo, estas sentencias no sirven para defender la identidad de supuestos y contradicción entre la sentencia impugnada y las de contraste, ya que las sentencias comparadas contemplan supuestos distintos, el IRPF en la impugnada y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las de contraste.

**OCTAVO.-** Por lo expuesto, procede desestimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apart. 3 del art. 179 de la Ley Jurisdiccional, limita su importe máximo a la cantidad de 3000 euros.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

#### FALLAMOS

No haber lugar al recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por D. Luciano y Doña Vanesa, contra la sentencia de 21 de septiembre de 2011, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de la Comunidad Valenciana, con imposición de costas a la parte recurrente, con el límite máximo establecido en el último de los Fundamentos de Derecho..

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico** **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.