

Reitera el TS que la solicitud de comprobación de valores cursada a otra Administración excede del ámbito interno de la Administración actuante, y tiene el carácter de acto iniciador del procedimiento

Se confirma por la Sala la sentencia impugnada por el Principado de Asturias que anuló la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sucesiones por caducidad del procedimiento.

Sostiene la Administración tributaria asturiana que no es posible apreciar la caducidad al no haber transcurrido 6 meses desde la recepción de los informes de valoración de los bienes ubicados en Cantabria hasta el momento de la liquidación. La sentencia recurrida entendió que el procedimiento tributario debía computarse -a los efectos de su caducidad-, desde el momento en que se solicitó a la Comunidad Autónoma de Cantabria aquellos informes de valoración, lo que, declara el TS, se ajusta a la reciente doctrina jurisprudencial que ha establecido que una actuación administrativa con trascendencia "ad extra" como es la solicitud de comprobación de valores cursada a otra Administración, excede del propio ámbito interno de la Administración actuante, y tiene el carácter de acto iniciador del procedimiento, en este caso de comprobación limitada.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 721/2023, de 29 de mayo de 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 6746/2021

Ponente Excmo. Sr. DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

En Madrid, a 29 de mayo de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6746/2021, interpuesto por el Principado de Asturias, representado y defendido por la letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, contra la sentencia dictada el 18 de mayo de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias ("TSJ de Asturias"), en el recurso núm. 320/2020.

Ha sido parte recurrida don Romeo, representado por la procuradora de los Tribunales doña Catalina Mijares Rilla, bajo la dirección letrada de don David Sota Antoñanzas.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Asturias núm. 468/2021 de 18 de mayo, que estimó el recurso núm. 320/2020, interpuesto por la representación procesal de don Romeo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Asturias de 28 de noviembre de 2019, que desestima la

reclamación económico-administrativa núm. NUM000, por la que se impugnaba la liquidación núm. NUM006, en concepto de impuesto de sucesiones y donaciones, con relación a la herencia de doña Marina, deuda tributaria de 42.525,69 euros (36.807,33 euros de cuota y 5.718,36 euros de intereses).

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, en representación del Principado de Asturias, mediante escrito de 18 de junio de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 18 de mayo de 2021.

El TSJ de Asturias tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 30 de julio de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 25 de mayo de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2.º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si en la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores, tanto si es un procedimiento autónomo como si se sustancia, como actuación inicial, en el curso de otro procedimiento tributario, ha de considerarse que las actuaciones desarrolladas por la Administración relativas a la determinación del valor de los bienes o derechos, esto es, las actuaciones dirigidas a la obtención del informe de valoración, suponen el inicio del procedimiento tributario o si, por el contrario, suponen actuaciones previas necesarias para contar con los datos suficientes para iniciarlo mediante la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y valoración.

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

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, en representación del Principado de Asturias, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 20 de julio de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 134, apartados 1 y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, referidos a la forma de iniciación del procedimiento de comprobación de valores cuando la Administración actuante cuente con datos suficientes y, en particular, a la iniciación mediante una notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración, en el plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación, en conexión con lo establecido en el artículo 104, apartados 1 y 4 LGT.

Señala que la sentencia sitúa la fecha de inicio del procedimiento de comprobación de valores en la solicitud de comprobación de valores que realizó el Ente Público del Principado al órgano valorador de Cantabria el 20 de abril de 2016. Sin embargo, a su juicio, de la interpretación conjunta de los apartados 1 y 3 del artículo 134 LGT ha de colegirse que las actuaciones relativas a la determinación del valor de los bienes o derechos, esto es, las actuaciones dirigidas a la obtención del informe de valoración son actuaciones internas de la Administración, previas al inicio del procedimiento de comprobación de valores, que no determinan el inicio del procedimiento tributario.

Apunta que la interpretación de la sentencia recurrida es absolutamente contradictoria con las sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en fecha 6 de febrero de 2014 (recurso 1561/2010), y por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en fecha 13 de febrero de 2017 (recurso 251/2015), de las que infiere que las actuaciones administrativas previas dirigidas a obtener el informe de valoración no suponen el inicio del procedimiento tributario a los efectos del cómputo del plazo máximo de notificación de la resolución del mismo. Estima que, de seguirse la interpretación contenida en la sentencia, nunca resultaría posible el inicio del procedimiento mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración, puesto que la propuesta de valoración, debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados, debe comunicarse al mismo tiempo que la propuesta de liquidación y la obtención del informe de valoración, sea elaborado por la misma Administración que tramita el procedimiento o por otra distinta, precisa siempre de actuaciones previas, como su solicitud al órgano competente para emitirlo.

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

La interpretación correcta que, entiende, debe darse al inicio del procedimiento mediante una comunicación de la Administración actuante, es la de su aplicación en aquellos supuestos en los que resulte necesario para poder proceder a efectuar la valoración de un bien o derecho, recabar información del obligado tributario o de terceros, conforme al artículo 160.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, relativo al Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos ("RGAT"), "BOE" núm.213, de 5 de septiembre.

En coherencia con los referidos pronunciamientos judiciales, considera que han de interpretarse los apartados 1 y 3 del artículo 134 LGT en el sentido de que las actuaciones previas de la Administración tributaria para determinar el valor de los bienes o derechos son anteriores al inicio del procedimiento de comprobación de valores, precisamente porque el artículo 134.1 LGT determina que se podrá iniciar, mediante una comunicación de la Administración o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración, siendo esta segunda opción la que procedería en el caso enjuiciado.

Entiende que en esta interpretación ha de tenerse en cuenta que en el artículo 134.3 se indica que la Administración comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, "con expresión de los medios y criterios empleados", lo que admite la realización de actuaciones previas -en este supuesto la elaboración de un informe pericial- al inicio del procedimiento mediante la propuesta de liquidación y valoración conjunta.

En consecuencia, patrocina la estimación del recurso de casación y la anulación de la sentencia recurrida.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La procuradora doña Catalina Mijares Rilla, en representación de don Romeo, presentó escrito de oposición de fecha 5 de septiembre de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación afirma que el presente caso versa sobre un "procedimiento de comprobación limitada" y que en el curso de dicho procedimiento se realizó una "actuación concreta" de "comprobación de valores". Por tanto, si lo que se pretende es revisar la sentencia analizando las cuestiones de derecho que afectan al supuesto de hecho concreto tratado en la misma, se deberían analizar los preceptos que regulan dicho "procedimiento de comprobación

limitada"; sin embargo, la recurrente impugna la sentencia sobre la base de una supuesta infracción del artículo 134 de la LGT, que se refiere exclusivamente al inicio del procedimiento de "comprobación de valores".

La Administración Autonómica elude por completo la existencia de un "procedimiento de comprobación limitada" y se refiere exclusivamente al "procedimiento de comprobación de valores" y, por ello solicita que se reformule la cuestión y fije doctrina en atención a los hechos y particularidades que concurren en el asunto, que se inicia con un procedimiento de comprobación limitada en cuyo curso se produce una "actuación concreta" de comprobación de valores.

A su juicio, la clave del asunto y la cuestión que debiera ser objeto de interés casacional, consiste en resolver si la "actuación" de comprobación de valor realizada por el órgano de valoración del Gobierno de Cantabria puede considerarse como una actuación "interna" o "previa" fuera del procedimiento administrativo de comprobación limitada, como pretende la Administración, o, por el contrario, como afirma el contribuyente, debe considerarse una parte del procedimiento de comprobación limitada.

Defiende que excluir del procedimiento administrativo la "actuación" consistente en la emisión del informe de valoración supone aceptar que dicha "actuación" se realice extramuros del procedimiento administrativo, lo que equivaldría a que se ejecutara sin sometimiento a la Ley, sin plazos, sin contradicción, sin seguridad jurídica, en definitiva, al arbitrio de la Administración.

Enfatiza que en el procedimiento que inició la Administración del Principado de Asturias, el de "comprobación limitada", no era posible realizar actuaciones fuera de las oficinas de la Administración, pues así se deduce claramente del artículo 136, apartado 4 LGT.

Como el órgano liquidador no podía realizar la valoración de las fincas incluidas en la herencia por estar situadas en otra Comunidad, ni podía desplazar a sus peritos fuera de sus oficinas (por la prohibición prevista en el citado 136.4 LGT), solicitó la realización de una "actuación concreta" de valoración al órgano valorador cántabro. De manera que, a su juicio, la actuación concreta de valoración se incorporó al procedimiento de comprobación limitada.

Expone que el citado precepto 134 de la LGT dice que el procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración "actuante" o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración. En este caso, la Administración "actuante" (el Ente Público de Asturias) era quien podía (o mejor dicho debía) notificar el inicio de actuaciones y quien tenía facultades para liquidar. Y como dicha Administración "actuante" no contaba con datos suficientes, por eso solicitó a otra Administración (colaboradora, no "actuante") la emisión del informe de valoración, para lo que tuvo que desplazar a un perito fuera de las oficinas de la Administración.

Considera que de lo expuesto debe concluirse que el plazo establecido en el artículo 104 LGT debe referirse a todo el conjunto de actuaciones de la Administración, computando dentro del mismo las propias actuaciones de valoración, pues lo contrario sería hurtar al cómputo del plazo de duración del procedimiento la actuación más relevante a realizar en su seno.

Considera que la "actuación concreta" de comprobación de valores es una parte fundamental del procedimiento de comprobación, y que dicha "actuación" debe quedar incluida expresamente dentro del plazo de resolución del procedimiento y nunca excluida del mismo. Postula que el legislador quiere evitar que se alarguen innecesariamente los procedimientos y que no se realicen actuaciones de comprobación fuera del procedimiento, en favor de los principios de seguridad jurídica y de buena administración, que son los que fundamentan, en último término, el establecimiento de plazos para la conclusión de los procedimientos administrativos.

En consecuencia, mantiene que la fecha de inicio del procedimiento de comprobación limitada (principal, que se está tramitando) debía situarse en la comunicación del órgano tramitador al órgano valorador, calificado por el Tribunal como "acto cualificado de instrucción del procedimiento", y no como un mero acto previo o de trámite.

Por lo expuesto solicita se desestime el recurso de casación interpuesto y se confirme la sentencia del TSJ de Asturias.

5.- Falta de oposición al recurso interpuesto del abogado del Estado. El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito absteniéndose de formular oposición, de fecha 7 de octubre de 2022.

6.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 11 de octubre de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 15 de marzo de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 16 de mayo de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

El auto de Admisión suscita cual debe ser la consideración que ha de darse a las actuaciones administrativas dirigidas a la determinación del valor de los bienes o derechos, en particular, si suponen el inicio del procedimiento tributario o si, por el contrario, comportan actuaciones previas necesarias para contar con los datos suficientes para iniciarlo mediante la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y valoración, en un supuesto en el que se produjo una solicitud en ese sentido, de una Administración a otra.

Dado que diversos bienes inmuebles de la herencia por la que don Romeo autoliquidó el impuesto sobre sucesiones, se encontraban ubicados en Cantabria, desde los Servicios Tributarios del Principado de Asturias se remitió solicitud, con fecha 20 de abril de 2016, a la Agencia Cántabra de Administración Tributaria para que realizara una valoración de estos, que fue recibida el día 27 del mismo mes y año.

El día 26 de marzo de 2018, el Servicio de Valoraciones de la referida Agencia Cántabra envió los correspondientes informes de valoración al Ente Público asturiano, con base a los que se dictó propuesta de liquidación, notificada el 29 de agosto de 2018 a don Romeo..

Mientras que la Administración tributaria asturiana sostiene que no es posible apreciar caducidad al no haber transcurrido 6 meses desde la recepción de los informes de valoración de los bienes hasta el momento de la liquidación, el contribuyente, por el contrario, computa el procedimiento tributario -a los efectos de su caducidad-, desde el momento en que se solicitó a la Comunidad Autónoma de Cantabria aquellos informes de valoración, lo que fue avalado por la sentencia recurrida en casación.

SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Asturias dictó la sentencia recurrida, cuya *ratio decidendi* se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero:

"TERCERO. - El art. 134 de la LGT, al regular el procedimiento de comprobación de valores, dentro de la Sección 2.ª dedicada a los procedimientos de gestión tributaria, lo regula como un procedimiento

especial y distinto del procedimiento iniciado por declaración y de la comprobación limitada y determina: "(...)".

En el presente caso consta una comunicación del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias de fecha 20 de abril de 2016 a la Agencia tributaria de Cantabria (folios 70 a 75 expediente). Dicha comunicación cita el expediente de gestión de origen, NUM001, y "adjunta copia del documento presentado para la liquidación del impuesto sobre Sucesiones con el ruego de que emitan informe suficientemente motivado de los bienes de naturaleza rústica y urbana sitos en esa provincia, y de que sea remitido a esta Oficina una vez efectuada la comprobación de valores", lo que sería cumplimentado y remitido por la entidad cántabra con el resultado pericial el 26 de marzo de 2018 ("una vez valorados los bienes urbanos solicitados").

Por tanto, esa comunicación no es un acto de trámite de mero impulso sino un acto de trámite cualificado porque dispone la realización de un acto de instrucción del procedimiento encaminado a la elaboración de informes y pruebas que fundamenten la propuesta de liquidación. Ese acto de trámite cualificado que es la comunicación o requerimiento interadministrativo, no precisa calificarse formalmente de acto de iniciación cuando materialmente es un acto dispositivo preordenado a obtener la comprobación inicial de la valoración de un bien. Por tanto, la Sala comparte plenamente la argumentación vertida en la STSJ de Extremadura de 27 de septiembre de 2018 (rec. 420/2017): "Así pues, cuando la Administración, a través de sus servicios técnicos, emite un dictamen pericial, está comprobando el valor de un bien, comprobación que solamente puede realizarse dentro de un procedimiento administrativo tributario. El artículo 57.4 admite que la comprobación de valores se practique dentro de un procedimiento autónomo, cuyo único objeto sea precisamente la comprobación, en cuyo caso "deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los arts. 134 y 135 de esta ley" o que pueda tener un carácter incidental dentro de otro procedimiento sea de gestión o de inspección, supuesto al que se refiere la expresión "cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento". Desde que la Administración solicita dicho informe está comprobando, y por consiguiente, ha iniciado el procedimiento de comprobación de valores, no siendo válido por ello el diferimiento a efectos del cómputo del plazo de caducidad a la fecha en que se dicta el acuerdo de incoación y propuesta de liquidación. La Administración podrá notificar conjuntamente la propuesta de liquidación y la valoración, posibilidad contemplada en el artículo 134.1 LGT, pero no podrá solicitar y practicar primero la comprobación que se deja pendiente hasta que la Administración considera oportuno incoar el procedimiento, eludiendo así el cumplimiento del plazo para resolver. Reiteramos que desde el momento que solicita la comprobación ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores, y en ese momento deberá notificar la incoación al interesado."

En resumidas cuentas, se impone la recta lectura del art. 134 LGT cuando dispone: "El procedimiento se podrá inicial mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración". Dicho precepto nos sitúa ante dos momentos alternativos de iniciación: o bien cuando existe una comunicación de la Administración actuante (o acto tácito equivalente como el requerimiento a la administración tributaria colaboradora para que inicie la comprobación), o bien cuando no se precisa tal comunicación porque ya de entrada cuenta la administración con sobrados datos para fundamentar su propuesta. Otra interpretación vacía el efecto útil del precepto cuando sitúa el inicio en la comunicación de la Administración tributaria, a lo que se añade que la interpretación favorable a focalizar el inicio en el momento en que se disponga la propuesta de liquidación por contarse con la valoración remitida por una tercera entidad, supone dejar en manos de la administración la decisión del momento de inicio del procedimiento y lo que es más grave, sumir al contribuyente en el conocimiento de un procedimiento sin límite temporal apriorístico.

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

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

Por tanto, sentado el dies a quo del plazo de caducidad de este singular caso, hemos de aplicar el art. 134.1 LGT cuyo último inciso señala que "El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley", completado con la precisión de que "El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses".

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

TERCERO. - Remisión a la jurisprudencia.

El asunto es semejante a los resueltos en sentencias 295/2023, 296/2023, 297/2023, 298/2023, de 8 de marzo (rec.5810/2021, ECLI:ES:TS:2023:1439; rec.5955/2021, ECLI:ES:TS:2023:1438; rec.5968/2021, ECLI:ES:TS:2023:1440; y rec.5970/2021, ECLI:ES:TS:2023:1437 respectivamente), en las que desestiman pretensiones idénticas del Principado de Asturias.

Tomando como referencia la primera de ellas, sus Fundamentos de Derecho Sexto y Séptimo expresan:

"SEXTO. - El juicio de la Sala.

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

En el caso litigioso, la primera actuación de la que reciben notificación los interesados es la propuesta de liquidación, en la que se hace constar que la Administración tributaria ha procedido al inicio del procedimiento de comprobación limitada, en cuyo seno, con cita del art. 159, b) del Real Decreto 1065/2007, se ha realizado actuación de comprobación de valores que en este caso, y respecto a los bienes radicados fuera de Asturias -concretamente en Cantabria- consistió en solicitar la valoración a la Administración de aquella Comunidad Autónoma, solicitud que se cursó en fecha 20 de abril de

2016. El órgano competente de la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Cantabria emitió el informe, resultante del método de comprobación por dictamen de peritos, cerca de dos años más tarde, concretamente el día el 26 de marzo de 2018, y el día 17 de abril de 2018 se notificó a los interesados como primera actuación, la propuesta de liquidación, tras lo cual se les notificó la liquidación tributaria por ISD el 29 de agosto.

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

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

Ahora bien, estas conclusiones deben limitarse a un caso como el que se examina y no pueden trasladarse miméticamente a otros casos, los más frecuentes por otra parte, en los que la actuación de la Administración se produce en su propio ámbito interno, por el procedimiento de comprobación de valores, lo que requerirá de un examen específico de lo dispuesto en el art. 134.1.º, segundo párrafo LGT, que establece que el procedimiento de comprobación de valores se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando cuente con datos suficientes, mediante la notificación de la propuesta de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo, apartado éste que hace referencia a la propuesta de valoración que habrá de ser notificada junto a la propuesta de liquidación con la que se puede iniciar el procedimiento cuando el valor determinado por la Administración tributaria sea distinto al declarado por el sujeto pasivo.

Como hemos declarado en reiterada jurisprudencia, de las que cabe citar las SSTs de 26 de febrero de 2020 (rec. cas. 1903/2018) y de 23 de diciembre de 2022 (rec. cas. 1763/2021), el desenvolvimiento práctico del recurso de casación muestra que se producen, a veces, desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada y el correlativo condicionamiento del escrito de

interposición, lo que ha dado lugar a que, excepcionalmente, por la Sección de enjuiciamiento, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente a este recurso de casación, y/o en garantía del principio de tutela judicial efectiva, se hagan matizaciones o se atempere o adapte la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, puesto que la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no puede desvincular del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, en las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes. Por ello las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane de la sentencia debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que la fijación de la doctrina jurisprudencial debe adaptarse a las circunstancias y límites del caso concreto, sin entrar sobre las cuestiones que, aun cuando pudieran presentar interés casacional, si a la conclusión a la que se llegue resulta ajena e irrelevante para resolver el caso concreto.

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

SÉPTIMO. - La doctrina jurisprudencial.

Por tanto, la doctrina jurisprudencial que hemos de fijar es que, en las circunstancias del caso, una actuación administrativa con trascendencia "*ad extra*" como es la solicitud de comprobación de valores cursada a otra Administración, excede del propio ámbito interno de la Administración actuante, y tiene el carácter de acto iniciador del procedimiento, en este caso de comprobación limitada.

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

Sobre la base de la remisión a dichas sentencias y conforme a la doctrina en ellas expresada, procede desestimar el presente recurso de casación.

CUARTO. -Pronunciamiento sobre costas.

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

FALLO

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

1.- Desestimar el recurso de casación 6746/2021, interpuesto por la representación procesal del Principado de Asturias, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Asturias núm. 468/2021 de 18 de mayo, en el recurso núm. 320/2020.

2.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.