

**En la impugnación de una segunda liquidación dictada en un procedimiento de tasación pericial contradictoria, se pueden alegar vicios de nulidad o anulabilidad que puedan afectar a la primera de las liquidaciones practicadas**

**Se resuelve, si con ocasión de la impugnación de la segunda liquidación dictada en un procedimiento de tasación pericial contradictoria -TPC- seguido a instancia de parte y dirigido 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 liquidación practicada, 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.**

Declara la Sala que, tal y como ya han sido interpretados los arts. 134.3 y 135, en relación con el 104.1 y 3 de la LGT, el procedimiento de TPC tiene su origen con la solicitud por el obligado tributario, y puede terminar de diversos modos, culminando 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. La Administración tiene la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen en el plazo máximo de 6 meses; y el incumplimiento de dicho plazo determina la caducidad del procedimiento y puede ser hecha valer en el procedimiento o proceso dirigido frente al acto de liquidación, como cualquier medio impugnatorio.

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección 2.<sup>a</sup>**

### **SENTENCIA 182/2022, DE 15 DE FEBRERO DE 2022**

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 2269/2020

Ponente Excmo. Sr. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

En Madrid, a 15 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 2269/2020, interpuesto por el procurador don Julio Javier López Valcárcel, en nombre y representación de DOÑA Rita; y DON Braulio, DOÑA Rosaura, DOÑA Rosalia y DON Isidro, contra la sentencia de 20 de enero de 2020, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso n.º 15545/2017. Son recurridas la JUNTA DE GALICIA y la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representadas y defendidas por sus respectivos servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 20 de enero de 2020, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo presentado por Da Rita, D. Braulio, Da Rosaura, Da Rita, D. Isidro contra las resoluciones de 20.06 y 29.06.2017 del TEAR (liquidación impuesto sucesiones exped. 54/925 y acumulados/2014). No hacemos declaración en costas [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don Julio Javier López Valcárcel, en nombre de los recurrentes antes citados, presentó escrito de 4 de marzo de 2020, en que se preparó recurso de casación.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, la recurrente identifica como infringidas: a) El artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con el artículo 98.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD); b) El artículo 34.1.ñ), en relación con el 217 LGT; c) Los artículos 64.2 y 87.1 del RISD.

3. La Sala juzgadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 10 de marzo de 2020, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. El procurador don Julio Javier López Valcárcel, en la representación reseñada, ha comparecido el 5 de mayo de 2020. El Abogado del Estado y la Letrada de la Junta de Galicia, como partes recurridas, lo han hecho el 3 y el 8 de febrero de 2021, respectivamente, dentro todos ellos 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 esta Sala admitió el recurso de casación mediante auto de 8 de octubre de 2020, en que aprecia el interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] 2.1 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.

2.2 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.

2.3 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 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 designado por el obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [...]"

2. La parte recurrente interpuso recurso de casación mediante escrito de 3 de diciembre de 2020, que solicita: "... se dicte sentencia estimando el mismo, casando y anulando la Sentencia impugnada, y procediendo a la estimación del recurso contencioso-administrativo en su día interpuesto, con condena en costas de la instancia y de la casación para los codemandados".

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, por escrito de 3 de febrero de 2021, presentó ante esta Sala escrito de oposición, en que solicita se dicte sentencia desestimatoria, confirmando la sentencia recurrida.

Igual escrito formalizó la Letrada de la Junta de Galicia, el 8 de febrero de 2021, en que solicita sentencia en la que, previa fijación de la interpretación de las normas sobre las que se refiere el auto de admisión, en los términos antedichos, confirme en su integridad la sentencia judicial recurrida de adverso.

QUINTO.- Deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo del recurso el 25 de enero de 2022, en que comenzó a debatirse el asunto, hasta la sesión del 8 de febrero siguiente, en que en efecto se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del llamado *ius constitutionis*, consiste en determinar, en primer término, 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, pregunta cuya respuesta determinaría que se abordasen las subsiguientes, ya reflejadas más arriba.

SEGUNDO.- Los hechos litigiosos, resumidos en el auto de admisión.

En este recurso de casación, el auto de admisión -de 8 de octubre de 2020- relata los hechos de los que hay que partir para adoptar la decisión. También refleja parte de la argumentación de la sentencia impugnada, que incorporamos a la cita del primero como parte que es del auto:

" [...] SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la resolución impugnada nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

I.- Actuaciones en la vía administrativa.

1.º.- El 11 enero de 2003 falleció D. Martín dejando como herederos a su mujer y a sus hijos.

2.º.- El 9 de julio de 2003, don Norberto efectuó presentación de declaración de bienes, Modelo 650, así mismo presentó autoliquidaciones del ISD en nombre de todos los herederos, sin cuota a ingresar, como consecuencia de la aplicación de las reducciones de parentesco y de participaciones en entidades.

La presentación se efectuó por don Norberto, constando en el anexo de la declaración, Modelo 650, la firma de todos y cada uno de los herederos, indicando expresamente que los representaba el presentador.

3.º.- El 31 de mayo de 2004 la Oficina Liquidadora de Tui efectuó un requerimiento al presentador-representante don Norberto en el que se le solicitaba que aclarase el carácter privativo o ganancial de los bienes, que presentase original de adjudicación de herencia y obra nueva y que aportase modelo 650 de adición de herencia, incluyendo las fincas que habían sido omitidas.

4.º.- El 3 de agosto de 2004 don Norberto presentó la declaración complementaria en relación con las fincas omitidas.

5.º.- El 26 de enero de 2007, D.ª. Rita, la viuda del causante, recibió requerimiento de la Inspección de Tributos para que aportase información a fin de verificar si se había practicado correctamente la reducción por adquisición de participaciones sociales. Entre otras cuestiones, se requiere la memoria de las Cuentas Anuales.

6.º.- Entre los días 26 de julio y 2 de agosto de 2007 se notificaron a los obligados tributarios propuestas de liquidación provisional en un procedimiento de comprobación de valores y de comprobación limitada.

7.º.- Contra dichas propuestas los interesados presentaron alegaciones en plazo.

8.º. Entre los días 20 y 25 de noviembre de 2007 se notificaron las liquidaciones provisionales.

9.º. El 14 de diciembre de 2007, doña Rita presentó solicitud de tasación pericial contradictoria.

Igualmente, doña Rita formuló recurso de reposición contra la liquidación (folio 474 del expediente administrativo).

10.º.- El 14 de diciembre de 2007 doña Rosaura, doña Rosalia, don Isidro y don Braulio -los demás herederos, los hijos- presentaron recursos de reposición contra las respectivas liquidaciones provisionales.

11.º.- Entre el 2 y el 3 de mayo de 2011 se notificaron resoluciones por las que se desestimaron dichos recursos de reposición, incluido el recurso de reposición formulado por doña Rita (folio 546 del expediente administrativo).

12.º. - El 24 de mayo de 2011 se presentó por doña Rita, doña Rosaura, don Rosalia, don Isidro y don Braulio, solicitudes de tasación pericial contradictoria.

13.º. Consta en el expediente (folio 543) solicitud de información presentada el 4 de mayo de 2011 por la Oficina Liquidadora de Tui a la Delegación de Pontevedra de la Consejería de Hacienda, relativa a la tasación pericial contradictoria presentada por Rita (hecho 9º), manifestando que no tienen noticias de la tasación hasta la fecha y que la liquidación prescribe el 14 de diciembre de 2011.

14.º. Asimismo, consta en el expediente (folio 634) comunicación realizada por el Liquidador de la Oficina de Tui en idéntico sentido, de fecha 23 de diciembre de 2011.

15.º.- El 13 de marzo de 2012 se comunica a los 5 interesados la acumulación de las tasaciones periciales contradictorias (vid. puntos 9.º y 12.º) solicitadas por ellos. A dicha acumulación se opone doña Rita, al entender que existía prescripción por el hecho de que había presentado la solicitud de tasación el 14 de diciembre de 2007 y la primera noticia que tiene de dicho procedimiento se produce el 13 de marzo de 2012, más de 4 años después.

16º. La tasación pericial contradictoria terminó el día 14 de junio de 2012.

17º. La Administración Tributaria dictó nueva liquidación tomando la valoración que resultó de la tasación efectuada por el perito del obligado tributario de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Dichas liquidaciones se notificaron el 14 de febrero de 2014.

18.º.- Contra los acuerdos de liquidación los herederos interpusieron reclamación económico-administrativa NUM001 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia.

El 29 de junio de 2017 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó la reclamación[...].

[...] II.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

El procurador don Julio Javier López Valcárcel, en representación de doña Rita, doña Rosalia, doña Rosaura, don Braulio y don Isidro interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 15545/2017 ante la Sección 4.ª Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia dictó sentencia por la que desestimó el recurso.

En relación con la alegación relativa a la caducidad del expediente de gestión y la correlativa prescripción del derecho a liquidar la ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

"CUESTIÓN C. Caducidad del expediente y correlativa prescripción del derecho a liquidar.

El recurrente alega que el procedimiento se inició en el año 2004 y finalizó con la notificación de la liquidación practicada entre los días 20/27.11.2007, por lo que se excedería del plazo de los seis meses ( art. 129.1 de la Ley 58/2003 ), *lo que obligaría a hablar de CADUCIDAD y correlativa prescripción del derecho.*

Lo que sucede es que dicha pretensión no puede tener acogida; hablamos de una liquidación-la objeto de recurso- que es consecuencia de una tasación pericial contradictoria instada por los herederos; tasación que fue, parcialmente, favorable a sus intereses dando lugar a unas nuevas liquidaciones que les notificaron el 14.02.2014 y que son las recurridas ante el TEAR y en el presente recurso judicial, por lo que no puede retroceder en la impugnación a lo que es el procedimiento originario, sino que debe ceñir la impugnación al resultado de la TPC.

CUESTIÓN D. Alega, y con respecto a la situación particular de la Sra. Rita, que estaría prescrito el derecho a liquidar dado que solicitó la TPC el 14.12.2007 y el resultado de la misma no se le notifica hasta el 14.02.2014.

Es necesario aclarar que en el folio 546 -sello de entrada de la oficina liquidadora de Tui de 24.05.2011- la recurrente reconoce que le notificaron el 03.05.2011 la desestimación del recurso de reposición contra la liquidación de 20.11.2007, y procede a formular la petición de TPC.

En todo caso, es cierto que figura el escrito de 14.12.2007 (folio 464) mas también que en el folio 474 figura el recurso de reposición que formuló, y dada la incompatibilidad del recurso de reposición y la TPC, el plazo de dilación de la TPC solo puede contarse desde la solicitud presentada, conjuntamente con los demás herederos, el 24.05.2011.

Entre esta fecha y la notificación de la liquidación resultante de la TPC no transcurrieron 4 años, por lo que no existiría prescripción.

En todo caso, hay que indicar cuál es el efecto que provoca la dilación en la tramitación de la TPC (...).

De esto se deriva que la TPC es un medio de impugnación sui generis, que no es equiparable a las reclamaciones económico-administrativas, por lo que no es posible extender el criterio - STS 12.11.2012 - *de considerar que el retraso, en resolver, más allá de los 4 años hace prescribir el derecho a liquidar.*

Esto es lógico si consideramos que la Administración ya había liquidado, siendo la TPC un medio establecido, a favor del recurrente, para cuestionar el valor determinado previamente, sin que el

retraso en la tramitación tenga otro efecto que lo establecido en el art. 162.5. segundo párrafo del RD 1065/2007, y en este caso, los intereses de mora no son objeto de enjuiciamiento".

En relación con la aplicación de la exención del artículo 20.2.c de la Ley 29/1987 *la sentencia afirma que:*

"En cuanto a la posibilidad B; es la Sra. Rosaura quien cumple los requisitos.

Hablamos de una cuestión nueva: cambia un hecho esencial y lo hurta a la Administración; en el expediente judicial solo constaba el nombramiento de la Sra. Rita como administradora única el 18.01.2003, y la pretensión de las partes a lo largo del procedimiento fue que era el padre, el Sr. Martin, quien ejercía la administración de la sociedad.

Va contra los actos propios, y contra el principio de buena fe y resulta contradictorio que alegado en vía administrativa, pretender, ahora, que la administradora era doña Rosaura [sic]. La documentación acredita que actuaba como apoderada. En otros casos el representante de la sociedad es el Sr. Braulio -y esto es manifiestamente insuficiente para justificar que fuese la administradora -de hecho- de la sociedad en los primeros días del año 2003".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación [...]"

"[...] TERCERO.- Marco jurídico.

1. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 135.1 y 2 LGT que prevé que:

"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.

2. Será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquélla. Si 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. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente".

2. También será preciso proceder a la interpretación del artículo 162 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimiento de Gestión e Inspección Tributaria (BOE de 5 de septiembre), relativo a la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria, que establece que:

"1. El procedimiento de tasación pericial contradictoria terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero.
- b) Por el desistimiento del obligado tributario en los términos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo anterior.
- c) Por no ser necesaria la designación del perito tercero de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- d) Por la falta del depósito de honorarios por cualquiera de las partes en los términos previstos en el artículo 135.3, cuarto párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- e) Por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. En el supuesto previsto en el apartado 1.c) de este artículo, la liquidación que se dicte tomará la valoración que resulte de la tasación efectuada por el perito del obligado tributario de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

3. En el supuesto previsto en el apartado 1.d) de este artículo, la liquidación que se dicte tomará la valoración que corresponda de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria por parte del obligado tributario o, en su caso, no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

4. En el supuesto previsto en el apartado 1.e) de este artículo, 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.

5. Una vez terminado el procedimiento, la Administración tributaria competente notificará en el plazo de 1 mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan.

El incumplimiento del plazo al que se refiere el párrafo anterior determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento.

Con la notificación de la liquidación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para que el ingreso sea efectuado, así como el cómputo del plazo para interponer el recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación en el caso de que dicho plazo hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria".



El presente recurso de casación, también, precisa de la exegesis del artículo 104 LGT, relativo a los plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa de los procedimientos administrativos en materia tributaria, que dispone lo siguiente:

"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".

TERCERO.- Antecedentes jurisprudenciales aplicables al caso.-

La sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2021 (recurso de casación n.º 7615/2019), declara no haber lugar al recurso de casación formulado por la Junta de Andalucía en un asunto similar a éste, aunque sus circunstancias eran menos complejas. Se declara en ella lo siguiente -siguiendo la estela de otras dos anteriores, la n.º 369 y 370/2021, SSTs de 17 de marzo de 2021 (2), pronunciadas en los recursos de casación n.º 3673 y 4132/2019:

"[...] 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 (se refiere a la de este mismo Tribunal Supremo de 17 de enero de 2019, recaída en el recurso de casación n.º 212/2017 ).

"1.º) 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 3.º, 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.*

2.º) 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 2.º, LGT, es que le resulta aplicable el plazo máximo de resolución de 6 meses del artículo 104.1 LGT.*

3.º) 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: (se refiere a la pronunciada el 17 de marzo de 2021 en el recurso de casación n.º 4132/2019 ):

"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 pergeñado 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 [...]*".

En principio, de la lectura de los hechos narrados al principio podría desprenderse que la situación de los cinco interesados es diferente. Si se sigue la doctrina jurisprudencial reiteradamente establecida por este Tribunal Supremo, es patente que el recurso debe ser estimado, pues el tiempo transcurrido en tramitar y resolver la tasación pericial contradictoria -TPC- hace que se haya producido la caducidad.

Ahora bien, la TPC, ampliamente estudiada por este Tribunal Supremo, al margen de que su controvertida naturaleza sea la de un medio impugnatorio -o, al menos, reactivo, o bien un procedimiento autónomo-, no desdice el hecho de que se trata de un procedimiento iniciado a instancia de parte interesada. En el ámbito del artículo 104 LGT, pese a que el plazo máximo sea de seis meses, el efecto de su superación varía dependiendo de que el procedimiento sea de oficio o a instancia del interesado.

En el primero de los casos, la superación de los 6 meses produce la caducidad y la pérdida de efecto interruptivo de la prescripción.

En el caso de procedimientos iniciados a solicitud del interesado -como es la TPC- el efecto del transcurso del plazo es que se produce acto presunto, que en este caso debe entenderse como negativo.

La sentencia de 17 de enero de 2019, recurso de casación n.º 212/2017 examinó el 104 LGT, en relación con el 134 y 135 LGT, llegando a la conclusión de que, por ser un procedimiento iniciado a instancia del interesado, el régimen de efectos era el de los actos presuntos, si bien se centra en la cuestión, aquí no suscitada, de si el silencio era negativo o positivo (en dicho caso, se pretendía que prevaleciera el valor asignado por el perito propio).

En todo caso, ambas doctrinas se pueden conciliar en función de lo establecido en el artículo 104.3, párrafo 3.º LGT, citado en la sentencia citada de 17 de enero de 2019.

Además, 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 -RGAT-:

Artículo 162. Terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

1. El procedimiento de tasación pericial contradictoria terminará de alguna de las siguientes formas:...

... e) Por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ".

Es de afirmar, en este caso, que la caducidad es un efecto que deriva directamente de nuestra jurisprudencia, ampliamente plasmada y con ella se castiga la inobservancia de los plazos determinados en la ley, aquí manifestada no solo en la tardanza en resolver el procedimiento mismo,

sin que nos conste explicación alguna al respecto, sino en la inexplicable demora en decidirse a notificar el acto mismo como antecedente o desencadenante de la liquidación ulterior.

Por lo demás, ese efecto es consecuencia de una interpretación del artículo 104 LGT respetuosa del principio general que en el precepto se establece, atendido el hecho de que la TPC, aun promovida a instancia de parte, forma parte o está asociada a un procedimiento inquisitivo, que en modo alguno lo es, el de inspección -o gestión- y consecuente determinación de la deuda tributaria mediante liquidación.

Dicho efecto, haciendo abstracción de la situación jurídica creada, en particular, a la correcorrente Sra. Rita -a la que tardaron más de cuatro años en darle respuesta a su solicitud autónoma de TPC, hecho que a la Sala de instancia no parece merecerle consecuencia alguna-, al margen de ello, la caducidad beneficia a los cinco recurrentes: la madre, pues se superaron incluso los cuatro años. A tales efectos, la interposición de un recurso de reposición contra la liquidación no es tan evidente, a todo trance, que sea un acto incompatible con la promoción de la tasación pericial contradictoria, atendida la naturaleza diferente de los motivos impugnatorios que se pueden hacer valer en uno y otro supuesto. En todo caso, el silencio a la TPC contradictoria carece por completo de explicación razonable y acorde con la buena fe y el servicio a los intereses generales. Si tal incompatibilidad fuera apreciada por la Administración, lo que no sabemos dada su extrema quietud, así debió hacérselo saber a la interesada.

En el caso de los cuatro hijos, la caducidad es clara y puede ser hecha valer en el procedimiento o proceso dirigido frente al acto de liquidación, como cualquier medio impugnatorio, en relación con el cual no presenta especialidad. Decidir lo contrario sería tanto como premiar a la Administración por haber obrado en disconformidad con la ley.

Sucede sin embargo que, como la caducidad no es extintiva, sino que meramente enerva la interrupción de la prescripción, no se entiende bien que la invoquen los recurrentes cuando el resultado final del procedimiento es que la TPC les ha resultado favorable a sus intereses, pues en ella se termina declarando en ella como valor de los bienes el propuesto por el perito de los herederos.

CUARTO.- Determinación de las costas procesales.

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

## FALLO

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

- 1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto, de la sentencia de 9 de julio de 2021 (recurso de casación n.º 7615/2019), al que ésta se remite.
- 2.º) Ha lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Julio Javier López Valcárcel, que representa a DOÑA Rita, DON Braulio, DOÑA Rosaura, DOÑA Rosalía y DON Isidro, contra la sentencia de 20 de enero de 2020, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso n.º 15545/2017, sentencia que se casa y anula.
- 3.º) Estimar el recurso n.º 15545/2017, deducido por los citados recurrentes, contra las resoluciones del TEAR de Galicia de 20 de junio y 29 de junio de 2017 que desestiman las reclamaciones formuladas

contra liquidación del Impuesto de Sucesiones, con anulación de los actos administrativos de gestión y revisión impugnados en tal proceso.

4.º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.