

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083032

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 997/2021, de 9 de julio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7615/2019

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Actos nulos y anulables. Tasación pericial contradictoria. Tramitación. Caducidad. La decisión adoptada por la sentencia de instancia ha considerado producida la prescripción del derecho de la Administración tributaria de Andalucía (procedimiento de comprobación de valores) para llevar a cabo la comprobación de la autoliquidación presentada por la recurrente por los dos conceptos tributarios expresados (ITP y AJD) como consecuencia de la adquisición de dos fincas rústicas. La sentencia de instancia no ha aceptado que el plazo de tiempo establecido al efecto se hubiera visto interrumpido por el procedimiento de comprobación de valores seguido, como consecuencia de que este procedimiento habría caducado y perdido, por ello, su efecto interruptivo. Esto es, que la prescripción se habría interrumpido como consecuencia del transcurso del tiempo producido entre la fecha del otorgamiento de la escritura de compraventa de las fincas rústicas (8 de junio de 2005) y la fecha de notificación a la recurrente (18 de julio de 2011) de las dos liquidaciones (de fecha 28 de junio de 2011) formuladas por la Administración tributaria. La cuestión que debe determinarse es cuándo se inicia el cómputo del procedimiento de tasación pericial contradictoria y cuándo finaliza, y, en particular, si la nueva liquidación que se dicte forma parte de ese procedimiento de tasación pericial contradictoria a los efectos de la terminación por caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria. La Sala, se remite a su doctrina [Vid., SSTs, de 17 de enero de 2019, recurso n.º 212/2017 (NFJ072448) y de 9 de julio de 2020, recurso n.º 2287/2018 (NFJ078466)] sobre la naturaleza de la tasación pericial contradictoria y estima que la Administración, desde la fecha de la solicitud por parte de la recurrente, contaba con seis meses para finalizar el procedimiento de tasación pericial contradictoria, iniciándose el cómputo de dicho plazo cuando se formula la solicitud de la tasación, en fecha de 7 de enero de 2009. Transcurridos los seis meses se hubiera levantado automáticamente la suspensión del plazo para finalización del procedimiento administrativo en el que estaba inserto el procedimiento de tasación pericial contradictoria ---procedimiento de gestión de comprobación de valores para regularizar el ITPAJD---, por lo que a partir de 7 de julio de 2009 hubieran vuelto a contar los plazos para finalizarlo, si no hubiera tenido lugar ---que fue lo acontecido en el supuesto de autos--- que, con fecha de 9 de diciembre de 2008, ya se había notificado la resolución por la que se desestimaba el recurso de reposición deducido contra la resolución aprobatoria de las liquidaciones con las que había concluido el procedimiento de gestión de comprobación de valores. En consecuencia, como señala la sentencia de instancia, el plazo de seis meses para la tramitación del procedimiento de gestión de comprobación de valores había transcurrido con creces cuando se dicta su resolución aprobando las liquidaciones, por lo que el procedimiento de gestión de comprobación de valores había caducado, resultando ineficaz para interrumpir el plazo de prescripción, de conformidad con lo establecido en el art. 66.1 LGT, habiéndose, pues, producido la citada prescripción como, con corrección, decretó la sentencia de instancia, que debemos confirmar [Vid., ATS de 24 de septiembre de 2020, recurso n.º 7615/2019 (NFJ079326) y STSJ de Andalucía (Sede en Málaga) de 31 de mayo de 2019, recurso n.º 377/2017 (NFJ079327) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 66 a 68, 103, 104, 135, 139 y 150.
RD 1065/2007 (RGAT), art 161 y 162.

PONENTE:

Don Rafael Fernández Valverde.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 997/2021

Fecha de sentencia: 09/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7615/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/06/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 7615/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 997/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 9 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 7615/2019 interpuesto por la JUNTA DE ANDALUCÍA representada y asistida por la Letrada de los Servicios Jurídicos de la Junta de Andalucía doña María del Amor Albert Muñoz contra la sentencia 1739/2017, de 31 de mayo (ES:TSJAND:2019:11579), de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de Málaga, Sección Tercera), dictada en el recurso contencioso administrativo 377/2017, seguido a instancia de la entidad EUROPA ALOJAMIENTOS S. L. contra resolución Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 9 de marzo de 2017, por la que fue desestimado el recurso de alzada interpuesto, por la misma entidad, contra la anterior resolución, de fecha 25 de junio de 2013, del Tribunal Regional de Andalucía, Sala de Málaga, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada contra liquidaciones por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Han sido partes recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por el Abogado del Estado don Ricardo Huesca Boadilla, y la entidad EUROPA ALOJAMIENTOS S. L. representada por el procurador de los Tribunales don Antonio Ortega Fuentes y asistida de letrado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y precedentes.*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de Málaga, Sección Tercera), dictó sentencia 1739/2017, de 31 de mayo, estimatoria del recurso contencioso administrativo 377/2017, seguido a instancia de la entidad EUROPA ALOJAMIENTOS S. L. contra resolución Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de fecha 9 de marzo de 2017, por la que había sido desestimado el recurso de alzada interpuesto, por la misma entidad, contra la anterior resolución, de fecha 25 de junio de 2013, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), Sala de Málaga, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada contra liquidaciones por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Las liquidaciones, por el concepto expresado, habían sido aprobadas por sendos Acuerdos, de fecha 28 de junio de 2011, de la Oficina Liquidadora de Álora (Málaga), dependiente de la de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía: Una por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas), devengado tanto como consecuencia de la compra de unas fincas así como por el exceso de cabida de las mismas (Base imponible de 3.891460,43 euros y una cuota a ingresar de 302.904,22 euros); y, la otra, por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en relación al exceso de cabida (con una valoración de 1.592.402,43 euros y una cuota a ingresar de 21.146,77 euros).

Son antecedentes de la anterior sentencia impugnada, los siguientes:

1. Adquisición de las fincas:

La entidad recurrente adquirió dos fincas rústicas mediante compraventa en escritura pública de fecha 8 de junio de 2005:

a) El cortijo La Atalaya (Casarabonela) con una superficie escriturada era de 159 hectáreas (has), si bien la cabida real era de 394 has., de tierra para sembrar, riego y pastos. Fue valorada en 600.000 euros.

b) La parcela (La Ventilla) para sembrar y parte de regadío y braviales (Casarabonela) 4,5 has. Valorada en 12.000 euros.

2. Tributación:

La compraventa tributó (autoliquidación presentada en la Oficina de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía en Álora, Málaga) por dos conceptos: la transmisión onerosa de las fincas (al 7%), y, por otro lado, por el acto jurídico documentado por exceso de cabida que se inscribía (al 1%) respecto de la finca La Atalaya (exceso de 239 has.). Se declaró una base imponible por ambas fincas de 612.000 euros y una cuota de 42.000, que fue ingresada por la recurrente.

3. Por la citada Administración de la Junta de Andalucía se iniciaron dos procedimientos:

a) Procedimiento de comprobación de valores por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales:

- Inicio del expediente (ITPAJDOL-EH2902-2005/2696) el 26 de julio de 2006.
- Notificación del inicio a la recurrente el 19 de octubre de 2006 siguiente.
- Alegaciones de la recurrente, el 5 de noviembre de 2006.
- Resolución del 27 de diciembre de 2007, con propuesta de liquidación (por ITP) por una base imponible de 11.685.367,84 euros, y una cuota a pagar de 815.272,92 euros.
- Notificación de la resolución: 16 de enero de 2008.
- Recurso de reposición de la recurrente: 16 de febrero de 2008.
- Resolución desestimatoria del recurso: 21 de abril de 2008.
- Notificación de la desestimación del recurso: 9 de diciembre de 2008.
- Respecto de esta resolución, la recurrente no formuló reclamación económico-administrativa; es decir, no alegó la caducidad de este procedimiento.

b) Procedimiento tributario por exceso de cabida:

- Con fecha de 9 de diciembre de 2008 (que es la misma fecha de la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulada contra la resolución del procedimiento de comprobación de valores anterior), se notifica a la entidad recurrente, por la misma Oficina tributaria, el inicio de procedimiento de exceso de cabida.
- La recurrente no formuló alegaciones.
- Resolución de fecha 30 de diciembre de 2008, por el hecho imponible del exceso de cabida (AJD), en la que, tras la correspondiente propuesta, se señaló una base imponible de 1.592.402,43 euros y, una cantidad a pagar, incluidos los intereses de demora, de 133.603,76 euros.

4. Tasación pericial contradictoria.

- Solicitud de la recurrente de la tasación pericial contradictoria: se solicita con fecha de 7 de enero de 2009, ante la Oficina de Alora.
- Se acuerda la tasación pericial con fecha de 30 de enero siguiente, designándose perito por el contribuyente el 27 de febrero posterior, quien, en fecha de 17 de marzo de 2009, emite el informe de tasación.
- Con fecha de 28 de abril de 2009 se procedió al nombramiento ---por insaculación--- del tercer perito, que acepta el cargo el día 24 de febrero de 2010, aportando su informe en fecha de 10 de noviembre siguiente.
- Con fecha 18 de marzo de 2011, se notifica un único acuerdo (en relación con las dos liquidaciones, de forma conjunta) de fecha 3 de marzo de 2011, con base en la valoración contenida en el informe del tercer perito designado: base imponible de 5.658.105 euros y cantidad a pagar ---deducido lo ingresado--- por importe de 466.078,65 euros.
- Formulado recurso de reposición en relación con estas liquidaciones (alegando errores aritméticos en las mismas), fue el mismo estimado mediante resolución de 4 de mayo de 2011, reconociendo los errores aritméticos producidos que dieron lugar a la aprobación de dos liquidaciones diferentes.

5. Liquidaciones definitivas.

Por la Oficina liquidadora, en fecha de 28 de junio de 2011, se formularon, pues, dos liquidaciones:

- a) La primera por ITP (Transmisiones patrimoniales onerosas), como consecuencia de la adquisición de las dos fincas, con una base imponible de 3.891.460,43 euros y una cantidad a ingresar de 302.904,22 euros;
- b) Y, la segunda, por AJD (actos jurídicos documentados), derivada del exceso de cabida, por importe de 1.592.402,43 euros y una cantidad a pagar de 21.146,77 euros.

Ambas liquidaciones fueron notificadas a la recurrente el 18 de julio de 2011.

6. Reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) y alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC).

- Con fecha de 26 de junio de 2013 es desestimada la reclamación económico-administrativa por el TEARA.
- El recurso de alzada ante el TEAC es desestimado con fecha de 9 de marzo de 2017. En la misma se expresa que no se produce la caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria por superación del plazo de seis meses al "haber sido este procedimiento incoado por el propio obligado tributario, salvo que la dilación pudiera serle imputable, en cuyo caso operaría en su contra decayendo esta vía de revisión técnica de la valoración".

Segundo. Acuerdo y razón de decidir de la sentencia impugnada.

1º. La sentencia impugnada (1739/2017, de 31 de mayo) contenía la siguiente parte dispositiva:

"Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de EUROPA ALOJAMIENTOS S.L. contra el acto administrativo a que se refiere el antecedente de hecho primero de la presente resolución que anulamos por prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación. Sin costas".

2º. En síntesis, la sentencia estimatoria de instancia contiene la siguiente fundamentación:

A) De conformidad con el artículo 139.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y 104.5 del mismo texto legal, señala que " el procedimiento caducado no produce efectos y, en especial, no produce la interrupción de la prescripción, sin perjuicio de que las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conserven su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario, según dispone a continuación el artículo 104.5 que venimos escrutando, lo cual constituye la plasmación en el ámbito tributario del principio de conservación de los actos administrativos, instaurado desde antiguo en el derecho administrativo general".

B) A continuación, la sentencia reproduce la doctrina de esta Sala, establecida en la STS 1289/2017, de 18 de julio (Recurso de unificación de doctrina), en relación con la caducidad de los procedimientos tributarios. Según la misma:

"A.- La caducidad, además de forma anormal de terminación del procedimiento, implica lo que se ha venido a denominar "desaparición jurídica" del procedimiento, con la salvedad de que las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento conservan su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Pero la caducidad del procedimiento no afecta al derecho sustantivo que en él se trata de hacer valer y que podrá ejercitarse en un nuevo procedimiento, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. Y es que la caducidad no produce, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, aunque las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpen el cómputo del plazo de prescripción, ni tampoco se consideran requerimientos administrativos a los efectos previstos en el artículo 27.1 LGT .

B.- El artículo 104.5 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria sólo exige que "producida la caducidad, ésta sea declarada, de oficio o a instancia del interesado ordenándose el archivo de las actuaciones". Pero no condiciona la validez de la iniciación del nuevo procedimiento, posible mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar, a que la notificación de la declaración de caducidad se haga por separado y no en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento."

C) Por todo ello, la sentencia, sobre este particular, termina declarando la caducidad del procedimiento de comprobación de valores, señalando al efecto:

"De lo actuado resulta que la actora invoca la caducidad contando desde el inicio del expediente de comprobación el 26 de julio de 2006 (folio 284 del ex.a) notificado el 19 de octubre de 2006 a la resolución de fecha 27 de diciembre de 2007 notificado el 16 de enero de 2008.

Por tanto, la Administración notificó la liquidación más allá del plazo del que disponía para ello, pues agotó el inicial plazo de seis meses del procedimiento, produciéndose la caducidad".

D) Pues bien, partiendo de la declaración de caducidad del procedimiento de comprobación de valores, la sentencia de instancia, con apoyo en el artículo 68.1 de la LGT y la jurisprudencia que cita del Tribunal Supremo (SSTS de 29 de diciembre de 1998, RC 4678/93, FJ 3º, y 7 de octubre de 2000, RC 3090/94, FJ 2º), concluye decretando la prescripción de las liquidaciones tributarias, expresándose en su Fundamento Jurídico Sexto, en los siguientes términos finales:

"Dada la fecha de otorgamiento de escritura pública en fecha 8 de junio de 2005, la prescripción tendría lugar a los cuatro años desde dicha fecha, y no desde la celebración del contrato privado pues el art. 1227 del Código Civil preceptúa que "la fecha de un documento privado no se contará respecto a terceros sino desde el día en que hubiera sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que la firmaron o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su cargo".

En el presente caso, no se vería interrumpida la prescripción por el procedimiento de comprobación de valores al haber caducado y dada su desaparición jurídica, partiendo de la fecha de otorgamiento de escritura pública en fecha 8 de junio de 2005 y al no constar dies ad quem, ha operado el instituto de la prescripción.

Por las razones expuestas, no procede entrar a analizar el resto de las alegaciones de las partes, al anularse la liquidación por prescripción".

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

1. La entidad recurrente preparó recurso de casación, en cuyo escrito acredita el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo, legitimación y recurribilidad.

2. Igualmente, identifica como infringidos, en relación con la inexistencia de caducidad, los artículos 104.3, 139.1, 104.4.b y 104.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT), así como el artículo 162 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI). Y, en relación con la prescripción ---derivada del procedimiento de tasación pericial contradictoria---, cita el artículo 68.1.b) LGT, así mismo la STS de 17 de enero de 2019 (RC 212/2017).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo que discute, y, justifica, que la cuestión que suscita el recurso, cuenta con interés casacional objetivo, conforme los artículos 88.2.a), b) y c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la jurisdicción contenciosa administrativa (LRJCA), por cuanto, considera que la doctrina que la sentencia fija, para supuestos sustancialmente iguales, es una doctrina contradictoria que puede resultar gravemente dañosa para los intereses generales ya que puede afectar a un gran número de situaciones ---dado que el de tasación pericial contradictoria es un procedimiento susceptible de ser instado ante cualesquiera Administraciones tributarias, ya sea estatal, autonómica o local---, y concurriendo, por otra parte, la presunción prevista en el artículo 88.3.a) de la misma Ley, al aplicar la sentencia de instancia una norma, en la que fundamenta su razón de decidir, sobre la que no existe jurisprudencia.

4. Mediante auto de 28 de octubre de 2019, la Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo.

5. Recibidas las actuaciones y personadas las partes ante este Tribunal, por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo se dictó Auto el 24 de septiembre de 2020 (ES: TS:2020:85149A), acordando:

" 1º) Admitir el recurso de casación RCA/7615/2019, preparado por la Junta de Andalucía contra la sentencia de 31 de mayo de 2019 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso contencioso-administrativo nº 377/2017

2º) Indicar las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consisten en:

Primero: determinar si, con ocasión de la impugnación de la segunda liquidación dictada en un procedimiento de tasación pericial contradictoria -seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles-, el contribuyente puede alegar los vicios de nulidad o anulabilidad que puedan afectar a la primera de las liquidaciones practicadas, en particular la caducidad del procedimiento de comprobación de valores, al entenderse que la primera de las liquidaciones se ha dejado firme y consentida en todos los extremos que no se refieren al valor de los inmuebles.

Segundo: Determinar a los efectos de la terminación por caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria, cuándo se inicia el cómputo del procedimiento de tasación pericial contradictoria y cuándo finaliza, y, en particular, si la nueva liquidación que se dicte forma parte de ese procedimiento de tasación pericial contradictoria.

Tercero: Precisar, en el contexto de la caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria, los efectos y consecuencias que tiene la circunstancia de haber aportado el perito tercero el informe pericial una vez transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento de TPC, y, en particular, si en la nueva liquidación que se dicte deberá tomarse el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial o por el contrario el valor atribuido por el perito tercero cuando éste sea más beneficioso para el contribuyente.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 66.a), 67.1, 104 y 135.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y 170.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Consejo General del Poder Judicial, sección correspondiente al Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto, para su tramitación y decisión".

Cuarto. *Interposición del recurso de casación y oposición.*

1. En el recurso de casación interpuesto ---mediante escrito en el que se observan los requisitos legales--- , expone la Administración recurrente que la resolución dictada por el TEAC, e impugnada ante la Sala de instancia, resolvió sobre una concreta cuestión, cual era si procedía la declaración de caducidad de un procedimiento de tasación pericial contradictoria; pronunciándose al efecto en un sentido negativo, de conformidad con la jurisprudencia de esta Sala.

2. Sin embargo, destaca la Administración recurrente, que el pronunciamiento de la sentencia de instancia no se realiza en relación con tal pronunciamiento (caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria), sino en relación con la caducidad de un procedimiento anterior (procedimiento de comprobación de valores), concluido mediante una resolución firme de la Administración, al no haber sido formulada, respecto de la misma, reclamación económico- administrativa alguna. Recuerda que lo que la decisión de la Sala de instancia ---sin escindir ambos procedimientos--- consistió es que la caducidad del procedimiento de comprobación de valores ---que califica de firme--- se comunica al segundo, para concluir señalando, por ende, con la declaración de caducidad del procedimiento de comprobación de valores, y, con ello, declarando su nulo efecto interruptivo y, finalmente, con la declaración de prescripción del derecho a liquidar de la Administración.

3. Insiste la recurrente en la independencia del procedimiento de tasación pericial contradictoria, que, por lo demás, era, realmente, el único que podía constituir en el objeto de impugnación, tanto ante el TEARA, el TEAC, o, posteriormente, ante la Jurisdicción contencioso-administrativas, ya que la recurrente había dejado firme y consentida la liquidación tributaria, para cualquier aspecto distinto que no fuera el relativo a la impugnación del valor asignado, para lo cual la recurrente promovió en su momento la tasación pericial contradictoria. A tal efecto destaca la distinta naturaleza y origen de ambos procedimientos, ya que el primero es iniciado de oficio por la Administración (pudiendo dar lugar a caducidad por el transcurso de seis meses), mientras que el segundo ---de tasación pericial contradictoria--- lo es a instancia de parte, sin ser susceptible de declaración de caducidad (citando al efecto la STS de 17 de enero de 2019, RC 212/2017). Por ello, señala que la sentencia habría extrapolado las previsiones establecidas en los artículos 104.4.b) y 104.5 de la LGT, para los procedimientos iniciados de oficio, a los procedimientos de tasación pericial contradictoria, que se inician a instancia de parte.

4. En consecuencia, considera que se ha producido una indebida aplicación del instituto de la prescripción de la deuda tributaria por no tomar en consideración los efectos interruptivos de la tasación pericial contradictoria, entendiéndose producida una especie de eficacia expansiva de la caducidad del inicial procedimiento de comprobación de valores. Por ello, señala "con independencia de la caducidad del primero de los procedimientos, entendemos incuestionable que el plazo de prescripción quedó interrumpido con este medio de reacción seguido por el obligado tributario, y que dio lugar al inicio de un procedimiento específico, sui generis, que concluyó en el momento de evacuación del informe del tercer perito, y que determinó la existencia de una nueva liquidación, que es la única realmente impugnada".

5. Su concreta pretensión fue que se interprete "el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con el artículo 68.1.b) del mismo cuerpo legal y el artículo 162 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos en el sentido de determinar que la prescripción queda interrumpida por el procedimiento de tasación pericial contradictoria al no producirse la caducidad de éste último por transcurso del plazo máximo para resolver".

6. En su escrito de oposición al recurso de casación, sostiene la entidad privada recurrida que la tasación pericial contradictoria se encuentra incluida en el expediente de comprobación de valores, no tratándose de un procedimiento autónomo solicitado por el contribuyente, sino de un modo de rectificación de los valores otorgados en el referido expediente; añadiendo que la referida tasación pericial contradictoria solicitada se extendía no sólo a un concepto tributario sino a ambos conceptos tributarios (Transmisiones Onerosas y Actos Jurídicos Documentados) ya que los dos procedían de la compraventa objeto de comprobación tributaria, debiendo la Administración haber procedido a la declaración de caducidad de oficio al momento de la solicitud de la tasación pericial contradictoria, que ---insiste--- formaba parte del mismo y único procedimiento; obligación que también hubiera correspondido al TEARA incluso de oficio. Concluye señalando que "ha existido un único expediente de comprobación de valores y la Tasación pericial contradictoria no es un nuevo expediente instado por el contribuyente, sino un medio dentro del expediente de comprobación de valores para la rectificación de la valoración

dada por la Administración. El procedimiento de Tasación pericial contradictoria no es un expediente nuevo de comprobación instado por el contribuyente sino un medio de impugnación "sui generis" dentro del expediente de comprobación de valores iniciado de oficio". La recurrida niega la firmeza de las liquidaciones cuya valoración se pretendía comprobar, por cuanto el expediente de comprobación de valores se encontraba caducado. Concluye señalando, en síntesis, que no existió, por parte de la sentencia de instancia, una indebida aplicación de la institución de la prescripción.

Quinto. *Vista pública y deliberación.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 de la LRJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose, por providencia de 21 de abril de 2021, para votación y fallo la audiencia del día 29 de junio 2021, en cuyo acto tuvo lugar su celebración, con el resultado que ahora se expresa.

Sexto.

En la sustanciación del juicio no se han infringido las formalidades legales esenciales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada.*

La decisión adoptada por la sentencia de instancia ha considerado producida la prescripción del derecho de la Administración tributaria de Andalucía (procedimiento de comprobación de valores) para llevar a cabo la comprobación de la autoliquidación presentada por la recurrente por los conceptos tributarios expresados (ITP e IAJ) como consecuencia de la adquisición de dos fincas rústicas. En síntesis, la sentencia de instancia no ha aceptado que el plazo de tiempo establecido al efecto se hubiera visto interrumpido por el procedimiento de comprobación de valores seguido, como consecuencia de que este procedimiento habría caducado y perdido, por ello, su efecto interruptivo. Esto es, que la prescripción se habría interrumpido como consecuencia del transcurso del tiempo producido entre la fecha del otorgamiento de la escritura de compraventa de las fincas rústicas (8 de junio de 2005) la fecha de notificación a la recurrente (18 de julio de 2011) de las dos liquidaciones (de fecha 28 de junio de 2011) formuladas por la Administración tributaria:

- a) La primera por ITP (Transmisiones patrimoniales onerosas), como consecuencia de la adquisición de las dos fincas, con una base imponible de 3.891.460,43 euros y una cantidad a ingresar de 302.904,22 euros;
- b) Y, la segunda, por AJD (actos jurídicos documentados), derivada del exceso de cabida, por importe de 1.592.402,43 euros y una cantidad a pagar de 21.146,77 euros.

Por ello, el Auto de admisión nos formula el siguiente planteamiento, consistente en: "Determinar a los efectos de la terminación por caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria, cuándo se inicia el cómputo del procedimiento de tasación pericial contradictoria y cuándo finaliza, y, en particular, si la nueva liquidación que se dicte forma parte de ese procedimiento de tasación pericial contradictoria".

A tal efecto, el marco jurídico ---preceptos considerados infringidos y que tendríamos que interpretar--- estaría integrado por los siguientes preceptos:

1º. Artículo 66.a) de la LGT : " Plazos de prescripción":

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación".

2º. Artículo 67.1 de la LGT : "Cómputo de los plazos de prescripción".

"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo".

3º. Artículo 104 de la LGT : "Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa".

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

El plazo se contará:

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

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

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

4º. Artículo 135.1 de la LGT : " Tasación pericial contradictoria".

"1. Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley , dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Asimismo, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de esta Ley se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación.

En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación".

Segundo. *La doctrina de la Sala sobre la naturaleza de la tasación pericial contradictoria: STS 32/2019, de 17 de enero (ES:TS:2019:231 , RC 212/2017).*

" TERCERO.- La tasación pericial contradictoria constituye un medio impugnatorio sui generis , pero no es un procedimiento de impugnación de actos en el sentido del artículo 104.3, párrafo 2º, LGT .

El artículo 104.3 LGT , después de señalar en su párrafo primero que "en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda", dispone en su párrafo segundo que "[e]n defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio".

La recurrente sostiene que la Sala de instancia desacierta al declarar que el procedimiento de TPC "es de impugnación del valor fijado por la Administración", lo que "le lleva a infringir el art. 104.3 LGT ". De manera que centra la mayor parte de su esfuerzo argumental en tratar de evidenciar que no se trata de un "procedimiento de impugnación" o "recurso", hasta el punto de afirmar que esa constituye "la clave" de su razonamiento.

Y, aunque no alude a ella, la resolución del TEARC de 5 de diciembre de 2012, recurrida en la instancia, declara que "[e]l carácter impugnatorio del procedimiento de tasación pericial contradictoria está implícito en su naturaleza y aparece claramente calificado como tal en la propia LGT; en concreto, el artículo 134 apartados 4 y 5 establecen, que los obligados tributarios "... podrán promover su impugnación o tasación pericial contradictoria" y que "si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un valor distinto...". Y de forma aún más nítida, afirma, como una de los argumentos para decidir, que el "procedimiento de tasación pericial contradictoria tiene por objeto la corrección o impugnación del acto administrativo de valoración previamente dictado por la Administración tributaria. Y ello, porque el artículo 104.3 de la LGT atribuye silencio negativo a las solicitudes formuladas por el interesado en los procedimientos que tengan por objeto la impugnación de actos, como ocurre en el presente, pues lo que se impugna es el acto de comprobación de valores de la Administración tributaria " (FD 3º).

Ciertamente, la sentencia impugnada en esta sede hace la aseveración que le atribuye la actora, pero el empleo por la Sala de instancia del término "impugnación" no merece la censura ni el resultado que se solicitan, porque es evidente que no se hace con la finalidad de fundamentar que el silencio tendrá el efecto desestimatorio que prevé el artículo 104.3, párrafo 2, LGT , sino que, como hemos explicado, la ratio decidendi de la resolución judicial cuestionada es que el silencio positivo no resulta aplicable porque (i) en la TPC se solicita el dictamen de un tercer perito, no que prevalezca el valor atribuido por el interesado, y que, en cualquier caso, (ii) si se reconociera el carácter positivo del silencio, la estimación no consistiría en la fijación del valor según el criterio del interesado o su perito.

De hecho, el propio abogado del Estado reconoce que "la TPC no es un recurso o reclamación y podría calificarse como un medio de impugnación sui generis ". Y así se desprende, como hace notar la recurrente, de las normas que regulan la TPC, que distinguen nítidamente entre esta y los recursos o reclamaciones stricto sensu. En

este sentido, el artículo 134.3, párrafo 3º, LGT , señala que "[l]os obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización"; el apartado 4, párrafo 2º, del mismo precepto dispone que "[c]uando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria"; y, en fin, el artículo 135.1 LGT (redactado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre) establece que "[l]os interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley , dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado".

A este respecto, procede recordar, como hace el auto de admisión, que ya en nuestra sentencia de 5 de mayo de 2014 (RCA núm. 5690/2011) [ECLI: ES:TS:2014:1893], dijimos que "ese procedimiento de tasación pericial contradictoria, que puede promover el sujeto pasivo con arreglo al artículo 52.2 de la Ley General Tributaria de 1963 , no es un medio de impugnación del que deba informársele al tiempo de notificarle la liquidación tributaria, en los términos del artículo 124.1.b) de la misma Ley , de modo que si no cuenta el traslado con esa información carece de eficacia el acto notificado" (FJ 3º).

Ciertamente, en nuestra sentencia 829/2018, de 22 de mayo de 2018 (RCA núm. 38/2017) [ECLI: ES:TS:2018:2047], hemos afirmado que "cualquier responsabilidad tributaria, bien como obligado principal o como responsable declarado por cualquiera de las vías que permiten de derivación de la responsabilidad, ha de tener reconocidos los mismos mecanismos de impugnación (entre ellos, el que significa la TPC)" (FJ 6º, punto 1). Y hemos afirmado asimismo la necesidad "de informar en la notificación del acto declarativo de la responsabilidad solidaria (o de la liquidación) que haya estado precedido de una comprobación de valores de la posibilidad impugnatoria que comporta la TPC, con carácter previo al recurso o reclamación económico administrativa", por dos razones: de un lado, "la clara voluntad del legislador en configurar esa información como una importante garantía del administrado para facilitar su derecho a la impugnación de toda actividad administrativa que afecte a sus derechos e intereses "; y, de otro, porque "la TPC no deja de ser sino un específico medio de impugnación frente a uno de los elementos de las resoluciones tributarias; y, admitida esta naturaleza, no parece que la solución sobre la necesidad de informar de la posibilidad de TPC haya de merecer una respuesta diferente a la regla general que rige sobre lo que, en sentido estricto, únicamente son recursos o reclamaciones administrativas" (FJ 6º, punto 2).

Y aunque, además, ya en relación con la LGT de 2003, siguiendo los pasos del voto particular a la sentencia 1361/2017, de 6 de abril de 2017 (RCA núm. 1183/2016) [ECLI: ES:TS:2017:1361], recientemente hemos reiterado que "esta tasación ha pasado de ser una fase superior del procedimiento de comprobación, rodeada de garantías reforzadas para el contribuyente, a convertirse en una especie de medio impugnatorio sui generis" [sentencias 842/2018, de 23 de mayo de 2018 (RCA núm. 1880/2017), ECLI:ES:TS:2018:2185 ; y 843/2018, de 23 de mayo de 2018 (RCA núm. 4202/2017), ECLI:ES:TS:2018:2186 ; a las que han seguido otras, de idéntico tenor, como las sentencias 942/2018, de 5 de junio (RCA 1881/2017), ECLI:ES:TS:2018:2181 ; 943/2018, de 5 de junio (RCA 2867/2017), ECLI:ES:TS:2018:2180 ; 1000/2018, de 13 de junio (RCA 2232/2017), ECLI:ES:TS:2018:2395 ; y 1283/2018, de 18 de julio de 2018 (RCA núm. 3736/2017), ECLI:ES:TS:2018:2991], también hemos aclarado que ello "no la convierte en un recurso" (FJ 4º).

Por tanto, por más que el escrito de interposición del recurso se centre esencialmente en negar que la TPC constituya un recurso a los efectos del artículo 104.3, párrafo 2º, LGT , ni la sentencia impugnada fundamenta el fallo en esa premisa, ni esta cuestión es objeto de controversia alguna entre las partes o en la jurisprudencia de esta Sala.

Una vez sentado que la TPC está sujeta al plazo de seis meses previsto en el artículo 104 LGT y que no constituye un recurso en sentido estricto, debemos rechazar, sin embargo, que del incumplimiento de dicho plazo se derive la aceptación de la valoración efectuada por el perito del obligado tributario por aplicación del silencio positivo previsto en el referido precepto.

CUARTO. El incumplimiento del plazo del artículo 104.1 LGT no determina el silencio positivo ni, en cualquier caso, que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario.

1. La sentencia impugnada rechaza que el exceso del plazo de seis meses en la TPC determine el silencio positivo a que se refiere el artículo 104.3 LGT, porque lo que en ella se "solicita es la emisión del dictamen de un tercer perito y no que prevalezca el valor atribuido por el interesado", y porque "ni aun cuando el efecto del silencio fuera positivo, que no lo es, la estimación sería de la fijación del valor según el criterio del interesado o de su perito" (FD 4º).

La recurrente crítica que la Sala de instancia interprete que en el procedimiento de TPC lo que se pide es que "un tercer perito revise el valor fijado". A su juicio, en realidad, "lo que se solicita es que se inicie un procedimiento en el que se propondrá como valor de mercado para cada finca el valor calculado por un perito de parte", y si ese valor difiere menos del 10% y de 120.000 euros del que establezca la Administración tributaria, "se adoptará como valor de mercado el que diga dicho perito de parte necesariamente, solicitando subsidiariamente para el supuesto

que la diferencia sea superior que lo valore un tercer perito" (pág. 5). En este sentido, sostiene que en la TPC la "petición principal del administrado" es "que se adopte como valor de mercado el valor calculado por su perito" (pág. 6).

2. Efectivamente, tiene razón la recurrente en que constituye un error o imprecisión (fruto, probablemente, de la focalización de la sentencia en los hechos) afirmar, como hace la Sala de instancia, que en la TPC lo que se "solicita es la emisión del dictamen de un tercer perito", pues ahora veremos que no es precisa la intervención de este último para que pueda entenderse instado y tramitado dicho procedimiento. Cosa distinta es que, si no es necesaria la designación del perito tercero, el procedimiento de TPC termine [artículos 135.2 LGT y 162.1.c) RD 1065/2007]; pero, como dispone expresamente el vigente artículo 162.1.b) RD 1065/2007 , también puede concluir antes porque, en el plazo conferido, el obligado tributario no designe a su perito o este último no formule la correspondiente hoja de aprecio, la cual deberá estar motivada,

3. Sin embargo, no constituye ningún error la afirmación de que con la TPC no se solicita que "prevalezca el valor atribuido por el interesado" o, en palabras de la actora, que se adopte como valor de mercado el valor calculado por su perito. Y esta circunstancia es determinante para rechazar que el exceso del plazo de seis meses en este procedimiento determine el silencio positivo.

Que en el curso de una TPC se acepte el valor asignado por su perito constituye, qué duda cabe, el desiderátum de todo obligado tributario, pero que esa sea la finalidad de aquella y, por tanto, el objeto de la solicitud de dicho procedimiento, no es la conclusión que se extrae de la regulación legal de la TPC o de nuestra jurisprudencia.

En efecto, de la normativa aplicable a la TPC se deduce, en lo que aquí interesa, lo siguiente: (1) que la Administración tributaria puede realizar comprobaciones de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57.1 LGT ; (2) que los obligados tributarios podrán promover la TPC para confirmar o corregir dichas valoraciones (artículos 57.2 y 134.3, párrafo 3º, y 135.1 de la LGT); (3) que a tales efectos los interesados deberán designar un perito (artículo 161.2, párrafo 1º, RD 1065/2007), cuyos honorarios corren de su cuenta (artículo 135.3, párrafo 3º), que deberá formular la correspondiente hoja de aprecio debidamente motivada (artículo 161.3, párrafo 1, RD 1065/2007); (4) que será precisa la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante el dictamen de peritos de aquélla previsto en el artículo 57.1.e) LGT (artículos 135.2 LGT y 161.1, párrafo 1º; RD 1065/2007); (5) que si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación (artículo 135.2 LGT), y no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos (artículo 162.2 RD 1065/2007); (6) que si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero (artículo 135.2 LGT), al que se le entregará la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores (artículo 161.5 RD 1065/2007), y cuya valoración servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria (artículo 135.4 LGT); (7) y que cuando la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supere el 20 por ciento del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración (artículo 135.3, párrafo 3º, LGT).

Como decíamos, en la síntesis que hemos reflejado del procedimiento salta a la vista que en la TPC no siempre es precisa la intervención del perito tercero. Pero también se revela como muy evidente que su objeto y, por ende, la solicitud por el obligado tributario de dicho procedimiento, no es que se adopte o prevalezca el valor atribuido o calculado por el perito designado por él, sino, como se desprende de los artículos 57.2 y 135.1 LGT , combatir y, en su caso, si procede, corregir, la valoración efectuada por el perito de la Administración.

4. Es cierto que, como recalca la recurrente, "[s]i la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación", debiendo designarse un perito tercero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente del precepto si la diferencia es superior. Mas la confirmación del valor propuesto por el perito del obligado tributario puede ser uno de los resultados de la TPC, pero no constituye el fin de la misma ni, por ende, puede definirse como el objeto (diferente del objetivo del interesado) de su solicitud (artículo 161.1 RD 1065/2007) o promoción.

5. No otra cosa se deduce de nuestra jurisprudencia sobre la TPC. Así, en la sentencia de 9 de marzo de 2017 (RC 897/2016; ECLI:ES:TS:2017:957) describimos la TPC como "un medio de prueba que puede resultar idóneo para desvirtuar el valor asignado a los inmuebles en la prueba pericial de la Administración"; en la sentencia 1361/2017, de 6 de abril de 2017 (RC 1183/2016) hemos dicho que el interesado podrá promover la TPC "para corregir el valor" comprobado por la Administración tributaria (FJ 3º); en la sentencia 4511/2016, de 13 de octubre de 2016 (RCA 1408/2015) hemos señalado que la TPC "en la vigente Ley General Tributaria es un instrumento puesto en manos del contribuyente para discutir el resultado de la comprobación de valores (artículo 57.2)" (FJ 9º); lo mismo hemos declarado en las sentencias 842/2018 y 843/2018, ambas de 23 de mayo de 2018 (y en las varias que han reiterado su doctrina), así como que el objeto de la TPC sería "el de contraponer una valoración singular

previa mediante un informe contradictorio" (FJ 4º); y en la sentencia 829/2018, de 22 de mayo de 2018 (RCA 38/2017), en fin, hemos calificado a la TPC como un instrumento para "combatir" la comprobación de valores que haya servido de base a una liquidación tributaria (FJ 6º).

6. Pues bien, si el cometido de la solicitud de TPC no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, sino, como viene diciendo esta Sala, el de "corregir", "discutir", "combatir" la tasación del perito de la Administración, es evidente que el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento no puede dar lugar al silencio positivo ni, en cualquier caso, como acertadamente mantiene la Sala de instancia, a la fijación sin más del valor según el criterio del perito del interesado.

La propia actora, quizá sin reparar en ello, llega a afirmar que el objeto de la TPC "no es impugnar los valores, sino solicitar su revisión o corrección a partir de datos concretos: nuevas periciales" y que "un procedimiento reglado para la fijación de un valor que servirá de base para calcular un impuesto, que puede corregir o no el medio utilizado por la Administración" (pág. 4).

7. No otra cosa se deduce de la vigente regulación de la TPC contenida en el RD 1065/2007. Ciertamente, el artículo 162.1.e) RD 1065/2007 hace expresa alusión al artículo 104 LGT, pero no para disponer que se aplique el silencio positivo, sino únicamente para señalar que el procedimiento de TPC podrá concluir "[p]or caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Y el citado artículo 104.3 LGT, en su párrafo 3º, se limita a disponer que "cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo", caducidad que, de acuerdo con el artículo 103.2 LGT, exime a la Administración de resolver expresamente y, por tanto, impide la existencia de un silencio positivo. Lo único que acontece en estos supuestos, según el artículo 104.3, apartado 4º, es que "la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria".

Por otro lado, para el supuesto que contempla el auto de admisión del presente recurso -el perito tercero no entrega su valoración y no se notifica resolución alguna dentro del plazo máximo de duración del procedimiento-, el RD 1065/2007 está muy lejos de prever los efectos que reclama la parte recurrente.

Así, para la hipótesis de que el perito tercero no emita la valoración en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la entrega de la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores, el artículo 161.5 RD 1065/2007 dispone que "se podrá dejar sin efecto su designación, sin perjuicio de las responsabilidades que resulten exigibles por la falta de emisión del dictamen en plazo", en cuyo caso "se deberá notificar esta circunstancia al perito tercero y al obligado tributario, y se procederá, en su caso, a la liberación de los depósitos de sus honorarios y al nombramiento de otro perito tercero por orden correlativo".

Y para el supuesto de que una vez terminado el procedimiento la Administración tributaria competente no notifique en el plazo de 1 mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como a la de los intereses de demora que correspondan, el artículo 162.5 RD 1065/2007 prevé que tal inobservancia "determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento".

QUINTO. Criterios interpretativos sobre los artículos 134.3 y 135, en relación con el artículo 104, apartados 1y3, de la LGT. Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) El procedimiento de TPC que previsto en el artículo 134.3 LGT, tiene su origen con la solicitud por el obligado tributario a que se refiere el artículo 135.1, párrafo 3º, LGT, puede terminar de diversos modos que se infieren de los apartados 2, 3 y 4 del citado precepto, y culmina con una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación que cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

2º) El corolario de lo anterior, dado que de conformidad con el artículo 103.1 LGT, en un procedimiento de aplicación de los tributos, como es el caso, la Administración tiene la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen, y que la TPC no es un procedimiento de impugnación de actos en el sentido del artículo 104.3, párrafo 2º, LGT, es que le resulta aplicable el plazo máximo de resolución de 6 meses del artículo 104.1 LGT.

3º) El incumplimiento del plazo del artículo 104.1 LGT no determina, sin embargo, el silencio positivo a que se refiere el artículo 104.3 LGT, ni, en cualquier caso, que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario, porque el cometido de la solicitud de TPC no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, por más que pueda ser el resultado de la misma, sino, como se deduce del artículo 135.1 LGT y viene diciendo esta Sala, el de "corregir", "discutir" o "combatir" la tasación del perito de la Administración".

Tercero. La doctrina de la Sala sobre la relación entre el procedimiento de comprobación de valores y tasación pericial contradictoria: SSTS 369/2021 y 370/2021, de 17 de marzo (ES:TS:2021:1135, RC 3673/2019 y ES:TS: 2021:1134, RC 4132/2019).

Debemos, necesariamente, partir de la doctrina establecida por la Sala en las dos citadas SSTS, de la misma fecha, plenamente coincidentes en lo que ahora interesa, aunque en las mismas se afronta la cuestión en relación con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (la primera, en el ámbito del procedimiento de inspección, y, la segunda, en el ámbito del procedimiento de gestión de comprobación de valores); estas dos SSTS parten, citan y toman en consideración la doctrina que hemos reproducido en el Fundamento Jurídico anterior (STS 32/2019, de 17 de enero, RC 212/2017).

Pues bien, en la segunda de las citadas SSTS ---en la que, como en el caso de autos, se trataba de un procedimiento de gestión de comprobación de valores--- decíamos lo siguiente:

"Para centrar el debate se hace preciso realizar las siguientes consideraciones, desde la perspectiva que ahora interesan, sobre el procedimiento de comprobación de valores y la tasación pericial contradictoria.

La comprobación de valores se puede insertar, constituyendo su objeto, en el procedimiento de gestión de comprobación de valores y en el procedimiento más amplio de inspección. En el presente caso, conforme resulta de los antecedentes obrantes, el procedimiento original seguido era de gestión de comprobación de valores.

Respecto del plazo de duración de los expresados procedimientos y su posible suspensión se ha dicho, en lo que ahora nos interesa, lo siguiente.

Cuando se trata del procedimiento de comprobación de valores, sentencias del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2016, rec. cas. 2447/2015 , y de 22 de enero de 2018, rec. cas. 2844/2016 , se ha establecido, en apretado resumen, y básicamente en atención al procedimiento de comprobación de valores, la tesis doctrinal concretada en que en este procedimiento cuyo objeto no es otro que la valoración de los bienes y con la finalidad el liquidar el tributo, no procede la suspensión del procedimiento para procurar la valoración de los bienes, en tanto que este es un trámite que le es propio desde un punto de vista procedimental. Del juego de los arts. 104 y 134 de la LGT el plazo para finalizar este procedimiento es de seis meses, sin posibilidad de interrupción o suspensión, en las circunstancias referidas.

También respecto del procedimiento inspector se sigue la misma doctrina, con cierta matización, así véase la sentencia de 16 de octubre de 2020, rec. cas. 6772/2018 , en la que se señala que no puede considerarse periodo de interrupción justificada la solicitud de un informe cuando el único objeto del procedimiento es la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria.

Interesa destacar la estrecha relación de la comprobación de valores y la tasación pericial contradictoria, con los medios que previene el art. 57.1 LGT .

Aunque doctrinalmente se discrepa sobre la naturaleza jurídica de la tasación pericial contradictoria, valga de ejemplo que para el Abogado del Estado se trata de un procedimiento autónomo, así lo cataloga también la sentencia impugnada, cuando otros sectores hablan de medio de impugnación impropio; la doctrina jurisprudencial la ha considerado como una facultad concedida a favor del contribuyente, de suerte que lejos de constituir una carga, su utilización es meramente potestativa, que juega como contrapeso al acto de comprobación administrativa unilateral de suerte que los efectos derivados se condicionan al consentimiento del interesado o a su oposición promoviendo este procedimiento, y atendiendo a su regulación normativa considera que "es indudable que la TPC se integra en un procedimiento administrativo, por más que sea instado siempre por el obligado tributario ... un procedimiento de aplicación de los tributos, como es el caso", con singularidades muy acusadas que determinan y descubren una sustantividad propia -así se viene a reconocer en la sentencia de instancia recurrida cuando limita los efectos de una posible caducidad y la correlativa prescripción al propio procedimiento de tasación pericial contradictoria-, aunque sin perder su vinculación insoslayable al propio procedimiento de comprobación de valores, pues como se ha indicado en la sentencia de este Tribunal de fecha 17 de enero de 2019, rec. cas. 212/2017 , "... culmina con lo que, en principio, constituye el fin de todo procedimiento administrativo: la emisión de un acto administrativo, concretamente, una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación. En este sentido, podría afirmarse que la TPC está encaminada siempre a dilucidar qué valoración (la que resulte de la tasación del perito de la Administración, la del obligado tributario o la del perito tercero) servirá de base a la liquidación tributaria que en todo caso cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos".

Siguiendo el dictado de la expresada sentencia, que si bien aborda, fundamentalmente, las cuestiones referentes al plazo aplicable a la tasación pericial contradictoria y lo efectos del silencio, para negárselo positivo, marca las pautas que delimitan su contenido y alcance, e indica las singularidades que le son propia en su engarce con procedimientos de gestión y de inspección.

La sentencia que comentamos, a pesar de que reconoce que específicamente no se establece un plazo determinado para concluir el procedimiento, sin embargo del análisis que se realiza concluye que el plazo "en el procedimiento de TPC es de aplicación el plazo de resolución de 6 meses del artículo 104.1 LGT , no incluyéndose en su cómputo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración (artículo 104.2, párrafo 3º, LGT)".

Resulta evidente que con tal aserto se refleja y queda patente una de las singularidades de la tasación pericial contradictoria, se integra en un procedimiento administrativo, pero posee un plazo propio para su tramitación

y finalización, distinto del plazo de seis meses del procedimiento de comprobación de valores, y distinto, en su caso, del plazo del procedimiento inspector.

Debiéndose destacar que como se recoge en la sentencia referida va a terminar en una resolución administrativa, que se plasma en una liquidación tributaria (artículo 135, apartados 2 y 4, LGT), como anteriormente hemos transcrito.

Hace referencia la sentencia a las consecuencias de haberse excedido del plazo de seis meses previstos, distinguiendo que el retraso se deba al contribuyente o a la Administración, y respecto de esta forma de finalizar el procedimiento advierte que "el citado artículo 104.3 LGT , en su párrafo 3º, se limita a disponer que "cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo", caducidad que, de acuerdo con el artículo 103.2 LGT , exime a la Administración de resolver expresamente y, por tanto, impide la existencia de un silencio positivo. Lo único que acontece en estos supuestos, según el artículo 104.3, apartado 4º, es que "la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria". En esta línea se mueve la sentencia objeto del presente recurso de casación, para concluir que la extensión de los efectos interruptivos de los procedimientos caducados, art. 104.5 de la LGT , no es extensible al procedimiento de tasación pericial contradictoria.

Nos resulta útil recordar los criterios interpretativos que respecto de los arts. 134.3 y 135, en relación con el art. 104, 1 y 3 de la LGT se fijaron en la expresada sentencia:

1º) El procedimiento de TPC que previsto en el artículo 134.3 LGT , tiene su origen con la solicitud por el obligado tributario a que se refiere el artículo 135.1, párrafo 3º, LGT , puede terminar de diversos modos que se infieren de los apartados 2, 3 y 4 del citado precepto, y culmina con una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación que cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

2º) El corolario de lo anterior, dado que de conformidad con el artículo 103.1 LGT, en un procedimiento de aplicación de los tributos, como es el caso, la Administración tiene la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen, y que la TPC no es un procedimiento de impugnación de actos en el sentido del artículo 104.3, párrafo 2º, LGT, es que le resulta aplicable el plazo máximo de resolución de 6 meses del artículo 104.1 LGT.

3º) El incumplimiento del plazo del artículo 104.1 LGT no determina, sin embargo, el silencio positivo a que se refiere el artículo 104.3 LGT , ni, en cualquier caso, que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario, porque el cometido de la solicitud de TPC no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, por más que pueda ser el resultado de la misma, sino, como se deduce del artículo 135.1 LGT y viene diciendo esta Sala, el de "corregir", "discutir" o "combatir" la tasación del perito de la Administración".

Interesa ahora destacar el siguiente aspecto. Ya se ha dejado transcrito que la Tasación Pericial Contradictoria culmina con una nueva liquidación que según el resultado de la tramitación puede tener uno u otro contenido. En los casos en los que la comprobación de valores se inserte en un procedimiento, de gestión o de inspección, -sin perjuicio de las especialidades que caben en las distintas figuras tributarias, en este caso estamos ante el impuesto sobre sucesiones, art. 98.1 de su Reglamento, "La solicitud de tasación pericial contradictoria deberá presentarse dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente"- la solicitud de tasación pericial contradictoria debe presentarse dentro del plazo de un mes establecido para interponer el primer recurso o reclamación que proceda contra el acto administrativo que resuelva el procedimiento, esto es, contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente.

Específicamente, la práctica de la comprobación de valores, insertada en un procedimiento de gestión, que ya se ha dicho, debe tramitarse en un plazo de seis meses, o en uno de inspección, que debe culminarse en el plazo dispuesto en el art. 150.1 de la LGT , produce un acto resolutorio de regularización que es la liquidación, art. 134.3 in fine, "Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización", y art. 135.1, "Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley , dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente...".

El efecto inmediato que provoca la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, es decir, el ejercicio de la facultad que ex lege se le otorga al contribuyente, y que la jurisprudencia ha resaltado como nota definidora de la tasación pericial contradictoria, es la suspensión de la ejecución de la liquidación, y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma, art. 135, "La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma"; pierde, pues, el acto resolutorio de la comprobación administrativa, la liquidación, los

efectos que le son propios, decayendo en su eficacia y perdiendo su condición de acto final del procedimiento, conservando exclusivamente su valor como límite máximo de la valoración a fijar por el perito tercero.

Resumidamente, se practica la comprobación de valores que culmina con una liquidación, acto resolutorio del procedimiento de comprobación de valores -que en caso de procedimiento de gestión debe dictarse en el plazo de seis meses desde su inicio-; la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, suspende la ejecución de la referida liquidación. La tasación pericial contradictoria, está sometida a un plazo de seis meses para su tramitación y finalización, distinto del plazo previsto para el procedimiento de gestión de comprobación de valores o para el procedimiento de inspección; posee sustantividad propia a pesar de su vinculación con el procedimiento en el que se inserta, de suerte que puede ser susceptible de impugnación independiente por motivos relativos, de forma o de fondo, a la propia tasación pericial contradictoria, terminando el procedimiento de tasación pericial contradictoria, art. 162.1 del Real Decreto 1065/2007, en alguna de las cuatro alternativas que ofrece este artículo, y dando lugar a una nueva liquidación, que en definitiva toma como referencia la valoración resultante, produciendo la sustitución de la liquidación inicial, bien respetando la misma valoración, o bien una nueva liquidación que variará de la inicial en función de la nueva valoración resultante del procedimiento; sin que ya proceda promover una nueva tasación pericial contradictoria.

Esta liquidación, como acto resolutorio, art. 101 de la LGT, culmina el procedimiento administrativo en el que se inserta la tasación pericial contradictoria, en el caso de procedimiento de gestión, el procedimiento de comprobación de valores que se haya tramitado y en el que inserta la tasación pericial contradictoria; con la notificación de la liquidación se inicia el plazo previsto en el art. 62.2."

Para fijar la doctrina, la STS 370/2021, de 17 de marzo, señala:

"Ciertamente no se sostiene jurídicamente que el procedimiento de tasación pericial contradictoria, con evidente carácter instrumental, inserto en un procedimiento administrativo sometido a un plazo fatal de caducidad, pueda trasladar al procedimiento en el que se inserta el efecto patológico de dilaciones debidas a la incorrecta actuación administrativa sin ningún efecto, de suerte que el plazo del procedimiento administrativo principal se pueda alargar indefinidamente sin consecuencia negativa alguna, más que el posible no devengo de los intereses, en detrimento precisamente de los intereses del contribuyente a cuyo favor se ha perfeñado el procedimiento de tasación pericial contradictoria. No puede obviarse que el procedimiento de tasación pericial contradictoria refleja el derecho legalmente reconocido al contribuyente de poder cuestionar la valoración hecha por la Administración y que le afecta a sus legítimos intereses, este derecho se traduce en una nueva valoración -con las excepciones vistas, cuando no pueda determinarse por la conducta del propio contribuyente- que habrá de llevarse a efecto. Como en otras ocasiones hemos tenido ocasión de decir, los plazos de duración de los procedimientos conforman, entre otros elementos, el sistema de garantías que legalmente se establece para contrarrestar las potestades administrativas dentro de la relación jurídica tributaria; al contribuyente se le reconoce la facultad de poder promover la tasación pericial contradictoria, reconociéndole, por estar ínsito en esta facultad, el derecho a que el procedimiento de tasación pericial contradictoria ha de durar un plazo determinado, esto es, seis meses. Y constituye una garantía de sus derechos reconocidos que el procedimiento administrativo en el que se inserta la tasación pericial contradictoria, finalice en los plazos dispuestos legalmente al efecto. No está, pues, al arbitrio de la Administración Tributaria prolongar más allá de dichos plazos su tramitación.

De la regulación normativa vista se colige sin dificultad que al promover la tasación pericial contradictoria el efecto automático que se prevé es la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma, esto es, ya se ha dicho, el acto resolutorio, art. 101 de la LGT, pierde su eficacia y pierde su condición de acto final del procedimiento; el procedimiento administrativo -en este caso el procedimiento de gestión de comprobación de valores- en el que se inserta la tasación pericial contradictoria, por tanto, queda suspendido hasta que finalice el procedimiento de tasación pericial contradictoria. Dado que el plazo máximo para finalizar la tasación pericial contradictoria es de seis meses, el procedimiento principal queda suspendido automáticamente desde la solicitud de la tasación pericial contradictoria hasta su finalización, sin que pueda superar el citado plazo de seis meses; transcurrido este plazo sin haber finalizado la tasación pericial contradictoria, siendo responsable del exceso la Administración Tributaria, cuando su ejercicio es una facultad del contribuyente que afecta directamente a su derecho y a la garantía de que los procedimientos finalizarán en el plazo legalmente establecido, esto es, concretado en estos casos en que el procedimiento en el que se inserta la tasación pericial contradictoria finalizará en el plazo establecido, cuando se alarga por la actuación de la Administración el plazo de seis meses, la consecuencia automática, para reponer el derecho del contribuyente y no derivar para el mismo consecuencias negativas por la incorrecta actuación administrativa, es la de levantar la suspensión del procedimiento administrativo principal, de suerte que continuará corriendo el plazo para finalizar el mismo, en este caso, el de gestión de comprobación de valores. En definitiva, suspendido el procedimiento principal por la promoción de la tasación pericial contradictoria, pasado seis meses sin la finalización de este, volverá a correr el plazo para finalizar el procedimiento principal, de suerte que si el tiempo de exceso de los seis meses previstos para finalizar el procedimiento de tasación pericial contradictoria, acumulado al ya transcurrido antes de la suspensión del

procedimiento principal agota el plazo dispuesto para su finalización, se producirá la caducidad del mismo con las consecuencias asociadas legalmente".

En términos similares se expresó la STS 369/2021, de la misma fecha de 17 de marzo (RC 3673/2019).

Cuarto. *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Debemos, pues, señalar que el procedimiento de tasación pericial contradictoria se encuentra inmerso en el procedimiento de gestión de comprobación de valores, y que su caducidad determina la imposibilidad de su toma en consideración a los efectos de interrumpir el plazo de prescripción para la liquidación de la deuda tributaria.

Partiendo y ratificando la citada doctrina de la Sala debemos proceder a la resolución del caso concreto planteado.

Quinto. *La concreta aplicación al supuesto de autos.*

A tal efecto, debemos recordar:

1. Que la adquisición de las dos fincas rústicas se llevó a cabo mediante compraventa en escritura pública de fecha 8 de junio de 2005.

2. Que la entidad recurrente presentó autoliquidación en la Oficina de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía de Álora, (Málaga) por dos conceptos expresados: ITP y IAD.

3. La Administración tributaria de la Junta de Andalucía inició (al margen de otro procedimiento por exceso de cabida) procedimiento de comprobación de valores con fecha de 26 de julio de 2006 (acuerdo notificado a la recurrente el 19 de octubre de 2006). En el citado procedimiento, la recurrente formuló alegaciones (5 de noviembre de 2006), concluyendo la comprobación mediante Resolución del 27 de diciembre de 2007, con propuesta de liquidación (por ITP) por una base imponible de 11.685.367,84 euros, y una cuota a pagar de 815.272,92 euros. La citada Resolución fue notificada a la recurrente en fecha de 16 de enero de 2008. Contra la misma, la citada entidad interpuso recurso de reposición en fecha de 16 de febrero de 2008, que fue desestimado mediante Resolución de 21 de abril de 2008, y que no fue notificada hasta el 9 de diciembre de 2008. La recurrente no formuló reclamación económico-administrativa ni alegó la caducidad de este procedimiento de comprobación de valores.

4. La recurrente sí formuló solicitud de tasación pericial contradictoria con fecha de 7 de enero de 2009, ante la Oficina de Alora (antes, pues, del transcurso del plazo de un mes desde la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado contra la resolución con propuesta de liquidación). Con fecha 18 de marzo de 2011, se notifica un único acuerdo, de fecha 3 de marzo de 2011, que, recurrido en reposición, dio lugar a las dos liquidaciones definitivas, de fecha 28 de junio de 2011, notificadas a la recurrente el 18 de julio de 2011 siguiente.

5. Contra las mismas la recurrente formuló Reclamación económico-administrativa ante el TEARA (que procedió a su desestimación en fecha de 26 de junio de 2013) y, recurrida en alzada, el recurso fue desestimado por el TEAC con fecha de 9 de marzo de 2017.

6. La sentencia de instancia procedió a la estimación del recurso contencioso administrativo al considerar que se había producido la caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria y, como consecuencia de ello, la prescripción del derecho a formular liquidación.

La Administración, desde la fecha de la solicitud por parte de la recurrente, contaba con seis meses para finalizar el procedimiento de tasación pericial contradictoria, iniciándose el cómputo de dicho plazo cuando se formula la solicitud de la tasación, en fecha de 7 de enero de 2009. Como hemos expresado en las SSTs anteriores ---cuya doctrina hemos ratificado---, transcurrido los seis meses se hubiera levantado automáticamente la suspensión del plazo para finalización del procedimiento administrativo en el que estaba inserto el procedimiento de tasación pericial contradictoria ---procedimiento de gestión de comprobación de valores para regularizar el ITPAJD---, por lo que a partir de 7 de julio de 2009 hubieran vuelto a contar los plazos para finalizarlo, si no hubiera tenido lugar ---que fue lo acontecido en el supuesto de autos--- que, con fecha de 9 de diciembre de 2008, ya se había notificado la resolución por la que se desestimaba el recurso de reposición deducido contra la resolución aprobatoria de las liquidaciones con las que había concluido el procedimiento de gestión de comprobación de valores.

En consecuencia, como señala la sentencia de instancia, el plazo de seis meses (previsto en el artículo 104.1, en relación con el 134 de la LGT) para la tramitación del procedimiento de gestión de comprobación de valores había transcurrido con creces cuando se dicta su resolución aprobando las liquidaciones, por lo que el procedimiento de gestión de comprobación de valores había caducado, resultando ineficaz para interrumpir el plazo de prescripción, de conformidad con lo establecido en el artículo 66.1 de la misma LGT, habiéndose, pues, producido la citada prescripción como, con corrección, decretó la sentencia de instancia, que debemos confirmar.

Sexto. *Costas.*

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso por no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 93.4º de la LRJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

VISTOS los preceptos y jurisprudencia citados, así como los de pertinente aplicación.

FALLO

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

1º. Fijar ---y reiterar--- como criterios interpretativos de los artículos 66.a), 67.1, 104 y 135.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los criterios expresados en los Fundamentos Jurídicos de la presente sentencia.

2º. No haber lugar al recurso de casación 7615/2019 interpuesto por la JUNTA DE ANDALUCÍA contra la sentencia 1739/2017, de 31 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de Málaga, Sección Tercera), dictada en el recurso contencioso administrativo 377/2017, seguido a instancia de la entidad EUROPA ALOJAMIENTOS S. L. contra resolución Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 9 de marzo de 2017, por la que fue desestimado el recurso de alzada interpuesto, por la misma entidad, contra la anterior resolución, de fecha 25 de junio de 2013, del Tribunal Regional de Andalucía, Sala de Málaga, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada contra liquidaciones por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3º. No hacer expresa condena sobre el pago de las costas del recurso.

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

Así se acuerda y firma.

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.