



Roj: **STSJ EXT 1401/2021 - ECLI:ES:TSJEXT:2021:1401**

Id Cendoj: **10037330012021100695**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Cáceres**

Sección: **1**

Fecha: **26/11/2021**

Nº de Recurso: **297/2021**

Nº de Resolución: **516/2021**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MERCENARIO VILLALBA LAVA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

CACERES

SENTENCIA: 00516/2021

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, integrada por los Il'tmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de SM el Rey, ha dictado la siguiente:

SENTENCIA NUM. 516/2021

PRESIDENTE:

DON DANIEL RUIZ BALLESTEROS

MAGISTRADOS:

DOÑA ELENA MÉNDEZ CANSECO

DON MERCENARIO VILLALBA LAVA

DON RAIMUNDO PRADO BERNABEU

DON CASIANO ROJAS POZO

DOÑA CARMEN BRAVO DIAZ/

En Cáceres a veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso administrativo número 297/2021, promovido por el Letrado de la JUNTA DE EXTREMADURA, en nombre y representación de la **JUNTA DE EXTREMADURA**, siendo parte demandada la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el ABOGADO DEL ESTADO y parte codemandada la entidad **LIDER ALIMENT, SA**, representada por la procuradora Sra. MUÑOZ GARCÍA contra la Resolución del TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE EXTREMADURA de fecha 26 de marzo de 2021, dictada en procedimiento 06-00905-2019, por la que se estima la reclamación interpuesta por LIDER ALIMENT, S.A., en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Cuantía: 28.198,60 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte actora se presentó escrito mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

SEGUNDO.- Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo,



sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso con imposición de las costas a la parte demandada.

Dado traslado de la demanda a la parte demandada y codemandada para que la contestasen, evacuaron dicho trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de las costas a la parte actora.

TERCERO.- No habiéndose solicitado expresamente los tramites de prueba y conclusiones, salvo el expediente administrativo, por la parte codemandada, el cual quedó en su lugar surtiendo sus efectos, se señaló día para la votación y fallo del presente recurso, llevándose a efecto en el fijado.

CUARTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado Especialista **D. MERCENARIO VILLALBA LAVA**, que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de impugnación, la resolución del TEARE de 26 de marzo de 2021, que estima la reclamación económico- administrativa 06/905/2019 interpuesta por Líder Aliment, Sociedad Anónima, contra el acuerdo de la oficina liquidadora de impuestos cedidos de Zafra de 8 de abril de 2019, en la que se giraba la liquidación provisional por el ITPAJD, que se devengó por la compraventa de un inmueble formalizada en escritura pública el 21 de diciembre de 2016 y por la que resultaba un importe a ingresar, después de la comprobación, de 28.198,60 euros, considerando la Administración Autonómica del Estado, que el procedimiento se inició con la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración o subsidiariamente con la fecha del propio dictamen pericial pero no con la petición cursada por la Oficina liquidadora al Servicio de Valoraciones.

SEGUNDO.- En este punto y sobre la base de lo que se manifiesta tanto en la demanda como en la contestación debe decirse que las sentencias dictadas por esta Sala en esta materia siempre han sido de manera indirecta o circunstancial, con relación a los supuestos de hecho que allí se producían, destacándose que cuando se realizaban determinadas actuaciones administrativas era indudable que lo era dentro de un procedimiento administrativo, ya que de lo contrario nos encontraríamos ante una vía de hecho (que determinaría la nulidad de todo lo actuado) y de la misma manera, que el privilegio de autotutela determina una facultad exorbitante de la Administración, que le permite pronunciarse con carácter previo de las cuestiones, por analogía con lo que la doctrina alemana elaboró respecto del acto administrativo con relación a la sentencia, pero ello, en absoluto, enerva sino que fortalece la garantía de los ciudadanos cuando combaten judicialmente o en vía de control a la actuación de la Administración Gestora, en contrapartida de tal privilegio, que la Administración debe dejar acreditado en el expediente administrativo todas sus actuaciones, ya que de lo contrario estaríamos ante una Administración secreta, cuyas actuaciones no podrían someterse, enteramente, al principio de legalidad (artículo 103 de la CE).

De la misma manera debe decirse que, con independencia de la forma en que interactúen las Administraciones entre sí o dentro de los distintos órganos de una misma Administración, de ninguna de las maneras pueden constituir circunstancias que desemboquen en una merma de los derechos del contribuyente y en el procedimiento debe constar y en debida forma, la manera en que la Administración ha iniciado el procedimiento.

TERCERO.- Debemos convenir con la tesis defendida por el Abogado del Estado, de acuerdo con lo que se establece en el artículo 134.1 párrafo segundo de la LGT respecto del procedimiento de comprobación de valores, que puede iniciarse, cuando se cuente con datos suficientes, a través de la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración pero que en el resto de los casos precisa de una comunicación de la Administración actuante, ya que, como se ha dicho, la Administración debe actuar dentro de un procedimiento administrativo y este procedimiento debe iniciarse, formalmente y de conformidad con el art. 40 de la Ley 39/2015, notificarse a los interesados para que produzca efectos.

Este precepto de la LGT tiene su acomodo y congruencia con lo que se establece en los arts. 161 del Reglamento General de actuaciones procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007), art. 79 de la Ley 39/2015 (de acuerdo con lo que se establece en su disposición adicional primera de ese texto legal), con el artículo 99.7 del Reglamento que se acaba de citar, que señala que las actuaciones de la Administración Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la norma específica de cada procedimiento y los órganos de la Administración Tributaria solicitarán de oficio los informes que sean



preceptivos, realizarán los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones Públicas que resulten necesarios para la aplicación de los tributos y en este mismo sentido, el artículo 100 establece, que de acuerdo con lo establecido en el artículo 97.3 de la Ley 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 le sean solicitados y se consideren convenientes.

Por ello, habiendo elegido la Administración, dentro de los distintos métodos de comprobación, el dictamen de peritos de la Administración, es decir, el uso de información de que no disponía en ese momento no puede llevarse a cabo la notificación conjunta de la propuesta de resolución y de valoración, ya que la Administración solo puede actuar dentro de un procedimiento, que tiene un periodo máximo de duración. En este punto también debe tenerse presente, que las resoluciones de control acuerdan en ocasiones la retroacción del procedimiento y en otros debe llevarse a cabo el inicio del procedimiento.

CUARTO.- De lo expuesto se deduce, que el acuerdo de iniciación del procedimiento debe formar parte del expediente administrativo, de acuerdo con los principios y garantías que rigen el procedimiento administrativo y el control de los actos de la Administración, debiéndose destacar, tal y como hace la obligada tributaria, que la resolución del TEARE no presume la caducidad sino que insta a la Administración a que compruebe la fecha en que se solicitó la valoración del inmueble para que, en su caso, se declare la caducidad del procedimiento, sin que pueda discriminarse la situación de aquellos en cuyo expediente conste esta solicitud de aquellos en que no consta y sin que se pueda considerar que el Servicio de Valoraciones tiene un carácter auxiliar de apoyo, tal y como establecido las STS de 12 de julio de 2016 y 22 de enero de 2018, la solicitud de informes es consustancial al procedimiento de comprobación e iniciador del procedimiento, considerando que de estimarse sus alegaciones debía abordar el fondo de las cuestiones planteadas respecto de la falta de motivación de los dictámenes y de la liquidación.

El principio de congruencia procesal nos impide que la Sala entre a conocer del fondo de la cuestión planteada, toda vez que el obligado tributario no impugnó la resolución del TEARE que ahora se resuelve y en cuanto demandado solamente puede coadyuvar en su mantenimiento.

QUINTO.- La Administración Autónoma del Estado considera que el informe solicitado al Servicio de Valoraciones tiene carácter auxiliar o de apoyo y de acuerdo con el art. 70 de la Ley 39/2015 no debe formar parte del expediente administrativo y de acuerdo con lo que se establece en el artículo 134.1 de la LGT puede iniciarse con la resolución conjunta de la propuesta de resolución.

En la STS 1740/ 2016 de 12 de julio de 2016, en el rec. 2447/2015, la Sala declara no haber lugar al recurso de casación de la Comunidad de Madrid. En el caso, el plazo de seis meses se debe contar desde la notificación de la incoación del procedimiento (24 mayo 2010) hasta la notificación de la liquidación que le puso fin, el 17 de mayo de 2011. Por ello, el procedimiento de comprobación de valores ha excedido el plazo de duración de seis meses establecido en el art. 104 de la LGT. No se puede descontar el período de tiempo que se ha tardado en emitir el informe de valoración por ser contraria esa posibilidad al artículo 103. a) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. La posibilidad de interrupción del plazo de caducidad por la petición de valoraciones está prevista para aquellos procedimientos en que, además de resultar necesarios o convenientes, esos informes no sean la razón de ser del procedimiento administrativo en cuestión, es decir, no sea ese el objeto mismo del procedimiento. El informe de valoración es precisamente el objeto del procedimiento de comprobación de valores, señalando en su FJDCO Quinto que:

En un procedimiento de comprobación de valores, el objeto es valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al impuesto, para posteriormente proceder a liquidar el mismo. Por ello, no cabe suspender el procedimiento porque es precisamente ese informe de valoración el objeto del procedimiento, sin que se pueda deducir el plazo que la Comunidad de Madrid ha tardado en emitir ese informe de valoración, que es, precisamente, la esencia del procedimiento.

El procedimiento tributario de comprobación de valores tiene por objeto analizar y valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al impuesto, para así practicar la liquidación tributaria que corresponda. Es decir, siendo el objeto del procedimiento la valoración de los bienes y la finalidad el liquidar el tributo, no cabe la suspensión del procedimiento para realizar los trámites que le son propios desde un punto de vista procedimental, los trámites que son inherentes al propio procedimiento.

Por ello, del periodo de tiempo que la Administración ha tardado en tramitar el procedimiento de comprobación de valores, no cabe deducir el plazo que la Subdirección General de Valoraciones ha tardado en emitir ese informe de valoración consustancial con la esencia del referido procedimiento administrativo.

En la STS 63/2018, rec. 2844/2016, de 22 de enero de 2018, en sus FJDCOS Quinto y Sexto señala que:

"

QUINTO .

Una lectura detenida de la resolución impugnada pone de manifiesto (i) que la misma acude numerosos pronunciamientos de este Tribunal -y no solo a la sentencia de 12 de julio de 2016 - para concluir que "el exceso del plazo previsto para las actuaciones de gestión produce el efecto de no interrupción de la prescripción" (fundamento de derecho segundo), (ii) que considera que las concretas actuaciones de gestión analizadas "han excedido del plazo de seis meses" que prevén los *artículos 23 de la Ley 1/1998 y 129 de la Ley General Tributaria* y la repetida sentencia de 12 de julio de 2016 y (iii) que entiende producida la prescripción teniendo en cuenta el día inicial del plazo prescriptorio (15 de enero de 2004) y la notificación de la liquidación (13 de enero de 2009).

SEXTO . En la sentencia que acaba de citarse (de 12 de julio de 2016) se planteaba el siguiente supuesto de hecho: un procedimiento de comprobación de valores (en relación con un impuesto sobre sucesiones) en el que la Comunidad Autónoma competente había solicitado a sus servicios de valoración la emisión de un dictamen sobre el valor de los bienes afectados se prolonga durante más de seis meses, precisamente por la tardanza de aquellos servicios en emitir el correspondiente dictamen.

Frente a la tesis mantenida por la Administración, señala aquella sentencia que el período empleado para emitir el informe de valoración no integraba una interrupción justificada del procedimiento de gestión por una razón: porque " *la posibilidad de interrupción del plazo de caducidad por la petición de valoraciones está prevista para aquellos procedimientos en que, además de resultar necesarios o convenientes, esos informes no sean la razón de ser del procedimiento administrativo en cuestión, es decir, no sea ese el objeto mismo del procedimiento* " .

Ciertamente, el procedimiento de gestión concernido en aquel proceso era el estricto de comprobación de valores (cuyo objeto -como recuerda la Sala- es precisamente el que se encarga a los servicios de valoración), mientras que el que ahora nos ocupa es un procedimiento de gestión "iniciado mediante declaración" en el que ha sido necesario - como la normativa aplicable autoriza- "practicar comprobación de valores".

En contra del criterio expresado por el abogado del Estado en su segundo motivo de casación, no entendemos que existan diferencias relevantes entre ambos supuestos como para no considerar aplicable el criterio jurisprudencial establecido en aquella sentencia. En efecto:

1. La tesis sostenida por el recurrente supondría, en la práctica, que la comprobación de valores en supuestos como este se sujetaría a un régimen jurídico distinto del general por el solo hecho de que esa comprobación "se inserta" en un procedimiento de gestión iniciado por declaración.

En otras palabras, si la comprobación de valores tiene lugar tras la autoliquidación del tributo (supuesto contemplado en la sentencia de 12 de julio de 2016), la solicitud de un informe de valoración no constituiría una interrupción justificada del procedimiento a efectos de determinar su duración. Si, por el contrario, esa comprobación -idéntica en su finalidad- se produce tras una declaración sin autoliquidación del contribuyente, la petición de un informe de valoración no se incluirá en el cómputo del plazo de duración del procedimiento.

2. No consideramos que exista razón alguna que justifique esta diferencia de trato en los casos -como el analizado- en los que la actuación de la Administración consiste única y exclusivamente en determinar, comprobándola, la valoración del inmueble. Al igual que sucede cuando el contribuyente opta por la autoliquidación, la Administración practica también aquí unas actuaciones para determinar el valor de los bienes con idéntica finalidad: practicar una liquidación una vez comprobado el valor del bien que constituye el objeto del tributo en cuestión.

3. Si ello es así, forzoso será convenir que también en este caso resulta aplicable nuestra doctrina anterior según la cual el informe de valoración es una actuación necesaria del procedimiento ya comprendida en el plazo de caducidad previsto para su resolución, de manera que su práctica no integra un supuesto de interrupción justificada.

Y es que, en efecto, ha de estarse a la verdadera finalidad de la actuación administrativa de que se trata, que no es otra -contemos previamente con una "declaración" o con una "autoliquidación"- que determinar al valor de los bienes transmitidos a título sucesorio para efectuar una liquidación tributaria.

Es correcta, pues, la decisión adoptada por la Sala de instancia al declarar prescrito el derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sucesiones de no residentes al carecer el procedimiento de gestión tramitado de efecto interruptivo de la prescripción y al constar en autos, además, que ha transcurrido el período de cuatro años que resulta de aplicación.

De lo expuesto se deduce, inexorablemente, de acuerdo con la jurisprudencia, que además constituye un procedimiento ordinario de razonamiento, al tratarse de una actuación administrativa esencial, que la actuación administrativa realizada por el Servicio de valoraciones integra el procedimiento administrativo y



debe de computarse a los efectos de caducidad y en este sentido debe tenerse también presente que la caducidad es la primera cuestión que debe valorarse y sobre la base del principio de autotutela ratificar el pronunciamiento y ratificar la resolución impugnada.

SEXTO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer las costas a la recurrente si bien hasta la cuantía máxima para cada demandado de 1000 euros por todos los conceptos, IVA incluido.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación, EN NOMBRE DE SM EL REY, por la potestad que nos confiere la CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Que en atención a lo expuesto, debemos de desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la **JUNTA DE EXTREMADURA** contra la resolución del **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE EXTREMADURA** mencionada de 26 de marzo de 2021 a que se refieren los presentes autos y en su virtud, la debemos de ratificar y ratificamos por ser conforme a Derecho y todo ello con expresa condena en cuanto a costas para la recurrente hasta el límite de 1000 euros por todos los conceptos IVA incluido, por cada una de las partes demandadas.

Contra la presente sentencia sólo cabe recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. El recurso de casación se preparará ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura en el plazo de treinta días contados desde el día siguiente al de la notificación de la sentencia.

La presente sentencia sólo será recurrible ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, siempre que hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora.

El escrito de preparación deberá reunir los requisitos previstos en los artículos 88 y 89 LJCA y en el Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE 6-7-2016).

De conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la LOPJ, según la reforma efectuada por LO 1/2009, de 3 de noviembre, deberá consignarse el depósito de 50 euros para recurrir en casación. Si no se consigna dicho depósito el recurso no se admitirá a trámite.

Y para que esta Sentencia se lleve a puro y debido efecto, una vez alcanzada la firmeza de la misma, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la Resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días, conforme previene la Ley, y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

Así por esta nuestra Sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- En la misma fecha fue publicada la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado que la dictó. Doy fe.