



Roj: **STS 1197/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1197**

Id Cendoj: **28079130022024100059**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **01/03/2024**

Nº de Recurso: **7146/2022**

Nº de Resolución: **363/2024**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CLM 2331/2022,**

ATS 4748/2023,

STS 1197/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 363/2024

Fecha de sentencia: 01/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **7146/2022**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/01/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **7146/2022**

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 363/2024

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 1 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **7146/2022**, promovido por la Junta de Castilla-La Mancha, representada y asistida por letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia núm. 197, de 8 de julio de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, recaída en el procedimiento ordinario núm. 310/2020.

Comparecen como partes recurridas, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, y la entidad Poliéster Albacete, S.L., representada por el procurador de los Tribunales don Manuel Serna Espinosa, bajo la dirección letrada de doña Carolina Leal Scasso.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Junta de Castilla-La Mancha contra la sentencia núm. 197, de 8 de julio de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que estimó el recurso núm. 310/2020, en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados ["AJD"].

SEGUNDO.- La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

TERCERO. - Fondo del asunto- caducidad del procedimiento.

En el caso de autos, tal y como expone la entidad recurrente, el primer aspecto a considerar estaría centrado en determinar si ha habido, en este caso, un procedimiento de comprobación de valores o varios. Pues bien, entendemos que todas las actuaciones realizadas por la oficina liquidadora de La Roda se enmarcan en un único procedimiento de comprobación de valores. En efecto, cuando la comprobación de valores inicialmente realizada ha sido anulada por resolución o sentencia de un Tribunal por razones de forma, como es la falta de motivación, debe entenderse que se produce una retroacción de las actuaciones para continuar con el mismo procedimiento de comprobación de valores iniciado, debiendo notificarse al interesado la liquidación provisional que resulte dentro del plazo que restase para completar los 6 meses de duración máxima del procedimiento, contados desde su inicio. Este es el criterio que ha expresado de forma reiterada el Tribunal Supremo -sentencias de 31 de octubre de 2.017, en el recurso nº 572/2017, y de 22 de mayo de 2.018, recurso nº 315/2017.

La determinación de la fecha en que se entiende iniciado el procedimiento de comprobación de valores debe hacerse a la luz de lo dispuesto en el artículo 134.1 de la Ley General Tributaria, que exige iniciar el procedimiento: (i) bien mediante una comunicación de la Administración actuante, o (ii) bien con la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración, cuando se cuente con datos suficientes. En este caso, el hecho de acudir al medio de comprobación previsto en el apartado e) de artículo 57, el dictamen de peritos, implica que la Administración no cuenta con datos suficientes y, por tanto, debió iniciarse el procedimiento mediante una comunicación expresa.

Los datos y documentos que constan en el expediente permiten acreditar que, si bien no se hizo una notificación específica al interesado del inicio del procedimiento; sin embargo, si constan actuaciones que necesariamente deben formar parte del procedimiento de comprobación de valores, como son: (i) el informe emitido por el perito de la Administración el 22 de julio de 2.011, y (ii) la propuesta de liquidación provisional acordada el 4 de agosto de 2.011, que fue notificada meses después, el 26 de marzo de 2.012.

En función de estos hechos, entendemos que la fecha de inicio del procedimiento de comprobación de valores debe ser el 22 de julio de 2.011, que es la fecha de emisión del informe por el perito de la Administración, habida cuenta de que no conocemos la fecha en que el órgano gestor solicitó el dictamen pericial, que debió ser la primera actuación administrativa en el citado procedimiento.

La posición, ha sido avalada por el propio Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en sentencia emitida el 23 de septiembre de 2016 (recurso 61/2015):

[...]



En la misma línea doctrinal están los pronunciamientos de otros Tribunales Superiores de Justicia, por ejemplo, el de Madrid - sentencia de 9 de febrero de 2.017, en el recurso nº 595/2015 -, o el de Extremadura - sentencia de 25 de enero de 2.018, recurso nº 76/2017 -.

Pues bien, en el presente caso, entendemos que el procedimiento de comprobación de valores ha tenido una duración superior a 6 meses, de modo que debe entenderse caducado y, atendiendo al tiempo transcurrido desde el devengo de la obligación tributaria - el año 2.009-, debe entenderse también prescrito el derecho de la Administración a liquidar el impuesto.

Por lo demás, la caducidad del procedimiento determina, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 104 de la Ley General Tributaria, que el citado procedimiento no haya tenido la virtualidad de interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto, de modo que la liquidación provisional notificada el 12 de julio de 2.016, objeto del presente recurso, ha sido dictada después de haber prescrito el derecho de la Administración en atención al tiempo transcurrido desde el devengo del impuesto - el 19 de febrero de 2.009 -, por lo que debe ser anulada.

Este Tribunal es consciente de que por parte de las administraciones demandadas no se comparte este criterio, y exponen como: "el inicio del procedimiento de gestión tributaria tiene lugar en el momento de la notificación al contribuyente del acuerdo de incoación o, en su caso, en el momento de la notificación de la propuesta de liquidación provisional acompañada de la correspondiente valoración del bien. Todas aquellas actuaciones que despliegue la Administración Tributaria con anterioridad al momento que se acaba de indicar no forman parte del procedimiento de gestión tributaria de comprobación de valores y, todo ello, sin perjuicio de que se puedan incorporar al mismo en la forma que prevé la Ley. Es más, todas estas actuaciones sirven para justificar que se vaya a iniciar el procedimiento, sin perjuicio, eso sí, de su utilidad como medio de prueba de la discordancia entre el valor declarado y el valor real. Así pues, en modo alguno puede sostenerse la conclusión de que el Dictamen del Perito de la Administración suponga el inicio de un procedimiento de comprobación de valores, antes bien, constituye una actividad previa, en tanto respete los límites propios, y lo cierto es que, en este caso, tales límites no han sido desbordados. Lo cierto es que el Dictamen del Perito de la Administración puede tener lugar al margen del procedimiento de gestión tributaria, tiene por objeto precisamente recabar información con trascendencia tributaria con muy diverso destino, entre el que no cabe excluir, desde luego, el inicio posterior de un procedimiento de comprobación en el que la información obtenida sea utilizada para su inicio mediante la notificación al contribuyente de la correspondiente propuesta de liquidación."

Igualmente, este Tribunal, resalta como por Auto de fecha 30-3-22 (recurso número 5968/2021), de admisión de recurso de casación, se establece como la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"Determinar si en la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores, tanto si es un procedimiento autónomo como si se sustancia, como actuación inicial, en el curso de otro procedimiento tributario, ha de considerarse que las actuaciones desarrolladas por la Administración relativas a la determinación del valor de los bienes o derechos, esto es, las actuaciones dirigidas a la obtención del informe de valoración, suponen el inicio del procedimiento tributario o si, por el contrario, suponen actuaciones previas necesarias para contar con los datos suficientes para iniciarlo mediante la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y valoración."

Hasta su resolución, este Tribunal mantiene su criterio de acuerdo con los precedentes jurisprudenciales anteriormente transcritos, al entender que resulta la interpretación más acorde para posibilitar el control del procedimiento administrativo de comprobación de valores, como de la actuación de la administración en tal sentido.

Por todo ello, se desestima el recurso interpuesto, sin necesidad de abordar los restantes motivos de impugnación formulados por la entidad actora".

El letrado de la Junta preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 22 de septiembre de 2022, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 104 y 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"]; y el artículo 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ["TRLITPAJD"].

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 27 de septiembre de 2022.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 26 de abril de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:



Determinar si en la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores, que se tramita como un procedimiento autónomo de gestión tributaria, ha de considerarse que las actuaciones que desarrolla la Administración para justificar su iniciación por entender que no se corresponde el valor declarado con el valor real determinado por la propia Administración, suponen el inicio del procedimiento, o por el contrario, suponen actuaciones previas anteriores al inicio del plazo de caducidad de seis meses que otorga la LGT, cuyo comienzo vendría determinado por la fecha de la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración al obligado tributario.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación: el artículo 134, apartados 1 y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en relación con el artículo 104, apartados 1 y 4, de la misma ley.

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".

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de la Junta de Castilla-La Mancha, mediante escrito registrado el 30 de mayo de 2023, interpuso el recurso de casación en el que sostiene que "[...] es la propia jurisprudencia de esta Sala Tercera la que pone de manifiesto que la Administración ha de valorar una serie de circunstancias sobre si procede o no incoar el procedimiento de comprobación de valores, precisamente como base para tomar una decisión al respecto, extremo que implica un actuar previo que no puede computarse a efectos de caducidad", en consecuencia, "[...] lo que caducan son los procedimientos tributarios que se inician para liquidar y exigir el pago de deudas tributarias, pero lo que no caduca es la actuación tributaria de carácter interno anterior al comienzo de dichos procedimientos". En base a lo anterior afirma que "la conclusión principal ha de ser, pues, que la orden de servicio que provoca la emisión de un dictamen de un perito de la Administración actuante es una actuación de ordenación de la actividad propia de la Administración y es, por tanto, una actuación interna que, de una parte, sirve para evitar la iniciación masiva e indiscriminada de procedimientos de gestión y, de otro lado, sirve para justificar y motivar el inicio de estos procedimientos, pues únicamente se iniciarán aquellos en los que se aprecie una desviación entre el valor declarado y el valor real del bien transmitido". Y añade que "[...] el plazo máximo en que deberá notificarse la resolución que le ponga término se contará desde la fecha de la "notificación" del acuerdo de inicio de acuerdo con lo previsto en el art. 104.1.a) de la misma LGT. En este sentido, la notificación al contribuyente se presenta como un presupuesto insoslayable tanto para que comience el plazo de caducidad (vid. art. 104.1.a) de la LGT a que expresamente remite el art. 134.1 LGT) como para interrumpir el plazo de prescripción (vid. art. 68.1.a) de la LGT)" (págs. 9 a 12 del escrito de interposición).

Fija la pretensión deducida en el presente recurso de casación en "[...] la revisión jurisdiccional de la declaración de caducidad del procedimiento de comprobación de valores que se hace en la Sentencia de instancia, solicitando, en consecuencia, que se dicte sentencia en que se declare que el *dies a quo* del plazo de seis meses para tramitar y resolver estos procedimientos en que existe una actuación con trascendencia "*ad intra*", como es la elaboración de dictámenes por los propios peritos de la Administración actuante, se refiere a una fecha concreta y determinada, esto es, al día de notificación al obligado tributario de la propuesta de liquidación y valoración motivada, con expresión de los medios y criterios empleados por la Administración para su determinación (incluido el dictamen de perito ex art. 57.1e) de la LGT)", y solicita se "[...] dicte una Sentencia que case la Sentencia impugnada declarándose la legalidad de la resolución del TEAR que confirmó la liquidación tributaria practicada una vez que verificamos que la misma se ha notificado en un procedimiento tributario no caducado" (pág. 25).

Finalmente solicita el dictado de sentencia "[...] por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente [su] recurso en los términos interesados".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a las partes recurridas, el abogado del Estado presenta, el día 2 de julio de 2023, escrito por el que se abstiene de formular oposición.

La representación procesal de la entidad Poliéster Albacete, S.L. formula oposición, mediante escrito registrado el 12 de julio de 2023, en el que rechaza la interpretación de la legalidad efectuada de contrario porque -afirma- "[...] supone otorgar al dictamen pericial una doble condición procedimental: formalmente, sería el instrumento que justificase la necesidad de realizar una comprobación de valores; y materialmente, sería el medio de comprobación de valores elegido para probar el valor real del bien. Un dos en uno que, además, se elaboraría fuera y sin sujeción a procedimiento alguno"; doctrina que -se dice- "[...] ya fue rechazada implícitamente por el Tribunal Supremo en la sentencia de 23 de enero de 2023 mencionada [...]" (pág. 4 del escrito de oposición). A su juicio, "[...] el supuesto contemplado en el artículo 134.1 de la Ley General Tributaria, que autoriza el inicio del procedimiento de comprobación de valores con la notificación conjunta



de la propuesta de liquidación y valoración, debe interpretarse restrictivamente, para el supuesto tasado: "...cuando se cuente con datos suficientes", de modo que no pueda generalizarse para convertirse en la forma normal de inicio del procedimiento de comprobación de valores. [...]. Sin embargo, el dictamen de peritos de la Administración, contemplado en la letra e) del citado artículo es, por su propia naturaleza, un dato o un medio de comprobación de valores con el que inicialmente no cuenta o del que no dispone el órgano gestor si no media un acto de petición de informe" (págs. 6-7).

Por último, interesa que, "[...] en el supuesto de que la SALA entendiera que la cuestión sobre la que ha aceptado el interés casacional objetivo debe ser estimada; solicitamos que la estimación del recurso sea parcial y limitada exclusivamente a la alegación de caducidad que estimó la sentencia recurrida en casación; ordenando la retroacción de actuaciones para que la Sala de instancia se pronuncie sobre el resto de las alegaciones contenidas en la demanda", y suplica a la Sala que "[...] proceda en derecho, siendo [su] pretensión principal la desestimación del recurso, y subsidiariamente la estimación parcial, con retroacción de actuaciones para que la SALA de instancia se pronuncie sobre el resto de las alegaciones contenidas en la demanda presentada en el procedimiento número 310/2020".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 30 de enero de 2024, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 197, de 8 de julio de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, estimatoria del recurso núm. 310/2020, formulado por la entidad Poliéster Albacete, S.L. contra la resolución de 17 de enero de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 02/00951/2016, interpuesta frente a la liquidación emitida, en fecha 1 de julio de 2016, por la Oficina Liquidadora de La Roda (Albacete), por importe de 10.842,28 euros, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ["AJD"], devengados por la declaración de obra nueva realizada por la entidad Fabricados Parra y Cía. S.A., entidad que fue absorbida por la mercantil recurrente en la instancia .

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio.

Los antecedentes del litigio son como sigue:

1º) El 19 de febrero de 2009 Fabricados Parra y Cía., S.A. -sociedad que fue absorbida por la mercantil Poliéster Albacete, S.L- otorgó escritura pública de declaración de obra nueva y agrupación de fincas. La obra nueva se valoró en la cantidad de 280.000 euros y se presentó la correspondiente autoliquidación por el gravamen de AJD, ingresando la cantidad de 2.800 euros.

2º) Tras la tramitación del procedimiento de comprobación de valores, y sobre la base del informe emitido el 22 de julio de 2011 por el perito de la Administración, la oficina liquidadora de La Roda (Albacete) notificó la iniciación de procedimiento de comprobación de valores con propuesta de liquidación el día 26 de marzo de 2012 y posteriormente dictó el 11 de julio de 2012 la correspondiente liquidación provisional complementaria en concepto de AJD, en la que se exigió el pago de 10.842,28 euros (9.686,06 euros de cuota y 1.156,22 euros de intereses de demora).

3º) La citada liquidación fue objeto de reclamación económico-administrativa, que fue resuelta el 30 de septiembre de 2015 por el TEAR de Castilla-La Mancha, acordando estimarla por falta de motivación suficiente de la comprobación de valores. La mencionada resolución del TEAR fue remitida a la oficina gestora el 22 de enero de 2016.

4º) El 14 de abril de 2016, la oficina liquidadora referida notificó una nueva propuesta de liquidación, resultante de la comprobación de valores realizada con arreglo al nuevo informe emitido el 23 de febrero de 2016 por el perito de la Administración; notificando el 12 de julio de 2016 la nueva liquidación provisional complementaria por AJD, en la que se exigió el pago del mismo importe que la liquidación anulada, es decir, 10.842,28 euros (9.686,06 euros de cuota y 1.156,22 euros de intereses de demora).

5º) Frente a dicha liquidación, la contribuyente presentó reclamación económico-administrativa con número de referencia 02/00951/2016 ante el TEAR de Castilla-La Mancha, siendo desestimada por resolución de 17 de enero de 2020.



6º) Contra dicha resolución, la reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, siendo tramitado con el número 310/2020 y que fue estimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- *La cuestión de interés casacional.*

Por auto de 26 de abril de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir este recurso de casación y delimita la cuestión de interés casacional que sigue:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si en la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores, que se tramita como un procedimiento autónomo de gestión tributaria, ha de considerarse que las actuaciones que desarrolla la Administración para justificar su iniciación por entender que no se corresponde el valor declarado con el valor real determinado por la propia Administración, suponen el inicio del procedimiento, o por el contrario, suponen actuaciones previas anteriores al inicio del plazo de caducidad de seis meses que otorga la LGT, cuyo comienzo vendría determinado por la fecha de la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración al obligado tributario.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación: el artículo 134, apartados 1 y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en relación con el artículo 104, apartados 1 y 4, de la misma ley.

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".

CUARTO.- *La argumentación de la sentencia recurrida.*

La sala *a quo* señala que, en el presente caso, ha existido un único procedimiento de comprobación de valores, dado que, cuando la comprobación de valores inicialmente realizada ha sido anulada por razones de forma, como es la falta de motivación, debe entenderse que se produce una retroacción de las actuaciones para continuar con el mismo procedimiento de comprobación de valores iniciado, debiendo notificarse al interesado la liquidación provisional que resulte dentro del plazo que restase para completar los 6 meses de duración máxima del procedimiento, contados desde su inicio, haciendo mención a las sentencias de la Sección Segunda de esta Sala del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2017 (casación 572/2017 - ES:TS:2017:4184) y de 22 de mayo de 2018 (casación 315/2017 - ES:TS:2018:2052).

Así, la sala de instancia fija como momento de inicio del procedimiento de comprobación de valores el 22 de julio de 2011 (fecha de emisión del informe por el perito de la Administración, habida cuenta de que desconoce aquella en que el órgano gestor solicitó el dictamen pericial, entendiéndose que debió ser la primera actuación administrativa en el citado procedimiento); y, seguidamente reproduce el contenido de la sentencia de 23 de septiembre de 2016 (recurso 61/2015 - ES:TSJCLM:2016:2498) dictada por el propio TSJ de Castilla-La Mancha:

"[...] Para la Sala dicho planteamiento resulta inaceptable. Sería tanto como admitir una visión fragmentada y mutilada del procedimiento administrativa. El hecho de que no se notifique la incoación del procedimiento no significa que podamos aceptar esa práctica irregular. No cabe duda de que el dictamen del perito emitido no puede quedar al margen del procedimiento administrativo; tanto es así que la liquidación provisional y su notificación definitiva se apoyan en dicho dictamen. Por tanto, debe admitirse que se trata de una pieza clave y angular del procedimiento que no puede quedarse al margen del mismo y por tanto necesariamente deben integrarse formando parte de él. Si de acuerdo con estos razonamientos cabe tal integración la consecuencia lógica y natural sería entender que el expediente se ha iniciado con esa solicitud que es la primera y fundamental en el "iter" procedimental que conduce derechamente a la liquidación que le da fin. Así lo vienen entendiendo algunos T.S.J. como el de Extremadura en sentencia de 10-2- 2015, recurso 128/2014, que se pronuncia sobre esta problemática en los siguientes términos: " Desde el momento que la Administración remite el expediente al Servicio de Valoraciones para la práctica de valoraciones, está iniciando el procedimiento de comprobación de valores. El acto administrativo que remite el expediente al Servicio de Valoraciones se dicta con una finalidad expresa que no es otra que la práctica de comprobaciones de valor que deben ser motivadas para la realización de las Liquidaciones [...] Reiteramos que desde el momento que solicita la comprobación ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores. [...]".

Por todo ello considera que, en el supuesto examinado, el procedimiento de comprobación de valores ha tenido una duración superior a dicho plazo, de modo que debe entenderse caducado y, atendiendo al tiempo



transcurrido desde el devengo de la obligación tributaria -el año 2009-, debe entenderse también prescrito el derecho de la Administración a liquidar el impuesto.

Dicho lo cual, la Sala de Albacete expone lo siguiente:

"Este Tribunal es consciente de que por parte de las administraciones demandadas no se comparte este criterio, y exponen como: "el inicio del procedimiento de gestión tributaria tiene lugar en el momento de la notificación al contribuyente del acuerdo de incoación o, en su caso, en el momento de la notificación de la propuesta de liquidación provisional acompañada de la correspondiente valoración del bien. Todas aquellas actuaciones que despliegue la Administración Tributaria con anterioridad al momento que se acaba de indicar no forman parte del procedimiento de gestión tributaria de comprobación de valores y, todo ello, sin perjuicio de que se puedan incorporar al mismo en la forma que prevé la Ley. Es más, todas estas actuaciones sirven para justificar que se vaya a iniciar el procedimiento, sin perjuicio, eso sí, de su utilidad como medio de prueba de la discordancia entre el valor declarado y el valor real. Así pues, en modo alguno puede sostenerse la conclusión de que el Dictamen del Perito de la Administración suponga el inicio de un procedimiento de comprobación de valores, antes bien, constituye una actividad previa, en tanto respete los límites propios, y lo cierto es que, en este caso, tales límites no han sido desbordados. Lo cierto es que el Dictamen del Perito de la Administración puede tener lugar al margen del procedimiento de gestión tributaria, tiene por objeto precisamente recabar información con trascendencia tributaria con muy diverso destino, entre el que no cabe excluir, desde luego, el inicio posterior de un procedimiento de comprobación en el que la información obtenida sea utilizada para su inicio mediante la notificación al contribuyente de la correspondiente propuesta de liquidación".

QUINTO.- Marco normativo.

Las normas más relevantes para el análisis de la cuestión de interés casacional son las siguientes:

1.- El art. 57 LGT sobre que dispone:

"[...] Artículo 57. Comprobación de valores.

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

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

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

- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo. [...]"

2.- El art. 104 LGT que establece:

"[...] Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.

1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:



- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación. [...].

3.- El art. 134 LGT, sobre el procedimiento de comprobación de valores que dispone:

"[...] Práctica de la comprobación de valores.

1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.

El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

[...]

3. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada.

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. [...].

SEXTO.- *La posición de las partes en el recurso de casación.*

A) Posición de la Administración de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, recurrente.

La Administración recurrente argumenta que de ningún precepto legal se deduce que el hecho de pedir un informe a un perito de la propia Administración conlleve la iniciación del procedimiento de comprobación de valores y requiera una comunicación expresa al obligado tributario, ya que nada le impide a la Administración solicitar a sus técnicos una valoración de un bien transmitido con anterioridad al inicio del procedimiento de comprobación de valores, pues se trata de valoraciones que realizan sus propios técnicos en el ámbito interno y sobre la base de los datos de los que ya dispone la Administración.

Esta conclusión se infiere, dice, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, de la Sentencia de 8 de marzo de 2023 (rec. 5810/2021), sobre motivación del acuerdo de inicio de un procedimiento de comprobación de valores- y no es equiparable al supuesto en que la Administración recaba datos que no obran en su poder -obviamente no lo están cuando debe acudir a otra Administración- examinado en las SSTs de 8 de marzo de 2023. Pero ello no implica que se califique de la misma forma (obtención de datos externos) la solicitud de informes a los propios peritos de la Administración. A mayor abundamiento -añade- una solución contraria a la que propugna la Administración recurrente supondría erosionar la jurisprudencia formada por esta Sala acerca de la motivación del inicio del procedimiento de comprobación de valores. pues supondría iniciar el procedimiento mediante una comunicación expresa que no tiene por qué explicar las razones por las que la Administración entiende que el valor declarado no se corresponde con el valor real. En realidad, la interpretación postulada por la sentencia recurrida supondría un aval para que las Administraciones inicien procedimientos de comprobación de valores sin justificar si antes de comprobar, hay algo que merezca ser comprobado.

Así pues, los informes que emitan los peritos de la propia Administración actuante antes del acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación y de su notificación al interesado son actuaciones internas de la propia Administración Tributaria dirigidas a cumplir la carga motivadora y justificativa que ha impuesto la doctrina jurisprudencial.

Por otra parte, la atribución del efecto iniciador del procedimiento a la solicitud de dictamen de perito de la Administración pugna con el principio de legalidad del procedimiento, ya que es claro que la propia Ley General Tributaria sitúa el inicio del procedimiento de comprobación junto con la propuesta de liquidación y valoración (art. 134.1) y la remisión del apartado 1 del art. 134 al apartado 3 del mismo precepto evidencia que si la propuesta de liquidación y valoración se puede hacer junto con el acuerdo de iniciación, y la regularización debe acompañarse de la valoración realizada, es porque la ley permite que aquella valoración se realice previamente



por los medios de que disponga la administración, entre otros, por el dictamen de peritos de la Administración que, sin embargo, no tiene alcance iniciador del procedimiento.

Por todo ello el escrito de interposición concluye que "[...] ni existe habilitación legal para impedir que la Administración pueda pedir a sus técnicos la emisión de informes de valoración antes de la iniciación de un procedimiento tributario de comprobación de valores cuando la voluntad del legislador. v esto es indiscutible. es otra ni, por otra parte, resulta congruente la solución de la instancia a tenor de las exigencias que este propio Tribunal ha venido imponiendo a las Administraciones en la iniciación de los procedimientos de comprobación de valores, pues solamente con la utilización de alguno de los medios que prevé el art. 57.1 de la LGT. sin excepciones o limitaciones. se podría llegar a justificar las razones por las que hay algo que merezca ser comprobado y regularizado. [...]" (pág. 17).

B) Escrito de oposición: la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, se abstiene de formular oposición al recurso de casación.

C) Escrito de oposición de la parte recurrida Poliéster Albacete S.L.

Argumenta que la posición del recurrente sostiene la validez del carácter interno del dictamen de valoración en la obligación de motivación del inicio del procedimiento de comprobación de valores, pues, para la Administración recurrente, sería el cumplimiento de esta obligación la razón que justificaría que la petición y posterior emisión del dictamen pericial se considerase una actuación interna de la Administración, previa al inicio del procedimiento de comprobación de valores.

La recurrida se opone a esta interpretación de la legalidad, porque considera que con ello se otorga al dictamen pericial una doble condición procedimental: formalmente, sería el instrumento que justificase la necesidad de realizar una comprobación de valores; y materialmente, sería el medio de comprobación de valores elegido para probar el valor real del bien, que se elaboraría fuera y sin sujeción a procedimiento alguno. Sostiene que esta concepción del dictamen pericial que pretende el recurrente, ya fue rechazada implícitamente por el Tribunal Supremo en la sentencia de 23 de enero de 2023 mencionada, al desestimar las alegaciones que en ese sentido realizó el Abogado del Estado y el Letrado de la Administración gestora, en cuanto que defendían que en los supuestos en que el medio de comprobación de valores utilizado fuera un informe pericial, el propio dictamen ya servía para justificar la necesidad de la comprobación de valores, haciendo innecesaria la motivación específica sobre la falta de correspondencia del precio y/o valor declarado con el valor real del bien.

SÉPTIMO.- El juicio de la Sala.

La cuestión de interés casacional suscitada es semejante a la planteada en el auto de 30 de marzo de 2022 (rec. cas. 5968/2021 - ES:TS:2022:4745A), a que hace referencia la sentencia objeto del presente recurso. Esta cuestión fue resuelta en las sentencias de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo 295/2023, 296/2023, 297/2023 y 298/2023, de 8 de marzo (rec. 5810/2021 - ECLI:ES:TS:2023:1439; rec. 5955/2021 - ECLI:ES:TS:2023:1438; rec. 5968/2021 - ECLI:ES:TS:2023:1440; y rec. 5970/2021 - ECLI:ES:TS:2023:1437, respectivamente), así como en la STS 721/2023, de 29 de mayo de 2023 (rec. 6746/2021 - ECLI: S:2023:2316) en las que se desestiman pretensiones idénticas del Principado de Asturias, contra las sentencias del TSJ de Asturias que, en aquellos litigios, declararon la caducidad de los procedimientos de comprobación limitada en las que también se planteó si actuaciones de comprobación de valores sobre bienes que radiquen fuera de su territorio de la Administración tributaria competente, realizadas mediante colaboración solicitada a los servicios de gestión tributaria de otras Comunidades Autónomas, comportan la iniciación del procedimiento.

En dichas sentencias, se fijó como doctrina jurisprudencial que la actuación administrativa con trascendencia "ad extra" como es la solicitud de comprobación de valores cursada a otra Administración, excede del propio ámbito interno de la Administración actuante, y tiene el carácter de acto iniciador del procedimiento, en este caso de comprobación limitada.

Y se precisó que estas conclusiones se limitaban a los casos examinados donde la solicitud de informe se había cursado a otra Administración diferente, y no deberían ser trasladadas miméticamente a otros casos, los más frecuentes por otra parte, en los que la actuación de la Administración se produce en su propio ámbito interno, por el procedimiento de comprobación de valores, lo que requería, dijimos entonces, de un examen específico de lo dispuesto en el art. 134.1º, segundo párrafo LGT, que establece que el procedimiento de comprobación de valores se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando cuente con datos suficientes, mediante la notificación de la propuesta de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

En este litigio se nos plantea una situación análoga a la entonces examinada, si bien la actuación de la Administración se produce en su ámbito interno, mediante la solicitud de un dictamen de perito de la Administración, en fecha que no consta, pero muy anterior en el tiempo al de la notificación de la iniciación del



procedimiento con la propuesta de liquidación, realizada el 26 de marzo de 2012, sobre la base del dictamen emitido por el perito de la Administración el 22 de julio de 2011.

La principal argumentación de la Administración recurrente es que precisamente el dictamen del perito de la Administración es el medio por el que la Administración motiva la iniciación del procedimiento de comprobación de valores, pues de otra manera, afirma, incumpliría la doctrina jurisprudencial elaborada por esta Sala en las SSTs de 23 de mayo de 2018 (rec. cas. 1880/2017 y 4202/2017) en el sentido de que la motivación de la necesidad de realizar la comprobación de valores. Anticipamos ya que no cabe compartir esta postura de la recurrente, que mezcla dos cuestiones diferentes.

El art. 134.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que: "La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el art. 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios". Por su parte, el art. 57 que lleva la rúbrica de "*Comprobación de valores*" regula los medios que la Administración puede utilizar para practicar una comprobación de valores; el inciso cuarto establece que: "La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del art. 134 de esta ley".

Así, cuando la Administración, mediante sus servicios técnicos, emite una primera o previa valoración de los bienes está comprobando su valor, comprobación que solo puede realizarse en un procedimiento administrativo tributario. El art. 57.4 admite que la comprobación de valores se practique dentro de un procedimiento autónomo, cuyo único objeto sea precisamente la comprobación, en cuyo caso "deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los arts. 134 y 135 de esta ley" o que pueda tener un carácter incidental dentro de otro procedimiento sea de gestión o de inspección, supuesto al que se refiere la expresión "*cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento*".

En este caso, la comprobación de valores es el único procedimiento tramitado por la Administración, cuya finalidad es comprobar el valor del bien inmueble al que se refiere la operación formalizada en la escritura pública. Por tanto, la comprobación tiene que realizarse necesariamente dentro del procedimiento de los arts. 134 y 135 de la Ley General Tributaria y puede ser considerada como un acto que se haya realizado fuera del procedimiento de gestión tributaria.

La consideración de los dictámenes e informes sobre valoración de los bienes como actos propios del procedimiento resulta clara, por otra parte, a tenor de los efectos que el ordenamiento jurídico tributario atribuye a dichas actuaciones de solicitud de informes periciales de los órganos técnicos de la Administración. El art. 98 LGT relativo a la "*Iniciación de los procedimientos tributarios*" establece que "[...] 1. Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria". Y en su número segundo señala que "[...] 2. Los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente. [...]".

En este sentido, hay que tener en consideración lo dispuesto en el art. 100 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el reglamento de actuaciones tributarias ["RAT"], sobre informes, que dispone:

"1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los órganos de la Administración tributaria emitirán los informes que sean preceptivos, los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos y los que les sean solicitados, siempre que en este último caso se fundamente la conveniencia de solicitarlos".

Pues bien, no cabe negar la naturaleza de los informes o dictámenes como elementos situados dentro del procedimiento administrativo, como por otra parte se deduce de lo dispuesto en el art. 104.2 LGT, sobre interrupciones justificadas a efectos de la duración máxima del procedimiento, aspecto desarrollado por el art. 103 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, Reglamento de Actuaciones Tributarias que enumera, entre otros, a los dictámenes recabados de otros órganos o unidades de la propia Administración como uno de los supuestos en los que se considera justificada, en los límites dispuestos, la interrupción del plazo de duración máxima del procedimiento.

El art. 102 del RAT dispone:



"[...]. Períodos de interrupción justificada.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses".

Por otra parte, es obvio que el ejercicio de la muchos de los derechos reconocidos al contribuyente en el art. 34 de la LGT requieren, para su pleno ejercicio, del marco de un procedimiento formalizado. Sería el caso del derecho a conocer el estado de tramitación de los expedientes en los que sea parte, o el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.

Por tanto, desde que la Administración tributaria solicita un informe de valoración a través de una de sus unidades, donde se encuadra el perito que emite el dictamen, se realizan actuaciones para comprobar el valor de los bienes inmuebles y, en consecuencia, se ha iniciado el procedimiento de comprobación de valores, sin que pueda producirse un diferimiento del efecto iniciador, a efectos del cómputo del plazo de caducidad del procedimiento, a la fecha de otro acuerdo, este formal, de incoación y propuesta de liquidación.

Ciertamente la Administración podrá notificar conjuntamente la propuesta de liquidación y la valoración, posibilidad contemplada en el art. 134.1 LGT, si dispone de los datos necesarios para ello, pero no podrá practicar primero la comprobación que se deja pendiente de poner en conocimiento del interesado hasta que la Administración estime oportuno incoar el procedimiento, eludiendo así el cumplimiento del plazo para resolver. No tendría sentido, ya se ha dicho, que si la solicitud de informe no se produjera dentro del procedimiento, que el art. 103 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, de actuaciones tributarias, se atribuya a tal actuación el efecto de interrupción justificada del procedimiento, por todo el periodo transcurrido desde la remisión de la petición hasta que el órgano competente reciba los dictámenes. Si hay interrupción justificada es, simplemente, porque está dentro de procedimiento, pues en otro caso, resultaría indiferente a efectos del plazo máximo de duración de los procedimientos.

Por consiguiente, establecemos como doctrina jurisprudencial que desde que solicita un dictamen de peritos para verificar el valor del bien, la Administración ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores, y en ese momento se deberá notificar la incoación al interesado.

Ello no impide que la Administración deba motivar ese acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación para el cual se solicita el dictamen de peritos, pues las propias razones que hayan llevado a la Administración a considerar necesario ese dictamen deben de ser expuestas en el acuerdo de iniciación como motivación, que deberá ser la adecuada a esos efectos, en los términos requeridos en la jurisprudencia de esta Sala (STS de 23 de enero de 2023, rec. cas. 1381/2021, entre otras).

En este caso, las circunstancias en que se desarrolla el procedimiento muestran con toda evidencia la improcedencia de disociar el dictamen de perito del inicio del procedimiento. La oficina liquidadora del ITPAJD que tramita el procedimiento es la Oficina liquidadora de Roda (Registro de la Propiedad de la Roda, Albacete) y el dictamen de peritos lo emite una unidad administrativa ajena a aquella oficina liquidadora, el Servicio de Inspección y Valoración de la Dependencia de Unidades y Servicios Periféricos de Albacete. Sin embargo, en el expediente no existe la menor constancia de la fecha ni el acuerdo o resolución por el que se solicitó, ni como se hizo llegar al órgano gestor ese primer informe de valoración emitido el día 22 de julio de 2011, que no se incorpora a resolución alguna de inicio del expediente hasta el día 26 de marzo de 2012. Es entonces, ocho meses después de emitido el dictamen, cuando se notifica el acuerdo de iniciación del procedimiento de comprobación de valores y la propuesta de liquidación acompañada del dictamen. Esta forma de proceder, no formalizando ni documentando en modo alguno las actuaciones con las que se ha solicitado el dictamen de perito, dificulta el ejercicio pleno de los derechos del obligado tributario a conocer el estado de tramitación de un procedimiento en el que tiene la condición de parte, y a verificar el cumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento y las consecuencias del transcurso del mismo y enmascara en una actuación interna de la Administración aquello que necesariamente tiene la condición de actuación propia del procedimiento.



La sentencia recurrida es conforme con este criterio por lo que el recurso de casación habrá de ser desestimado.

OCTAVO.- *Las costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento séptimo:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. **7146/2022**, interpuesto por la representación procesal de la Administración de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha contra la sentencia núm. 197, de 8 de julio de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que estimó el recurso núm. 310/2020.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos previstos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.