

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 295/2023 de 8 Mar. 2023, Rec. 5810/2021

Ponente: Toledano Cantero, Rafael.

LA LEY 60515/2023

ECLI: ES:TS:2023:1439

Establece doctrina

Doctrina esencial

Práctica de la comprobación de valores. Inicio y caducidad del procedimiento. Solicitud de colaboración a otra Administración autonómica.

Una 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.

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. Sucesiones mortis causa. Comprobación de valores. El procedimiento de comprobación de valores debe finalizar en el plazo de 6 meses desde la notificación al interesado del inicio del mismo. Su falta de constancia no puede beneficiar a la Administración. Caducidad del procedimiento. Según las circunstancias del caso, una 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.

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto por los Servicios Jurídicos de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Asturias, estimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la resolución TEAR Asturias, que desestimó la reclamación económico-administrativa correspondiente al impuesto sobre sucesiones y derivada de expediente de comprobación realizado por el Ente Público de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias que dio lugar a la liquidación, confirmando la sentencia recurrida.

A Favor: OBLIGADO TRIBUTARIO.
En Contra: ADMINISTRACIÓN AUTONÓMICA.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 295/2023

Fecha de sentencia: 08/03/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5810/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/02/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5810/2021

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. 295/2023

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 8 de marzo de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5810/2021, promovido por el Principado de Asturias, representado y asistido por letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia núm. 431/2021, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, Sección Única, en fecha 12 de mayo de 2021, en el Procedimiento Ordinario núm. 318/2020.

Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado y don Eduardo, representado por la procuradora de los Tribunales doña Catalina Mijares Rilla, con la asistencia letrada de don David Sota Antoñanzas.

.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por el Principado de Asturias contra la sentencia núm. 431/2021, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, de fecha 12 de mayo de 2021, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 318/2020 interpuesto por don Eduardo frente a la resolución del

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, de 28 de noviembre de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM001 correspondiente al impuesto sobre sucesiones y derivada de expediente de comprobación realizado por el Ente Público de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias que dio lugar a la liquidación por importe de 42.525,69 euros.

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

"TERCERO.- El art. 134 de la LGT, al regular el procedimiento de comprobación de valores, dentro de la Sección su dedicada a los procedimientos de gestión tributaria, lo regula como un procedimiento especial y distinto del procedimiento iniciado por declaración y de la comprobación limitada [...]

En el presente caso consta una comunicación del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias de fecha 20 de abril de 2016 a la Agencia Tributaria de Cantabria (folios 70 a 75 expediente). Dicha comunicación cita el expediente de gestión de origen, NUM000, y "adjunta copia del documento presentado para la liquidación del impuesto sobre Sucesiones con el ruego de que emitan informe suficientemente motivado de los bienes de naturaleza rústica y urbana sitios en esa provincia, y de que sea remitido a esta Oficina una vez efectuada la comprobación de valores", lo que sería cumplimentado y remitido por la entidad cántabra con el resultado pericial el 26 de marzo de 2018 ("una vez valorados los bienes urbanos solicitados").

Por tanto, esa comunicación no es un acto de trámite de mero impulso sino un acto de trámite cualificado porque dispone la realización de un acto de instrucción del procedimiento encaminado a la elaboración de informes y pruebas que fundamenten la propuesta de liquidación. Ese acto de trámite cualificado que es la comunicación o requerimiento interadministrativo, no precisa calificarse formalmente de acto de iniciación cuando materialmente es un acto dispositivo preordenado a obtener la comprobación inicial de la valoración de un bien. Por tanto, la Sala comparte plenamente la argumentación vertida en la STSJ de Extremadura de 27 de septiembre de 2018 (rec.42012017): *"Así pues, cuando la Administración, a través de sus servicios técnicos, emite un dictamen pericial, está comprobando el valor de un bien, comprobación que solamente puede realizarse dentro de un procedimiento administrativo tributario. El artículo 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". Desde que la Administración solicita dicho informe está comprobando, y por consiguiente, ha iniciado el procedimiento de comprobación de valores, no siendo válido por ello el diferimiento a efectos del cómputo del plazo de caducidad a la fecha en que se dicta el acuerdo de incoación y propuesta de liquidación. La Administración podrá notificar conjuntamente la propuesta de liquidación y la valoración, posibilidad contemplada en el artículo 134.1 LGT, pero no podrá solicitar y practicar primero la comprobación que se deja pendiente hasta que la Administración considera oportuno incoar el procedimiento, eludiendo así el cumplimiento del plazo para resolver. Reiteramos que desde el momento que solicita la comprobación ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores, y en ese momento deberá notificar la incoación al interesado"*.

En resumidas cuentas, se impone la recta lectura del art.134 LGT cuando dispone: "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". Dicho precepto nos sitúa ante dos momentos alternativos de iniciación: o bien cuando existe una comunicación de la Administración actuante (o acto tácito equivalente como el requerimiento a la administración tributaria colaboradora para que inicie la comprobación), o bien cuando no se precisa tal comunicación porque ya de entrada cuenta la administración con sobrados datos para

fundamentar su propuesta. Otra interpretación vacía el efecto útil del precepto cuando sitúa el inicio en la comunicación de la Administración tributaria, a lo que se añade que la interpretación favorable a focalizan el inicio en el momento en que se disponga la propuesta de liquidación por contarse con la valoración remitida por una tercera entidad, supone dejar en manos de la administración la decisión del momento de inicio del procedimiento y lo que es más grave, sumir al contribuyente en el conocimiento de un procedimiento sin límite temporal apriorístico.

Además, ha de tenerse en cuenta que las competencias públicas son irrenunciables, tanto del ente público remitente (Ente público tributario de Asturias) como del receptor (Agencia tributaria de Cantabria), de manera que aquél no puede desentenderse del desenlace, sino que cuenta con sobrados mecanismos para requerir, colaborar o interesarse por su resolución en plazo, y sin que los problemas de coordinación administrativa u eficacia puedan primar sobre los derechos de los particulares a una resolución administrativa en el plazo preestablecido.

Por ello, nos situamos en línea con la STSJ de Madrid de 28 de marzo de 2017 (rec. 979/2015) que apreciando el deber de iniciación y notificación formal, enfrentada a la discreta solicitud de colaboración de otra administración precisa que "su falta de constancia en modo alguno puede beneficiar a la Administración autora de la infracción legal, ni, por consiguiente, debe dispensarla del deber de resolver en el plazo de seis meses del art. 104 LGT".

Por tanto, sentado el dies a quo del plazo de caducidad en este singular caso, hemos de aplicar el art. 134.1 LGT cuyo último inciso señala que "El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley", completado con la precisión de que "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".

Por tanto, si la fecha de inicio a considerar es la de la solicitud de valoración emitida el 20 de abril de 2016 y recibida el 27 de abril del mismo año, hemos de considerar ésta como fecha de arranque del plazo de caducidad de seis meses, por lo que teniendo lugar la finalización del procedimiento el 29 de agosto de 2018, el mismo habría caducado".

La letrada del Principado de Asturias preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 18 de junio de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas el artículo 134, apartados 1 y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], en relación con el artículo 104, apartados 1 y 4, del mismo cuerpo legal.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de julio de 2021.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 23 de marzo de 2022, 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, 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 134, apartados 1 y 3, de la LGT, en relación con el artículo 104, apartados 1 y 4, de la misma norma.

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 del Principado de Asturias, mediante escrito registrado el 13 de mayo de 2022, interpuso el recurso de casación en el que propone como respuesta a la cuestión casacional "[...] que han de interpretarse los apartados 1 y 3 del artículo 134 LGT en el sentido de que las actuaciones previas de la Administración tributaria para determinar el valor de los bienes o derechos son anteriores al inicio del procedimiento de comprobación de valores, y ello precisamente porque el artículo 134.1 determina que se podrá iniciar, mediante una comunicación de la Administración o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración, siendo esta segunda opción la que procedería en el caso enjuiciado. Y en esta interpretación ha de tenerse en cuenta que en el artículo 134.3 se indica que la Administración comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, "con expresión de los medios y criterios empleados", lo que admite la realización de actuaciones previas -en este supuesto la elaboración de un informe pericial- previas al inicio del procedimiento mediante la propuesta de liquidación y valoración conjunta" (pág. 9 del escrito de interposición).

Finalmente solicita el dictado de sentencia que "[...] por la que, estimando el mismo, anule la Sentencia recurrida, y en consecuencia, declare la conformidad a derecho de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias de fecha 28 de noviembre de 2019, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM001".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a las partes recurridas, la representación del Sr. Eduardo presenta, el día 21 de junio de 2022, escrito de oposición en el que, con carácter previo solicita "[...] al Tribunal que, en atención a la tutela de los litigantes reformule la cuestión y fije doctrina en atención a los hechos y particularidades que concurren en este preciso asunto, que se inicia con un procedimiento de comprobación limitada en cuyo curso se produce una "actuación concreta" de comprobación de valores" (pág. 3 del escrito de oposición). Y en cuanto a si la actuación de comprobación de valor realizada por el órgano de valoración del Gobierno de Cantabria puede considerarse como una actuación "interna" o "previa" fuera del procedimiento administrativo de comprobación limitada, defiende "[...] que excluir del procedimiento administrativo la "actuación" consistente en la emisión del informe de valoración supone aceptar que dicha "actuación" se realice extramuros del procedimiento administrativo, lo que equivaldría a que se ejecutara sin sometimiento a la Ley, sin plazos, sin contradicción, sin seguridad jurídica, en definitiva, al arbitrio de la Administración", añadiendo que, además, "[...] en el procedimiento que inició la Administración del Principado de Asturias, el de "comprobación limitada", no era posible realizar actuaciones fuera de las oficinas de la Administración, pues así se deduce claramente del artículo 136, en su apartado 4 [...]" LGT (págs. 6-7), y suplica a la Sala "[...] dicte sentencia no dando lugar al mismo y confirmando la sentencia impugnada, con imposición de las costas del presente recurso a la parte recurrente".

Por su parte, el abogado del Estado presenta escrito el 22 de junio de 2022, absteniéndose de formular oposición al recurso de casación.

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 14 de febrero de 2023, 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. 431/2021, de 12 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 318/2020 promovido por don Eduardo contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, de fecha 28 de febrero de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM001, correspondiente al Impuesto de Sucesiones causado por el fallecimiento de la tía del recurrente en la instancia, derivada del expediente de comprobación realizado por el Ente Público de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias y que dio lugar a la liquidación núm. NUM002, por importe de 42.525,69 euros.

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio.

Los antecedentes del litigio los siguientes:

1º. Con fecha 30 de septiembre de 2014, don Eduardo presentó autoliquidación del impuesto sobre sucesiones por el fallecimiento de doña Blanca.

2º. A la vista de que diversos bienes inmuebles de la herencia se encontraban ubicados en Cantabria, el Ente Público de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias remitió solicitud, con fecha 20 de abril de 2016, a la Agencia Cántabra de Administración Tributaria para que realizara una valoración de estos, que fue recibida el día 27 del mismo mes y año.

3º. El día 26 de marzo de 2018, el Servicio de Valoraciones de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria envió los correspondientes informes de valoración elaborados por sus peritos al Ente Público asturiano con base en los cuales dictó propuesta de liquidación que fue notificada el 17 de abril de 2018. En esa propuesta de liquidación se hace constar que la Administración tributaria ha procedido al inicio del procedimiento de comprobación limitada, en cuyo seno, con cita del art. 159, b) del Real Decreto 1065/2007.

Finalmente, el día 29 de agosto de 2018 se notificó liquidación provisional.

4º. Contra la anterior liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa, que fue tramitada acumuladamente junto con las reclamaciones del resto de sucesores y resuelta por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias en sentido desestimatorio mediante resolución de 28 de noviembre de 2019.

5º. Contra la citada resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, con número 318/2020, que ha dado lugar a la sentencia de 12 de mayo de 2021 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, cuya ratio *ratio decidendi* sobre los aspectos relevantes para la cuestión de interés casacional se expone en el fundamento de derecho que se ha transcrito en lo necesario en el antecedente de hecho segundo de esta sentencia.

TERCERO.- La cuestión de interés casacional.

El recurso de casación fue admitido por auto de 23 de marzo de 2022, de la Sección de Admisión de esta Sala, que delimita la siguiente cuestión de interés casacional:

"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, 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 134, apartados 1 y 3, de la LGT, en relación con el artículo 104, apartados 1 y 4, de la misma norma.

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.- Marco normativo.

Las normas jurídicas relevantes para la decisión del litigio son, en primer lugar, el artículo 134, apartados 1 y 3, de la LGT 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.

El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley.

[...]

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.

[...]".

Por otra parte, el art. 104.1 LGT señala:

"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.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro".

Finalmente, el art. 159.b) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que 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 dispone:

"3. Cuando la comprobación de valores se realice conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la subsección siguiente de este reglamento, salvo lo relativo al plazo máximo de resolución, que será el del procedimiento que se esté tramitando".

QUINTO.- *La argumentación de las partes.*

A) La parte recurrente, Administración del Principado de Asturias, considera que la sentencia de instancia infringe lo dispuesto en el artículo 134, apartados 1 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, referidos a la forma de iniciación del procedimiento de comprobación de valores cuando la Administración actuante cuente con datos suficientes, y en particular a la iniciación mediante una notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración, en el plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación. Considera que el anterior precepto ha de ponerse en conexión con lo establecido en el artículo 104, apartados 1 y 4, de la misma Ley General Tributaria, en los que se fija en seis meses, salvo determinadas excepciones, el plazo máximo en que debe notificarse una resolución, plazo de caducidad que se cuenta, en los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

Sostiene que "[...] de seguirse la interpretación contenida en la sentencia, nunca resultaría posible el inicio del procedimiento mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración, puesto que la propuesta de valoración, debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados, debe comunicarse al mismo tiempo que la propuesta de liquidación, y la obtención del informe de valoración, sea elaborado por la misma Administración que tramita el procedimiento o por otra distinta, precisa siempre de actuaciones previas, como lo es su solicitud al órgano competente para emitirlo. Si dicha solicitud equivale, en palabras de la sentencia cuya impugnación se propone, a "una comunicación de la Administración actuante", es materialmente imposible que el procedimiento de comprobación de valores se inicie de otra forma que no sea mediante dicha comunicación [...]".

Considera que la interpretación mantenida por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias vacía el efecto útil del precepto cuando sitúa el inicio en la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración, y en la práctica unifica los dos modos alternativos previstos en el artículo, que en su redacción literal prevé las dos formas de inicio.

Argumenta que la interpretación correcta que debe darse al inicio del procedimiento mediante una comunicación de la Administración actuante, es la de su aplicación en aquellos supuestos en los que resulte necesario para poder proceder a efectuar la valoración de un bien o derecho, recabar información del obligado tributario o de terceros, conforme al artículo 160.1 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Es decir, cuando la Administración no tiene aún en su poder "datos suficientes" para que se pueda emitir el informe de valoración, precisando de información adicional.

El art. 160 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio dispone:

"1. En este procedimiento la Administración tributaria podrá proceder al examen de los datos en

poder de la Administración, de los consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto, así como requerir al obligado tributario o a terceros la información necesaria para efectuar la valoración.

Asimismo, la Administración podrá efectuar el examen físico y documental de los bienes y derechos objeto de valoración. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172 de este reglamento".

B) Escrito de oposición: la Abogacía del Estado presenta escrito en que se abstiene de hacer oposición al recurso de casación de la Administración del principado de Asturias.

C) Escrito de oposición del Sr. Eduardo. En el escrito de oposición se pide en primer lugar que se reformule la cuestión de interés casacional ya que considera que en la cuestión planteada se omite un dato esencial del procedimiento concretamente seguido, y es que el mismo se siguió como procedimiento de comprobación limitada, en cuyo curso se produce una actuación concreta del comprobación de valores que, además, presenta la singularidad que se hace mediante solicitud de colaboración a otra Administración autonómica, por radicar los bienes fuera del territorio de la Administración actuante.

En cuanto al fondo, se opone, argumentando que es evidente que en este caso, la comprobación de valores como actuación en el seno de otro procedimiento, el de comprobación limitada, carece de sustantividad como procedimiento, y que el plazo máximo de duración es el de aquel procedimiento en que se inserta, esto es, el de comprobación limitada. Afirma que ese procedimiento, aunque formalmente no se declarase iniciado hasta notificar la propuesta de liquidación, debe considerarse materialmente iniciado con la solicitud de informe de valoración a la Administración cántabra, iniciación que además resulta insoslayable porque en el procedimiento de comprobación limitada, el órgano no puede realizar actuaciones fuera de las oficinas de la administración tributaria.

SEXTO.- *El juicio de la Sala.*

La cuestión de interés casacional delimitada en este recurso de casación plantea, en términos generales, determinar si las actuaciones de valoración desarrolladas por la Administración suponen por si mismas el inicio de un procedimiento tributario a cualquier tipo de procedimiento de comprobación de valores. Sin embargo, en este caso hay circunstancias muy específicas del caso, que son relevantes, puesto que la actuación de comprobación de valores se realiza en el marco de otro procedimiento de comprobación limitada. Por ello la parte recurrida propone que se reformule la cuestión para atemperar la respuesta a las circunstancias del caso, y, en efecto, ante las singularidades que presenta el caso, habremos de matizar el alcance de la doctrina jurisprudencial.

En el caso litigioso, la primera actuación de la que reciben notificación los interesados es la propuesta de liquidación, en la que se hace constar que la Administración tributaria ha procedido al inicio del procedimiento de comprobación limitada, en cuyo seno, con cita del art. 159, b) del Real Decreto 1065/2007, se ha realizado actuación de comprobación de valores que en este caso, y respecto a los bienes radicados fuera de Asturias -concretamente en Cantabria- consistió en solicitar la valoración a la Administración de aquella Comunidad Autónoma, solicitud que se cursó en fecha 20 de abril de 2016. El órgano competente de la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Cantabria, emitió el informe, resultante del método de comprobación por dictamen de peritos, cerca de dos años mas tarde, concretamente el día el 26 de marzo de 2018, y el día 17 de abril de 2018 se notificó a los interesados como primera actuación, la propuesta de liquidación, tras lo cual se les notificó la liquidación tributaria por ISD el 29 de agosto.

Por tanto, no puede prescindirse del dato esencial de que en este caso las actuaciones de comprobación de valores realizadas no pueden ser consideradas como unas actuaciones internas de la propia Administración, sobre la base de datos de los que ya disponga, ni es un procedimiento de comprobación de valores autónomo, sino que la actuación de comprobación de valores se realiza en

el marco de otro procedimiento, comprobación limitada, en el que, además, por no realizarse la comprobación de valores por el órgano que tramita el procedimiento sino por otra Administración tributaria, se acude a lo dispuesto en el art. 159.2º RD 1065/2007, Reglamento de Gestión, para la incorporación de aquella comprobación de valores realizada fuera del ámbito de las propias oficinas de la Administración, limitación ésta que es característica del procedimiento de comprobación limitada, conforme dispone el art. 136.4º LGT. En definitiva, para poder realizar, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, que es como califica al procedimiento la Administración, una actuación de comprobación de valores mediante dictamen pericial como ha sido el caso, que además se ha realizado fuera del ámbito territorial de la Administración actuante, es imprescindible dotar de un marco procedimental a las actuaciones que se ordenan, que tienen una trascendencia ad extra. Ese soporte procedimental es la iniciación, como consecuencia de la solicitud de valoración, cursada a otra Administración. No puede admitirse que todas estas actuaciones realizadas antes de la primera notificación al interesado han tenido carácter puramente interno, a modo de verificación de datos en poder de la Administración - obviamente no lo estaban cuando hubo de acudir a otra Administración -, ni a modo de pura reflexión interna sobre la adecuación del valor declarado. Siendo esto así, la caducidad del procedimiento se rige, conforme previene el art. 139.1. b de la Ley General Tributaria, por la caducidad del procedimiento de comprobación limitada en que se ha insertado la actuación de comprobación de valores, en los términos del art. 104 LGT, conclusión que ratifica el art. 159.3 del Real Decreto 1605/2007.

Por consiguiente, en las circunstancias del caso, la argumentación de la sentencia recurrida es correcta, pues aunque la Administración no expresara el alcance iniciador del procedimiento de la solicitud de comprobación de valores cursado a otra Administración, desde luego se trata de un acto que excede del propio ámbito interno de la Administración actuante, y supuso la iniciación del procedimiento de comprobación limitada, que caduco por el transcurso del plazo de seis meses (art. 104.1 LGT) cumplido sobradamente cuando se notificó la liquidación.

Ahora bien, estas conclusiones deben limitarse a un caso como el que se examina y no pueden trasladarse 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 requerirá 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, apartado éste que hace referencia a la propuesta de valoración que habrá de ser notificada junto a la propuesta de liquidación con la que se puede iniciar el procedimiento cuando el valor determinado por la Administración tributaria sea distinto al declarado por el sujeto pasivo.

Como hemos declarado en reiterada jurisprudencia, de las que cabe citar las SSTs de 26 de febrero de 2020 (rec. cas. 1903/2018) y de 23 de diciembre de 2022 (rec.cas. 1763/2021), el desenvolvimiento práctico del recurso de casación muestra que se producen, a veces, desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada y el correlativo condicionamiento del escrito de interposición, lo que ha dado lugar a que, excepcionalmente, por la Sección de enjuiciamiento, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente a este recurso de casación, y/o en garantía del principio de tutela judicial efectiva, se hagan matizaciones o se atempere o adapte la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, puesto que la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no puede desvincular del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, en las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra

manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes. Por ello las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane de la sentencia debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que la fijación de la doctrina jurisprudencial debe adaptarse a las circunstancias y límites del caso concreto, sin entrar sobre las cuestiones que, aun cuando pudieran presentar interés casacional, si a la conclusión a la que se llegue resulta ajena e irrelevante para resolver el caso concreto.

Las conclusiones y doctrina jurisprudencial que pudieran alcanzarse en esas situaciones pudieran ser distintas cuando no se produzca esa actuación *ad extra* que ha concurrido en este caso y que, sin duda, ha determinado el inicio del procedimiento. Pero las circunstancias fácticas de este recurso no ofrece una base fáctica real para un pronunciamiento con fijación de doctrina jurisprudencial con el alcance general que plantea la cuestión de interés casacional, pues estaríamos pronunciándonos sobre una actuación hipotética.

SÉPTIMO.- *La doctrina jurisprudencial.*

Por tanto, la doctrina jurisprudencial que hemos de fijar es que, en las circunstancias del caso, una 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.

En consecuencia, la argumentación de la sentencia recurrida es correcta pues iniciado el procedimiento en la fecha en que se solicitó la actuación de comprobación de valor a la Administración tributaria de Cantabria, el 20 de abril de 2016, se produjo la caducidad del procedimiento por el transcurso del plazo de seis meses (art. 104.1 LGT) cuando se notificó la liquidación, el día 29 de agosto de 2018, por lo que el recurso de casación ha de ser desestimado.

OCTAVO.- *Las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida.

FALLO

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

- 1.-** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento séptimo.
- 2.-** No haber lugar al recurso de casación núm. 5810/2021, interpuesto por los Servicios Jurídicos de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias contra la sentencia núm. 431/2021, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, de fecha 12 de mayo de 2021, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 318/2020 interpuesto por don Eduardo frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, de 28 de noviembre de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM001 correspondiente al impuesto sobre sucesiones y derivada de expediente de comprobación realizado por el Ente Público de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias que dio lugar a la liquidación por importe de 42.525,69 euros. Confirmar la sentencia recurrida.
- 3.-** 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.