

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079492

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1340/2020, de 16 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6772/2018

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Plazo. Caducidad. Interrupciones justificadas. Petición de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos. El 12 de abril de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, relativas al ISD devengado con ocasión del fallecimiento de la madre de la recurrente, que se extendieron por un periodo de 499 días. El TEAC consideró que no resultaba ajustado a Derecho computar como periodo de interrupción justificada los 138 días transcurridos entre el 5 de diciembre de 2013 y el 22 de abril de 2014, ya que la falta de la información requerida al Servicio de Valoración Inmobiliaria no impidió continuar el procedimiento inspector, como acreditaban las diligencias extendidas y la documentación solicitada y aportada entre tales fechas, con lo que dicho procedimiento se excedió de su plazo máximo de duración, prescribiendo el derecho de la Administración autonómica a liquidar el tributo cuestionado. La sentencia recurrida, por el contrario, estimó que dicha interrupción estaba debidamente justificada. Conforme a la jurisprudencia del TS [Vid., STS de 3 de mayo de 2018, recurso n.º 2845/2016 (NFJ070501)], entre otras, establece que es propósito del legislador que, como regla general, la Inspección finiquite su tarea en el plazo de 12 meses, prorrogable como mucho hasta 24 si concurren las causas normativamente tasadas, permitiendo descontar para computar ese plazo las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas, entre otras razones, por la petición de información realizada a otras autoridades. No responde al objetivo de la ordenación legal una práctica administrativa que, sin hacer uso de la facultad de ampliar el plazo de las actuaciones inspectoras, se excede del legalmente previsto (incluso, del máximo, si hubiera mediado decisión de ampliación), para después descontar en concepto de dilaciones no imputables a la Administración y de interrupciones justificadas un número de días que manifiestamente sobrepasan aquellos que, en el decir de la Administración, pudieron efectivamente dedicarse a la tarea de acopiar los elementos de hecho necesarios para practicar la correspondiente liquidación. Los principios de proporcionalidad, el de buena fe y el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, demandan de la Administración una cumplida y precisa justificación de que no hubo en su momento posibilidad de ampliar el plazo y de la concurrencia de las dilaciones e interrupciones que, una vez descontadas del cómputo final, determinan que no hubiera exceso temporal en el desarrollo de las actuaciones. No toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento [Vid., SSTS de 12 de julio de 2016, recurso n.º 2447/2015 (NFJ064087) y de 22 de enero de 2018, recurso n.º 2844/2016 (NFJ069360)]. La respuesta a la primera cuestión debe ser que a aquellos procedimientos de inspección que tengan por único objeto la comprobación del valor de bienes, rentas etc., resultando necesaria esa comprobación para la determinación de las obligaciones tributarias, les resultará de aplicación la doctrina jurisprudencial referente a los procedimientos de gestión tributaria que tienen también ese ámbito, según la cual no puede tener la consideración de período de interrupción justificada, a efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones, la solicitud de un informe de valoración cuando el único objeto de dicho procedimiento es la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria. No puede considerarse interrupción justificada el tiempo consumido para pedir y obtener los informes de valoración requeridos cuando los mismos se solicitan a una dependencia integrada dentro del mismo órgano administrativo, y ello por las siguientes razones. pues, el Servicio de Inspección Tributaria y el Servicio de Valoración Inmobiliaria, que se integran en el mismo órgano administrativo, la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón. La tercera cuestión relativa a si debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de las valoraciones pese a que durante ese tiempo pudieron practicarse otras diligencias, se abordó en la STS de 3 de mayo de 2018, entre

otras, cuya doctrina debe ratificarse en el sentido de que si aun siendo una interrupción justificada, durante el tiempo en el que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración, sino que habrá de estarse a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto [Vid., ATS de 16 de enero de 2019, recurso n.º 6772/2018 (NFJ079494) que plantea el recurso de casación contra la STSJ de Aragón de 9 de julio de 2018, recurso n.º 192/2017 (NFJ073941) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3, 7, 104, 150 y 156.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102 y ss.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.
RD 939/1986 (RGIT), art. 31 bis.

PONENTE:

Doña Esperanza Córdoba Castroverde.

SENTENCIA

Magistrados/as

NICOLAS ANTONIO MAURANDI
GUILLEN JOSE DIAZ DELGADO
ANGEL AGUALLO AVILÉS
JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
JESUS CUDERO BLAS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.340/2020

Fecha de sentencia: 16/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION Número del procedimiento: 6772/2018
Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/09/2020

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CCN Nota:

R. CASACION núm.: 6772/2018

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1340/2020

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 16 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 6772/2018, interpuesto por la procuradora doña Ana Rayón Castilla, en nombre y representación de doña Juana, contra la sentencia dictada el 9 de julio de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el recurso núm. 192/2017, relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Han comparecido como partes recurridas el GOBIERNO DE ARAGÓN, representado y asistido por el Letrado de la Diputación General de Aragón y la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 241/2018, dictada el 9 de julio por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el recurso núm. 192/2017, que estima el recurso interpuesto por el Gobierno de Aragón contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 9 de marzo de 2017, que resuelve el recurso de alzada promovido por doña Juana, contra la desestimación presunta del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de la reclamación (NUM000) y acuerda su estimación, disponiendo la anulación del acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictado por el Servicio de Inspección Tributaria del Gobierno de Aragón por importe de 481.440,88 €, por declarar prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

2.1. Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("ISD") devengado con ocasión del fallecimiento de doña Montserrat, madre de doña Juana, se iniciaron el 12 de abril de 2013 y concluyeron con la notificación de la correspondiente liquidación, lo que se entendió que se produjo el 23 de agosto de 2014. Se extendieron, pues, a lo largo de 499 días.

2.2. La Administración tributaria autonómica consideró que de todo ese tiempo resultaban imputables a doña Juana, como dilaciones, 204 días, distribuidos en los siguientes periodos: (i) 138 días, entre el 5 de diciembre de 2013 y el 22 de abril de 2014, como interrupción justificada, por la solicitud de informe de valoración al Servicio de Valoración Inmobiliaria de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón; (ii) 26 días, entre el 23 de mayo y el 6 de junio de 2013 y entre el 6 de noviembre y el 8 de noviembre de 2013, por retrasos en la aportación de la documentación requerida; y (iii) 40 días, por pedir el aplazamiento de la comparecencia fijada en la diligencia correspondiente.

2.3. El 23 de septiembre de 2014, doña Juana presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón. Transcurrido un año desde su interposición, la Sra. Juana entendió que había sido desestimada por silencio administrativo, por lo que el 8 de octubre de 2015 promovió recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ("TEAC"), que fue estimado, al considerar que no resultaba ajustado a Derecho computar como periodo de interrupción justificada los 138 días transcurridos entre el 5 de diciembre de 2013 y el 22 de abril de 2014, ya que la falta de la información requerida al Servicio de Valoración Inmobiliaria no impidió continuar el procedimiento inspector, como acreditaban las diligencias extendidas y la documentación solicitada y aportada entre tales fechas, con lo que dicho procedimiento se excedió de su plazo máximo de duración, prescribiendo el derecho de la Administración autonómica a liquidar el tributo cuestionado.

2.4. El Gobierno de Aragón interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC referida, que fue estimado por la sentencia de 9 de julio de 2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que se impugna en el presente recurso de casación.

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. La procuradora doña Ana Rayón Castilla, en nombre y representación de doña Juana, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 150, apartados 1, párrafo 1º, y 2, letra a), en relación con el artículo 104, apartado 2, de la Ley 58/2003, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], y los artículos 102, apartado 7, y 103, letra a), del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) ["RGAT"], todos ellos en su redacción aplicable *ratione temporis*. Cita, asimismo, como infringidas las sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2ª) del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (casación 5990/2007; ES:TS:2011:913), 28 de enero de 2011 (casación 5006/2005; ES:TS:2011:425), 14 de octubre de 2011 (casación 391/2009; ES:TS:2011:6947), 20 de abril de 2012 (casación 3076/2009; ES:TS:2012:3180), 23 de julio de 2012 (casación 1835/2010; ES:TS:2012:5469), 19 de febrero de 2016 (casación 647/2013; ES:TS:2015:730), 12 de julio de 2016 (casación 2447/2015; ES:TS:2016:3358), 22 de enero de 2018 (casación 2844/2016; ES:TS:2018:237) y 3 de mayo de 2018 (casación 2845/2016; ES:TS:2018:1639).

2. La Sala de instancia, por auto de 3 de octubre de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurridas -Administración General del Estado y Gobierno de Aragón-, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 16 de enero de 2019, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son las siguientes:

"[...] Primera: ¿resulta aplicable al procedimiento de inspección la doctrina jurisprudencial referente a los procedimientos de gestión tributaria y según la cual no puede tener la consideración de periodo de interrupción justificada la solicitud de un informe de valoración cuando el único objeto de dicho procedimiento es la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria?

Segunda: ¿resulta aplicable al procedimiento de inspección la doctrina jurisprudencial referente a los procedimientos de gestión tributaria y según la cual no puede tener la consideración de periodo de interrupción justificada el tiempo consumido para pedir y obtener los informes de valoración requeridos cuando los mismos se solicitan a una dependencia integrada dentro del mismo órgano administrativo?

Tercera: si durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de las valoraciones pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo, ¿debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector?

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 150, apartados 1, párrafo 1º, y 2, letra a), en relación con el artículo 104, apartado 2, de la Ley 58/2003, General Tributaria, y 102, apartado 7, y 103, letra a), del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en su redacción aplicable *ratione temporis*.

2. La procuradora doña Ana Rayón Castilla, en la representación ya acreditada de doña Juana, por medio de escrito fechado el 8 de marzo de 2019, interpuso recurso de casación en el que señala que el análisis de las cuestiones con interés casacional y, especialmente, de las dos primeras que tienen que ver con la aplicación al procedimiento de inspección de la doctrina jurisprudencial creada sobre la solicitud de informes de valoración como "interrupción justificada" en el procedimiento de gestión, requiere, con carácter previo, desentrañar si la noción de "interrupción justificada" opera también en el ámbito del procedimiento inspector y, por ello, si la jurisprudencia creada en torno a la misma y, en particular, a una de sus modalidades (la petición de datos, informes, dictámenes, etc.) en relación con los procedimientos de gestión resulta aplicable en un caso como el enjuiciado, en el que la liquidación impugnada fue aprobada a resultas de un procedimiento de inspección.

Sostiene que el ejercicio de potestades administrativas a través de los procedimientos tributarios de gestión e inspección está sometido a plazo y que para el cómputo del mismo debía estarse, según el marco normativo vigente al tiempo de los hechos de este litigio, a las reglas del artículo 104.2 LGT. Así se obtiene, contrario sensu, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, conforme a la que el artículo 150 LGT constituye un precepto específico para los procedimientos de inspección, limitado a excepcionar para esta clase de procedimientos la regla general de duración contemplada en el artículo 104.1 LGT y alguno de los efectos derivados del incumplimiento del plazo [vid. las sentencias de 31 de octubre de 2017 (RCA/572/2017, FJ 3º.A, punto 7; ES:TS:2017:4184) y 19 de enero de 2018 (RCA/1094/2017, FJ 1º, punto 2; ES:TS:2018:187)].

El Tribunal Supremo ha interpretado el concepto jurídico indeterminado "interrupción justificada", definido por el artículo 103.a) RGIT/2007, en uso de la habilitación que le dio el artículo 104.2 LGT, en el sentido de que tal noción alude necesariamente a esas tesituras en las que el curso inspector debe detenerse ("interrupción"), bien porque se está a la esperada de datos relevantes para su continuación, habida cuenta de su finalidad, bien porque queda suspendido debido a la imposibilidad material de continuar con las pesquisas ("justificada").

Considera que la interpretación sistemática de los artículos 104 y 150 LGT (remisión que el apartado 1 del segundo hacía al apartado 2 del primero) y el carácter "principal" que la jurisprudencia ha otorgado a la previsión del legislador de someter a un plazo máximo el ejercicio de las potestades de gestión e inspección a través del correspondiente procedimiento [las sentencias que cita afirman que la LGT "ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales"] permiten concluir que los criterios interpretativos fijados por el Tribunal Supremo en interpretación de tal marco normativo en relación con los procedimientos de gestión, resultan aplicables también a los de inspección.

Seguidamente, argumenta sobre la aplicación a los procedimientos de inspección de la jurisprudencia relativa a las interrupciones justificadas por petición de informes de valoración en los procedimientos de gestión cuyo único objeto es esa valoración, alegando que las sentencias de 12 de julio de 2016 (casación 2447/2015) y 22 de enero de 2018 (casación 2844/2016) interpretan los artículos 104.2 LGT y 103.a) RGIT/2007 y concluyen que 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, [primer FJ 5º (la sentencia contiene dos FFJJ con ese ordinal), punto 4, de la sentencia de 2016]. Ha de estarse a la verdadera finalidad de la actuación administrativa de que se trate, que no es otra (ya se cuente con una declaración, ya con una autoliquidación, del sujeto pasivo) que determinar el valor de los bienes transmitidos a título sucesorio para efectuar una liquidación tributaria (FJ 6º de la sentencia de 2018).

Considera, en relación al primer interrogante, que se aplica a los procedimientos de inspección cuyo único objetivo es la valoración de bienes, rentas, etc. la jurisprudencia que, sentada en relación con los procedimientos de gestión que tienen ese mismo acotado ámbito, no considera interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones la petición de informes o dictámenes cuyo contenido es, precisamente, esa valoración.

A título subsidiario, alega en relación al segundo interrogante, señalando que el TS, en relación al RGIT de 1986, que aludía a "otros órganos de la Administración", ya se ha pronunciado en dos sentencias -23 de julio de 2012 y 19 de febrero de 2015- en el sentido de no considerar interrupción justificada la petición de informes a la propia Delegación Especial de Madrid de la AEAT, siendo así que nada ha cambiado en el texto de la norma reglamentaria que obligue a alterar el criterio jurisprudencial. Cita la STS de 12 de julio de 2016 (rec. casación 2447/2015).

En resumen, considera que el Tribunal Supremo debe ratificar su jurisprudencia al respecto y, despejando la segunda incógnita propuesta en el auto de admisión, interpretar que, pese a la dicción literal del artículo 103.a) RGIT, la noción de "interrupción justificada" recogida en el artículo 104.2 LGT, párrafo 3º, habida cuenta de la finalidad perseguida por el legislador con el establecimiento de un plazo máximo para las actuaciones de inspección o de gestión, no incluye supuestos en los que el informe de valoración se interesa de una unidad integrada en la misma estructura administrativa que desarrolla la tarea inspectora o de gestión.

Por último, en relación a la tercera cuestión, cita la STS de 24 de enero de 2011 (rec. casación 5990/2007) que interpreta el artículo 31 bis RGIT/1986, precedente del actual art. 102 RGIT.

Termina solicitando a la Sala que dicte sentencia por la que, estimando el recurso, se anule la impugnada y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, desestime el recurso contencioso-administrativo número 192/2017 interpuesto por el Gobierno de Aragón, confirmando la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central, pronunciada en el recurso de alzada núm. 00-08159-2015.

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito fechado el 6 de mayo de 2019, absteniéndose de formular oposición.

El Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón presentó escrito de oposición al recurso el 15 de mayo de 2019, en el que, en relación a la primera cuestión de interés casacional, considera que en una inspección general, como la que nos ocupa, sí procede aplicar la interrupción justificada por la petición de un informe de valoración a otros órganos de la Administración tributaria, aunque al final el resultado de la misma se limite a una cuestión de valoración.

En relación a la segunda cuestión, considera aplicable el artículo 103, párrafo a), RGIT pues el Servicio de Inspección Tributaria es un órgano administrativo diferente del Servicio de Valoración Inmobiliaria, de acuerdo con el Decreto 311/2015, de 1 de diciembre, del Gobierno de Aragón, por el que se establece la estructura orgánica del Departamento de Hacienda y Administración Pública, y con funciones diferenciadas, detalladas en los artículos 16 y 18, siendo así que ambos son Servicios con rango de órgano administrativo según el artículo 10 de la Ley de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón y dependen jerárquicamente, a su vez, de la Dirección General de Tributos, que es otro órgano diferenciado (artículo 8.2).

Asimismo, considera que no hay que confundir las circunstancias de la petición del informe de valoración en el seno del procedimiento de comprobación de valores, con el procedimiento de inspección que no tiene como objetivo único la valoración de determinados inmuebles, siendo así que en el presente caso es un procedimiento de inspección tributaria de comprobación de hechos imposables iniciado por el Servicio de inspección tributaria y que, para tramitarlo, entre otras diligencias, necesita un informe de valoración del Servicio de Valoración Inmobiliaria, órgano diferenciado y sobre el que ni siquiera tiene una ascendencia jerárquica.

En relación a la tercera cuestión, aduce que el Tribunal Supremo ha rechazado tajantemente que cualquier petición de información dé cobertura a una ampliación "de facto" o "automática" del plazo legal de duración del procedimiento, pero sin que ello suponga que deba rechazarse en todo caso la existencia de una interrupción justificada por haberse realizado otras actuaciones mientras se sustanciaba la petición; siendo preciso, pues, analizar las circunstancias concurrentes en cada caso concreto a fin de comprobar si realmente la Inspección se vio imposibilitada de terminar el procedimiento en el plazo máximo establecido legalmente. Será, por tanto, una cuestión de prueba determinar su alcance y ello no es posible plantearlo en un recurso de casación.

Afirma que en el presente supuesto el procedimiento de inspección se inició el 12 de abril de 2013, por lo que, en principio, el plazo máximo legal para su terminación culminaba el 12 de abril de 2014, habiéndose recibido el informe de valoración el 22 de ese mes y año, esto es, cuando ya había expirado el plazo legal. Por consiguiente, es palmario que el procedimiento no pudo cerrarse observando el plazo máximo legal debido a que estaba pendiente de recibir el informe de valoración de las fincas, elemento que -como el propio TEAC admite- era "totalmente necesario para la práctica de la liquidación".

En suma, considera que la petición del informe de valoración de las fincas fue el único motivo por el que el procedimiento de inspección se excedió del plazo máximo legal establecido, ya que dicho informe se recibió cuando ese plazo ya se había excedido, y si, pese a ello, la Inspección tardó tres meses más en formular la liquidación que cerraba el procedimiento, en lugar de cerrarlo de inmediato, no fue por causas a ella imputables, sino por la necesidad de corroborar la documentación aportada por la obligado tributario para que se tuviese en cuenta en la liquidación, por lo que reúne todos los requisitos para ser calificada como una "interrupción justificada" de las actuaciones.

Termina solicitando la desestimación del recurso de casación.

Quinto. *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 26 de junio de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 15 de junio de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 29 de septiembre de 2020, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, impugnada en casación por doña Juana, es o no conforme a Derecho, y, en concreto, dar respuesta a las tres cuestiones que formula el auto de admisión, consistentes en determinar:

1^a. Si resulta aplicable al procedimiento de inspección la doctrina jurisprudencial referente a los procedimientos de gestión tributaria, según la cual no puede tener la consideración de periodo de interrupción justificada la solicitud de un informe de valoración cuando el único objeto de dicho procedimiento es la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria.

2^a. Si resulta aplicable al procedimiento de inspección la doctrina jurisprudencial referente a los procedimientos de gestión tributaria, según la cual no puede tener la consideración de periodo de interrupción justificada el tiempo consumido para pedir y obtener los informes de valoración requeridos cuando los mismos se solicitan a una dependencia integrada dentro del mismo órgano administrativo.

3^a. Si durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de las valoraciones pudieron practicarse otras diligencias, determinar si dicho tiempo debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, debemos hacer una breve referencia a los hechos del litigio que son relevantes para su resolución:

a) El 12 de abril de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, relativas al ISD devengado con ocasión del fallecimiento de doña Montserrat, madre de doña Juana, que concluyeron con la notificación de la correspondiente liquidación, lo que se entendió que se produjo el 23 de agosto de 2014. En consecuencia, se extendieron por un periodo de 499 días.

b) La Administración tributaria autonómica consideró que de todo ese tiempo resultaban imputables a doña Juana, como dilaciones, 204 días, distribuidos en los siguientes periodos: (i) 138 días, entre el 5 de diciembre de 2013 y el 22 de abril de 2014, como interrupción justificada, por la solicitud de informe de valoración al Servicio de Valoración Inmobiliaria de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón; (ii) 26 días, entre el 23 de mayo y el 6 de junio de 2013 y entre el 6 de noviembre y el 8 de noviembre de 2013, por retrasos en la aportación de la documentación requerida; y (iii) 40 días, por pedir el aplazamiento de la comparecencia fijada en la diligencia correspondiente.

c) El 23 de septiembre de 2014, doña Juana presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón. Transcurrido un año desde su interposición, la Sra. Juana entendió que había sido desestimada por silencio administrativo, por lo que el 8 de octubre de 2015 promovió recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue estimado al considerar que no resultaba ajustado a Derecho computar como periodo de interrupción justificada los 138 días transcurridos entre el 5 de diciembre de 2013 y el 22 de abril de 2014, ya que la falta de la información requerida al Servicio de Valoración Inmobiliaria no impidió continuar el procedimiento inspector, como acreditaban las diligencias extendidas y la documentación solicitada y aportada entre tales fechas, con lo que dicho procedimiento se excedió de su plazo máximo de duración, prescribiendo el derecho de la Administración autonómica a liquidar el tributo cuestionado.

d) El Gobierno de Aragón interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC referida, que fue estimado por la sentencia de 9 de julio de 2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que se impugna en casación.

La Sala de instancia considera que el supuesto sometido a su consideración es distinto del analizado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 12 de julio de 2016, "nº 1740/2016, rec. 2447/2015", porque afecta a un procedimiento de inspección, no a uno de comprobación de valores, y porque "los servicios que intervienen pertenecen en este caso a la estructura orgánica del Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón, regulada a la sazón por DECRETO 320/2011, de 27 de septiembre, del Gobierno de Aragón". Defiende la aplicación al caso del artículo 103.a) RGAT, al tratarse de "una solicitud de "informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma" Administración, pese a estar ambos integrados dentro de la misma Dirección General Tributaria", conclusión que no entiende desvirtuada por "la doctrina del Tribunal Supremo contenida en la sentencia de la Sala 3ª, sec. 2ª, de 22-1-2018, nº 63/2018, rec. 2844/2016 en la que considera aplicable el criterio ya expresado sobre el procedimiento de comprobación de valores - STS 12-7-2016, nº 1740/2016, rec. 2447/2015- a un procedimiento de gestión "iniciado mediante declaración" en el que ha sido necesario -como la normativa aplicable autoriza- "practicar comprobación de valores"". Sostiene que el supuesto sometido a su consideración es diferente a los que dichas sentencias analizan, por cuanto "trae causa de un procedimiento de inspección tramitado a fin de comprobar la adquisición mortis causa por el impuesto sobre sucesiones y donaciones y cualesquiera otras cuestiones que suscite el expediente que tengan relevancia en la cuantía de la deuda tributaria". Respecto a las diligencias practicadas durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la valoración solicitada, concluye el Tribunal a quo que "[l]os lapsos consumidos con dichas solicitudes de información, referidas parte de ellas a documentación precisa para elaborar la valoración pendiente - 9 días del 3 al 12 de febrero; 6 días del 6 al 12 de marzo; y 1 día, el 12 de abril- suman 16 días y deben deducirse del cómputo de interrupción justificada de las actuaciones", pero que "el tiempo restante, esto es, 122 de los 138 días de esta concreta interrupción, es una demora solo imputable a la solicitud de informe al Servicio de Valoraciones", pues sólo cuando se emitió dicho informe "pudo continuar el procedimiento, por lo que se trata de una interrupción de 122 días que debe considerarse debidamente justificada" (FD 2º).

Segundo. *Preceptos aplicables y que han de ser objeto de interpretación.*

El artículo 150 LGT, en su redacción aplicable *ratione temporis*, en relación al plazo de duración de las actuaciones inspectoras señalaba:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

[...].

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo".

A su vez, el artículo 104.2 LGT, al que se remite el precepto anteriormente reproducido, disponía, en la redacción anterior a la modificación llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que:

"[I]os períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Es el artículo 103 del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) ["RGAT"], el que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 LGT, considera, en su redacción aplicable, como periodos de interrupción justificada, los originados, entre otros supuestos, 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" [letra a)].

En último término, el artículo 102.7 RGAT, que no ha experimentado modificación alguna desde su entrada en vigor, señala que "[I]os períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse".

Tercero. *Criterio de la Sala sobre la primera cuestión de interés casacional.*

1. Las tres cuestiones que presentan interés casacional para la formación de jurisprudencia giran en torno al concepto jurídico indeterminado de "interrupción justificada" a efectos del cómputo del plazo máximo de las actuaciones inspectoras. Las dos primeras tienen por objeto determinar si al procedimiento de inspección le resulta aplicable la doctrina jurisprudencial creada sobre la solicitud de informes de valoración como "interrupción justificada" en el procedimiento de gestión. La tercera tiende a determinar si el tiempo de espera hasta recibir el informe de valoración debe descontarse necesariamente y en todo caso, aunque durante dicha espera se practiquen otras diligencias inspectoras.

Hay que partir de que el artículo 104.1 LGT, ubicado en la subsección 3ª (Obligación de resolver y plazos de resolución) del Capítulo II (Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios) del Título III, somete a plazo el ejercicio de las actuaciones administrativas de gestión, inspección y recaudación, disponiendo con carácter general de un plazo de seis meses, salvo que una norma con rango de ley reguladora del procedimiento establezca otro distinto. Dispone el precepto que en el cómputo del plazo máximo no se incluyen los periodos de

interrupción justificada especificados reglamentariamente ni las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

Por su parte, el artículo 150.1 LGT, incluido en la Sección 2ª (Procedimiento de inspección) del Capítulo IV (Actuaciones y procedimiento de inspección) del Título III, en la redacción aplicable, disponía que para el procedimiento de inspección las actuaciones deberán concluir en el plazo de 12 meses, remitiéndose a efectos del cómputo del plazo a las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104.

2. Ha señalado esta Sala en numerosas ocasiones, (entre otras sentencias de 31 de octubre de 2017 (RCA/572/2017; ES:TS:2017:4184) y 19 de enero de 2018 (RCA 1094/2017), "que el artículo 150.5 LGT constituye un precepto específico para los procedimientos de inspección, que excepciona para esa clase de procedimientos la normativa común prevista para todos los procedimientos y actuaciones tributarias en el artículo 104.1 LGT", añadiendo que "hemos indicado que sería forzar la voluntad del legislador, yendo más allá de lo que permite la analogía como técnica de integración normativa, extender al régimen general de duración de las actuaciones tributarias (artículo 104.1 LGT) una norma especial (el artículo 150.5 LGT) prevista para un tipo singular de procedimiento que el propio legislador ha querido sustraer del mismo".

Asimismo, la adecuada solución de las cuestiones suscitadas aconseja reiterar las líneas básicas de la jurisprudencia de esta Sala sobre el artículo 150.1 LGT (en su redacción aplicable) y los preceptos reglamentarios que lo complementan (artículos 102 y 104 RGIT), habiendo declarado en su sentencia de 3 de mayo de 2018 (RCA 2845/2016), entre otras, que:

"1ª) Es propósito del legislador que, como regla general, la Inspección finiquite su tarea en el plazo de 12 meses, prorrogable como mucho hasta 24 si concurren las causas normativamente tasadas, permitiendo descontar para computar ese plazo las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas, entre otras razones, por la petición de información realizada a otras autoridades. El cómputo se realiza desde que se notifica el acto de iniciación hasta que lo es el que determina su terminación, esto es, la liquidación [sentencias de 24 de enero de 2011 (casación 485/2007, FJ 3º; ES:TS:2011:754), 24 de enero de 2011 (casación 5990/2007, FJ 5º; ES:TS:2011:913)].

2ª) Esa regla general tiene como corolario que, llegado el momento de consumirse los primeros 12 meses (no antes de que transcurran 6 meses - vid. el artículo 184.4 RGIT, párrafo 2º-), la Inspección acuerde la ampliación del plazo si considera que no va a ser posible terminar en el inicialmente previsto y concurren las circunstancias que la habilitan para ello.

El carácter dinámico del procedimiento inspector determina que, a medida que transcurre el tiempo y se acerca el dies ad quem del plazo inicialmente previsto, el inspector interviniente pueda prever que no va a disponer de tiempo suficiente, por lo que, dándose las circunstancias contempladas en la ley, debe promover la ampliación, sin que en ese momento, a la vista de aquél carácter dinámico, esté en disposición de determinar y valorar si se han producido dilaciones no imputables a la Administración o interrupciones justificadas (por ello, el artículo 184.4 RGIT, párrafo 2º, determina que el cómputo del plazo para determinar si han transcurrido ya seis meses debe hacerse en bruto, sin deducir aquellas dilaciones ni estas interrupciones).

En este entendimiento, no responde al objetivo de la ordenación legal una práctica administrativa que, sin hacer uso de la facultad de ampliar el plazo de las actuaciones inspectoras, se excede del legalmente previsto (incluso, del máximo, si hubiera mediado decisión de ampliación), para después descontar en concepto de dilaciones no imputables a la Administración y de interrupciones justificadas un número de días que manifiestamente sobrepasan aquellos que, en el decir de la Administración, pudieron efectivamente dedicarse a la tarea de acopiar los elementos de hecho necesarios para practicar la correspondiente liquidación.

En estas circunstancias, el principio de proporcionalidad, el de buena fe y el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, que han de presidir la aplicación del sistema tributario [vid. los artículos 3.2 LGT y 3.1, párrafo 2º, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre), vigente este último al tiempo en que se desarrolló el procedimiento inspector y aplicable en virtud del artículo 7.2 LGT], demandan de la Administración una cumplida y precisa justificación de que no hubo en su momento posibilidad de ampliar el plazo y de la concurrencia de las dilaciones e interrupciones que, una vez descontadas del cómputo final, determinan que no hubiera exceso temporal en el desarrollo de las actuaciones.

3ª) Teniendo en cuenta el objetivo de la norma y el espíritu que la anima, se debe abordar la exégesis de las nociones de "dilaciones imputables al contribuyente" [en la redacción del artículo 29.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE de 27 de febrero)] o de "dilaciones por causa no imputable a la Administración" (en los términos de los artículos 102 y 104 RGIT).

De un lado, la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora [a estas últimas se refiere el artículo 104.a) RGIT cuando alude a las dilaciones determinadas por el retraso en el cumplimiento de comparecencias o en el íntegro cumplimiento de los requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria].

De otro, la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Al aspecto meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En última instancia, en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" en los términos queridos por el legislador [vid., entre otras, las sentencias de 24 de enero de 2011 (casación 485/2007, FJ 3º.A), ya citada; 8 de octubre de 2012 (casación para la unificación de doctrina 5114/2011, FJ 6º; ES:TS:2012:6496); y 9 de enero de 2018 (casación 2854/2016, FJ 3º; ES:TS:2018:30)].

4ª) La noción de "interrupción justificada" alude necesariamente a esas tesituras en las que el curso inspector ha de detenerse ("interrupción"), ora porque se está a la espera de datos relevantes para su continuación que no pueden suministrarse por el obligado y que hay que reclamar a otros órganos o administraciones, ora porque queda suspendido debido a la imposibilidad material de continuar las pesquisas ("justificada").

Esta visión explica el contenido del artículo 103 RGIT cuando se refiere al tiempo que media entre la petición y la recepción de datos, informes, dictámenes o valoraciones [letra a)], al en que el expediente esté en manos del Ministerio Fiscal o de la jurisdicción penal [letras b) y d)], a aquel en que la Administración quede obligada a detenerse por causa de fuerza mayor [letra e)] y a aquellas situaciones en las que haya que esperar la decisión por otros órganos u organismos de cuestiones que inciden sobre el procedimiento inspector [letras c) y f)].

este entendimiento, no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento.

Si, aun siendo justificada, durante el tiempo en el que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Por ello, cuando, pese a la petición de informes, la Inspección no detuvo su tarea inquisitiva y de investigación, avanzando en la búsqueda de los hechos que determinan la deuda tributaria y, además, una vez recabados los elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar demoró la adopción de la decisión final, le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones.

Ha de admitirse, y así lo prevé el artículo 102.7 RGIT, que la Inspección, durante una situación de interrupción justificada o de dilación no imputable a la Administración, pueda continuar las actuaciones que no se vean entorpecidas por la interrupción o por la dilación. Así lo demandan los principios de eficacia, celeridad y economía procedimental. Ahora bien, ello no puede dar cobertura a una interpretación torticera que otorgue a la Administración la posibilidad de proceder a la ampliación del plazo máximo de las actuaciones inspectoras por la vía de hecho, considerando que, en todo caso y circunstancia, la petición de informes a otras Administraciones u órganos constituye una interrupción justificada, con abstracción de las circunstancias concurrentes y, por tanto, de si pese a esa petición no cabe hablar en realidad de interrupción porque la Inspección pudo avanzar en su labor. Desde luego, deben rechazarse exégesis que den cobertura actuaciones no diligentes de la Inspección [vid., entre otras, las sentencias de 24 de enero de 2011, casación 5990/2007, FJ 5º, ya citada; 28 de noviembre de 2011 (casación 127/2009, FJ 7º; ES:TS:2011:8921); y 12 de marzo de 2015 (casación 4074/2013, FJ 5º; ES:TS:2015:1034)].

3. Reiteradas, pues, las líneas básicas de la jurisprudencia de esta Sala sobre la especificidad del artículo 150.1 para los procedimientos de inspección y sobre el concepto de "interrupción justificada" que aparece recogido

en el artículo 103.a) RGAT, en uso de la habilitación concedida por el artículo 104.2 LGT, procede ahora entrar a examinar si resulta aplicable al procedimiento de inspección la doctrina jurisprudencial referente a los procedimientos de gestión tributaria, según la cual no puede tener la consideración de periodo de interrupción justificada la solicitud de un informe de valoración cuando el único objeto de dicho procedimiento es la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria.

Su adecuada solución exige partir de los pronunciamientos de esta Sala recaídos en procedimientos de gestión, uno, de comprobación de valores para liquidar el ISD - STS de 12 de julio de 2016 (RCA 2447/2015)- en el que no se consideró interrupción justificada la petición de un informe de valoración "pues, en definitiva, el informe de valoración en el procedimiento de comprobación de valores es actuación necesaria del procedimiento ya comprendida en el plazo de caducidad previsto para su resolución" (FJ 4º), y, otro, en procedimiento de gestión iniciado mediante declaración para liquidar también el ISD - STS de 22 de enero de 2018 (RCA 2844/2016)-, con especial referencia a esta última sentencia en la que se declara:

"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 los términos de la sentencia parcialmente transcrita, se desprende sin dificultad que el período empleado para emitir un informe de valoración integrará una interrupción justificada en "...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" - STS 12 de julio de 2016- y que debe estar "a la verdadera finalidad de la actuación administrativa de que se trata"- STS 22 de enero de 2018-.

4. En el procedimiento de inspección, dado que el artículo 150.1 LGT se remitía al artículo 104.2 LGT y, por tanto, también al artículo 103.a) RGAT, no se advierte obstáculo alguno para aplicar el referido criterio a los procedimientos de inspección cuyo único objeto sea esa valoración.

Tal y como recuerda la recurrente, conforme al artículo 141.d) LGT, la inspección tributaria puede tener por objeto "la comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias", en cuyo caso resulta de aplicación el procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 LGT, cuya condición de procedimiento de gestión resulta indubitada conforme al artículo 123.1.d) LGT, y, en su caso, la tasación pericial contradictoria recogida en el artículo 135 de dicha ley.

Consecuentemente, a aquellos procedimientos de inspección que tengan por único objeto la comprobación del valor de bienes, rentas etc., resultando necesaria esa comprobación para la determinación de las obligaciones tributarias, les resultará de aplicación la doctrina jurisprudencial expuesta en relación con los procedimientos de gestión que tienen también ese ámbito, consistente en no considerar interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones la solicitud de un informe de valoración cuando el único objeto de dicho procedimiento es la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria.

Esta conclusión se refuerza si acudimos, como sostiene la STS de 22 de enero de 2018, a la verdadera finalidad de la actuación administrativa de que se trate, pues nos encontramos que tanto en el caso en que se inicie un procedimiento de gestión -mediante "declaración" o "autoliquidación"- como en el caso en que se inicie un procedimiento de inspección, la finalidad de la actuación administrativa en relación con el impuesto sobre sucesiones no es otra que determinar el valor de los bienes transmitidos a título sucesorio para efectuar una liquidación tributaria, por lo que deben someterse al mismo régimen jurídico.

En último término, si coincide el único objeto del procedimiento con el del informe solicitado, en caso de que se atribuyera al tiempo necesario para su emisión la condición de "interrupción justificada" para excluirlo del cómputo de duración de las actuaciones, se podría vulnerar la doctrina jurisprudencial de la Sala sobre la verdadera naturaleza de la "interrupción justificada" que, como se ha expuesto anteriormente, señala que no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada, sino únicamente aquélla que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento.

Tercero. *Segunda cuestión de interés casacional.*

1. La segunda cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si resulta aplicable al procedimiento de inspección la doctrina jurisprudencial referente a los procedimientos de gestión tributaria, según la cual no puede tener la consideración de período de interrupción justificada el tiempo consumido para pedir y obtener los informes de valoración requeridos cuando los mismos se solicitan a una dependencia integrada dentro del mismo órgano administrativo.

En relación a esta cuestión, hay que partir de que esta Sala en sentencia de 23 de julio de 2012 (RCA 1835/2010), en relación con el impuesto sobre sociedades y en un procedimiento de inspección desarrollado por la Oficina Técnica de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no consideró interrupción justificada la petición de un informe de valoración realizada por el inspector actuario a la propia Delegación Especial de Madrid de la AEAT. Asimismo, la STS de 19 de febrero de 2015 (RCA 647/2013), en otro procedimiento de inspección sobre el impuesto sobre sociedades desarrollado por la Delegación

Especial de Madrid de la AEAT, tampoco consideró interrupción justificada la petición de informes al Gabinete de Valoraciones integrado en la dependencia de recursos humanos de la propia Delegación.

Ambas resoluciones versan sobre la interpretación del artículo 31 bis, apartado 1.a), del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (BOE de 14 de mayo), que hacía referencia a la petición de datos o informes a "otros órganos de la Administración", y en ambos supuestos se consideró no justificada la interrupción pues la solicitud se hizo dentro de la propia AEAT.

La redacción del artículo 103.a) RGAT difiere de su precedente en que alude a la petición de informes a "otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones".

La nueva redacción del citado precepto ha sido examinada en la STS de 12 de julio de 2016 (RCA 2447/2015), en la que se declara:

"(...) el artículo 103 del Reglamento aprobado por RD 1065/2007 tampoco es aplicable al presente caso porque, en contra de lo que argumenta la Comunidad de Madrid, el informe solicitado se hace a una dependencia que está dentro del mismo órgano. Estamos ante Servicios que se encuentran integrados dentro del mismo órgano. El mencionado artículo habla de la solicitud de informes, dictámenes, valoraciones ante otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones. En nuestro caso, no procede defender la existencia de un periodo de interrupción justificada cuando es el mismo órgano territorial de la Comunidad de Madrid el que debiera haber emitido el informe de valoración.

La Subdirección General de Valoraciones y la Subdirección General de Gestión Tributaria forman parte de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid por lo que no concurre la alteridad en las unidades actuantes ni cabe invocar el art. 103 del RD 1065/2007 que considera interrupción justificada del plazo la solicitud de valoraciones a otras unidades administrativas de la misma o de otra Administración, ya que en este caso las valoraciones se han solicitado dentro del mismo órgano. A la Dirección General de Tributos le compete la coordinación, control y seguimiento de la gestión de los ingresos de naturaleza tributaria en todas sus fases. Se da, por tanto, una unidad en la competencia funcional que no puede fraccionarse para evitar la caducidad del expediente".

2. Considera la Sala que la respuesta a la cuestión de interés casacional ha de ser afirmativa, en el sentido de resultar aplicable al procedimiento de inspección la doctrina jurisprudencial referente a los procedimientos de gestión tributaria, según la cual no puede tener la consideración de periodo de interrupción justificada el tiempo consumido para pedir y obtener los informes de valoración requeridos cuando los mismos se solicitan a una dependencia integrada dentro del mismo órgano administrativo, y ello por las siguientes razones.

En primer término, resulta acorde con el espíritu y la finalidad de la regulación legal conforme ha sido interpretada por esta Sala, de forma que una ampliación de los supuestos en que la petición de informes y dictámenes puedan interrumpir justificadamente el curso de las actuaciones, podría, como expone la recurrente, vaciar de contenido la voluntad del legislador de que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y la del acto que las culmina no exceda de los plazos señalados en la ley, descontadas las interrupciones justificadas pertinentes y las dilaciones no imputables a la Administración.

En segundo lugar, al igual que ocurría en la sentencia de 12 de julio de 2016 (RCA 2447/2015), en el supuesto que se enjuicia nos encontramos con dos servicios, el Servicio de Inspección Tributaria y el Servicio de Valoración Inmobiliaria, que se integran en el mismo órgano administrativo, la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón, conforme al Decreto 320/2011 en dicha fecha vigente, por lo que no nos encontramos ante una petición de informe "a otros órganos o unidades administrativas", sino que la valoración se ha solicitado dentro del mismo órgano administrativo, estructurado en cinco "Servicios".

Cuarto. *Tercera cuestión de interés casacional.*

La tercera cuestión de interés casacional es la relativa a si debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de las valoraciones pese a que durante ese tiempo pudieron practicarse otras diligencias.

Esta cuestión ha sido abordada por la doctrina jurisprudencial de esta Sala cuyos pronunciamientos procede ratificar. En efecto, ha declarado esta Sala, en sentencia de 3 de mayo de 2018 -RCA 2845/2016-, entre otras, que:

"(...) En este entendimiento, no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento.

Si, aun siendo justificada, durante el tiempo en el que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Por ello, cuando, pese a la petición de informes, la Inspección no detuvo su tarea inquisitiva y de investigación, avanzando en la búsqueda de los hechos que determinan la deuda tributaria y, además, una vez recabados los elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar demoró la adopción de la decisión final, le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones.

Ha de admitirse, y así lo prevé el artículo 102.7 RGIT, que la Inspección, durante una situación de interrupción justificada o de dilación no imputable a la Administración, pueda continuar las actuaciones que no se vean entorpecidas por la interrupción o por la dilación. Así lo demandan los principios de eficacia, celeridad y economía procedimental. Ahora bien, ello no puede dar cobertura a una interpretación torticera que otorgue a la Administración la posibilidad de proceder a la ampliación del plazo máximo de las actuaciones inspectoras por la vía de hecho, considerando que, en todo caso y circunstancia, la petición de informes a otras Administraciones u órganos constituye una interrupción justificada, con abstracción de las circunstancias concurrentes y, por tanto, de si pese a esa petición no cabe hablar en realidad de interrupción porque la Inspección pudo avanzar en su labor. Desde luego, deben rechazarse exégesis que den cobertura actuaciones no diligentes de la Inspección [vid., entre otras, las sentencias de 24 de enero de 2011, casación 5990/2007, FJ 5º, ya citada; 28 de noviembre de 2011 (casación 127/2009, FJ 7º; ES:TS:2011:8921); y 12 de marzo de 2015 (casación 4074/2013, FJ 5º; ES:TS:2015:1034)]".

En consecuencia, procede ratificar la doctrina de la Sala, en el sentido de que si aun siendo una interrupción justificada, durante el tiempo en el que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración, sino que habrá de estarse a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto.

Quinto. *Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las incógnitas que se nos plantean en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la primera cuestión debe ser que a aquellos procedimientos de inspección que tengan por único objeto la comprobación del valor de bienes, rentas etc., resultando necesaria esa comprobación para la determinación de las obligaciones tributarias, les resultará de aplicación la doctrina jurisprudencial referente a los procedimientos de gestión tributaria que tienen también ese ámbito, según la cual no puede tener la consideración de período de interrupción justificada, a efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones, la solicitud de un informe de valoración cuando el único objeto de dicho procedimiento es la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria.

La respuesta a la segunda cuestión debe ser que resulta aplicable al procedimiento de inspección la doctrina jurisprudencial referente a los procedimientos de gestión tributaria, conforme a la cual no puede tener la consideración de período de interrupción justificada el tiempo consumido para pedir y obtener los informes de valoración requeridos cuando los mismos se solicitan a una dependencia integrada dentro del mismo órgano administrativo.

Por último, en relación a la tercera cuestión, procede ratificar la doctrina de la Sala, en el sentido de que si aun siendo una interrupción justificada, durante el tiempo en el que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración, sino que habrá de estarse a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto.

Sexto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, la consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación interpuesto por doña Juana, casando y anulando la sentencia núm. 241/2018, dictada el 9 de julio por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el recurso núm. 192/2017, en tanto no se ajusta a la interpretación que hemos reputado correcta y, correlativamente, la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Gobierno de Aragón contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de marzo de 2017, que anula el acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictado por el Servicio de Inspección Tributaria del Gobierno de Aragón por importe de 481.440,88 €, al declarar prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo, confirmando la resolución del TEAC recurrida por su adecuación a Derecho.

Séptimo. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

A tenor del artículo 139.1 LJCA, respecto de las costas de la instancia, las dudas razonables sobre la interpretación de las normas aplicables, determina que cada parte abone las causadas a su instancia 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 :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia .

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Ana Rayón Castilla, en nombre y representación de doña Juana, contra la sentencia dictada el 9 de julio de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el recurso núm. 192/2017, relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Gobierno de Aragón contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de marzo de 2017, que resuelve el recurso de alzada promovido por doña Juana, contra la desestimación presunta del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de la reclamación (NUM000) y acuerda su estimación, disponiendo la anulación del acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictado por el Servicio de Inspección Tributaria del Gobierno de Aragón por importe de 481.440,88 €, al declarar prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo, confirmando la resolución del TEAC recurrida por su adecuación a Derecho.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
 D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
 D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
 D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm. Sra. Magistrada Ponente D^a. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.



Fiscal Impuestos

