

# El dictamen pericial inicia el procedimiento de comprobación de valores

Análisis de la **STS de 1 de marzo de 2024, rec. núm. 7146/2022**

**Nuria Puebla Agramunt**

*Doctora en Derecho por la UCM.*

*Profesora contratada doctora de la UDIMA.*

*Abogada del ICAM (España)*

*nuriapuebla@icam.es*

## Extracto

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) ha visto el recurso promovido por la Junta de Castilla-La Mancha contra sentencia de 8 de julio de 2022 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla-La Mancha (procedimiento ordinario 310/2020), que había estimado el recurso de un contribuyente por caducidad determinante de prescripción, al considerar que la fecha de inicio de un procedimiento de comprobación de valores era la fecha de emisión del informe del perito de la Administración y no la fecha en la que se notificó al contribuyente el inicio del procedimiento con la propuesta de liquidación provisional. Y en sentencia de 1 de marzo de 2024, dictada en el recurso de casación 7146/2022, y de la que ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, el TS ha confirmado la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha, sentando como doctrina que, a efectos de cómputo de la caducidad del procedimiento, desde que solicita un dictamen de peritos para verificar el valor del bien, la Administración ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores. Esta doctrina jurisprudencial ya ha sido asumida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que, en resolución de 29 de abril de 2024 (RG 1366/2022), ha emitido criterio en el mismo sentido, siendo este criterio reiterado en otra resolución de la misma fecha.

Publicado (en avance *online*): 18-09-2024

**Cómo citar:** Puebla Agramunt, N. (2024). El dictamen pericial inicia el procedimiento de comprobación de valores. (Análisis de la STS de 1 de marzo de 2024, rec. núm. 7146/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 499, 131-141. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.22377>

## 1. Supuesto de hecho

A un contribuyente se le notifica en fecha 26 de marzo de 2012 un acuerdo de inicio de procedimiento de comprobación de valores con propuesta de liquidación provisional por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) acompañada de dictamen de perito de la Administración, resultando que la fecha en la que se dicta la propuesta de liquidación es el 4 de agosto de 2011 y que el informe va firmado unos días antes, el 22 de julio de 2011. La notificación al obligado tributario de la propuesta de liquidación se demoró hasta el 26 de marzo de 2012 y el 11 de julio de 2012 ya se notificó la liquidación provisional.

Esta liquidación fue objeto de reclamación económico-administrativa, resuelta por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla-La Mancha el 30 de septiembre de 2016, que estima falta de motivación suficiente de la comprobación de valores. La mencionada resolución del TEAR fue remitida a la oficina gestora el 22 de enero de 2016. El 14 de abril de 2016, la oficina liquidadora notificó una nueva propuesta de liquidación, resultante de la comprobación de valores realizada con arreglo a un nuevo informe emitido el 23 de febrero de 2016 por el perito de la Administración; notificando el 12 de julio de 2016 la nueva liquidación provisional.

Frente a dicha liquidación, el contribuyente presentó de nuevo reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por resolución de 17 de enero de 2020. Y contra

dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo que fue estimado por el TSJ de Castilla-La Mancha.

Esta sentencia es recurrida en casación por la Junta de Castilla-La Mancha (*vid. STSJ de Castilla-La Mancha de 8 de julio de 2022, rec. núm. 310/2020 –NFJ089510–*). La Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS admite el recurso por ATS de 26 de abril de 2023 (rec. núm. 7146/2022 –NFJ089509–), entendiendo que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia era la siguiente:

Determinar si en la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores, que se tramita como un procedimiento autónomo de gestión tributaria, ha de considerarse que las actuaciones que desarrolla la Administración para justificar su iniciación por entender que no se corresponde el valor declarado con el valor real determinado por la propia Administración, suponen el inicio del procedimiento, o por el contrario, suponen actuaciones previas anteriores al inicio del plazo de caducidad de seis meses que otorga la LGT, cuyo comienzo vendría determinado por la fecha de la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración al obligado tributario.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación: el artículo 134, apartados 1 y 3, de la de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en relación con el artículo 104, apartados 1 y 4, de la misma ley.

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.

## 2. Doctrina del tribunal

La sentencia, en respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión, para resolver la cuestión de interés casacional, afirma: «establecemos como doctrina jurisprudencial que desde que solicita un dictamen de peritos para verificar el valor del bien, la Administración ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores, y en ese momento se deberá notificar la incoación al interesado».

## 3. Comentario crítico

Es sabido que el recurso de casación cumple una función nomofiláctica y, ciertamente, casos como el presente lo demuestran. Y es que era necesaria una sentencia como esta para poner límites a una práctica que se observa en las oficinas liquidadoras, por la

cual los procedimientos de comprobación de valores se extendían en el tiempo más allá de lo razonable y, en opinión de muchos, como el recurrente, más allá del plazo legalmente previsto.

Hemos de agradecer a la persistencia de algunos contribuyentes el que tengamos sentencias como la que hoy llama nuestra atención. Lo lamentable del caso es que estamos ante un hecho imponible cuyo devengo tuvo lugar el 19 de febrero de 2009, y que la sentencia que finalmente pone fin a la historia y nos ayuda a todos a clarificar aspectos que no estaban nítidamente resueltos es de 1 de marzo de 2024 (rec. núm. 7146/2022 –NFJ092387–), que se dice pronto.

Honestamente, nos cuesta incluso a los abogados especializados en procedimientos tributarios no perdernos en los alambicados procesos que se suceden cuando una reclamación es estimada por un tribunal por falta de motivación y, tras esta victoria, se abre un nuevo periplo, que comienza con una nueva liquidación provisional que vuelve a exigir la misma cantidad que la inicialmente anulada, pero esta vez mejor motivada. Es un caso, el analizado por la sentencia que comentamos, en el que se representa el siempre inquietante y desgarrador mito de Sísifo, con la particularidad de que, por fin, parece que la piedra no volverá a tener que ser acarreada hasta la cima.

Aun cuando por el *iter* procedural descrito poco más arriba es claro que hay más cuestiones de interés que la que vamos a comentar en estas líneas (como la de las estimaciones por falta de motivación, la posibilidad de dictar nuevas liquidaciones, el plazo para ello, si es una retroacción de actuaciones o el inicio de un nuevo procedimiento, etc.), la que llama nuestra atención es la que da lugar a la cuestión de interés casacional para la formación de la jurisprudencia en este asunto, y es la del plazo del procedimiento de comprobación de valores y más en concreto el inicio de su cómputo a efectos de caducidad.

Y es que, nada más leer los hechos, es fácil apreciar que, si contamos los días que van desde que se comunica formalmente al contribuyente el inicio del procedimiento de comprobación de valores con notificación de la propuesta de liquidación (26 de marzo de 2012) hasta que se notifica la liquidación provisional resultante del procedimiento (11 de julio de 2012), no han transcurrido seis meses. Pero, si computamos desde que el informe pericial se hizo (informe de valoración del bien que se acompaña a la notificación de la propuesta de liquidación), es decir, desde el 22 de julio de 2011, sí que han transcurrido más de seis meses.

Como es sabido, los procedimientos de comprobación de valores no pueden durar más de seis meses, por venir así establecido en el artículo 104.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT). Y como también es conocido, el hecho de que un procedimiento caduque por el transcurso de seis meses no determina por sí solo la prescripción o, lo que es lo mismo, dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los

derechos de la Administración tributaria, sino que ha de entenderse que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción, por así establecerlo el artículo 104.5 de la LGT.

El TSJ de Castilla-La Mancha considera que la fecha de inicio del procedimiento de comprobación de valores debe ser el 22 de julio de 2011, que es la fecha de emisión del informe por el perito de la Administración. Ciertamente, para ser más precisos, la fecha en que se inició el procedimiento debería haber sido la fecha en la que el órgano gestor solicitó el dictamen pericial, pues lógicamente esa debió ser la primera actuación administrativa en el citado procedimiento. No obstante, no conociéndose esa fecha, la sala opina que, al menos, ha de tenerse como fecha de inicio la de emisión del citado informe pericial.

Para la Administración demandada, sin embargo, el inicio de este concreto procedimiento de gestión tributaria tiene lugar en el momento de la notificación al contribuyente del acuerdo de incoación de la propuesta de liquidación provisional acompañada de la correspondiente valoración del bien. Y las actuaciones que despliegue la Administración tributaria con anterioridad a ese momento, en su opinión, no forman parte del procedimiento de gestión tributaria de comprobación de valores.

La Abogacía del Estado, en representación de la Administración general del Estado, no se allana, pero se abstiene de formular oposición al recurso de casación.

La sala de instancia entiende, con mucho criterio, que:

El dictamen del perito emitido no puede quedar al margen del procedimiento administrativo; tanto es así que la liquidación provisional y su notificación definitiva se apoyan en dicho dictamen. Por tanto, debe admitirse que se trata de una pieza clave y angular del procedimiento que no puede quedarse al margen del mismo y por tanto necesariamente deben integrarse formando parte de él.

Por todo ello, considera que, en el supuesto examinado, el procedimiento de comprobación de valores ha tenido una duración superior a seis meses, de modo que debe entenderse caducado. Por eso, y atendiendo al tiempo transcurrido desde el devengo de la obligación tributaria (que tuvo lugar en el año 2009), la Sala del TSJ de Castilla-La Mancha declara que debe entenderse también prescrito el derecho de la Administración a liquidar el impuesto.

Para defender su recurso de casación, la Administración recurrente argumenta que:

De ningún precepto legal se deduce que el hecho de pedir un informe a un perito de la propia Administración conlleve la iniciación del procedimiento de comprobación de valores y requiera una comunicación expresa al obligado tributario, ya que

nada le impide a la Administración solicitar a sus técnicos una valoración de un bien transmitido con anterioridad al inicio del procedimiento de comprobación de valores, pues se trata de valoraciones que realizan sus propios técnicos en el ámbito interno y sobre la base de los datos de los que ya dispone la Administración.

Y no le falta razón.

Además, arguye que:

La atribución del efecto iniciador del procedimiento a la solicitud de dictamen de perito de la Administración pugna con el principio de legalidad del procedimiento, ya que es claro que la propia Ley General Tributaria sitúa el inicio del procedimiento de comprobación junto con la propuesta de liquidación y valoración (art. 134.1).

Y eso también es cierto.

Pero, por su parte, la contribuyente recurrida en casación sostiene algo que también es muy sensato, y es que precisamente la obligación de motivación del inicio del procedimiento de comprobación de valores hace que el dictamen pericial sea parte del procedimiento. Y que, de no ser parte del procedimiento, se estaría admitiendo que pudiera elaborarse sin sujeción a procedimiento alguno. En sus palabras, muy acertadas, el dictamen de peritos tiene una «doble condición procedural», en el sentido de que, «formalmente, sería el instrumento que justificase la necesidad de realizar una comprobación de valores; y materialmente, sería el medio de comprobación de valores elegido para probar el valor real del bien».

La cuestión es resuelta por la Sección de Enjuiciamiento del TS en favor de la empresa, parte recurrida en casación, en una sentencia de la que ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

La sala recuerda que la cuestión de interés casacional es semejante a la planteada dos años antes por el Principado de Asturias<sup>1</sup>, pero no idéntica: en aquellos litigios se declaró la caducidad de los procedimientos de comprobación limitada, pero se trataba de actuaciones de comprobación de valores sobre bienes que radicaban fuera del territorio de la Administración tributaria competente. En dichas sentencias se fijó como doctrina jurisprudencial que la actuación administrativa con trascendencia *ad extra*, como es la solicitud de comprobación de valores cursada a otra Administración, excede del propio ámbito interno

<sup>1</sup> La cuestión se planteaba en el ATS de 30 de marzo de 2022 (rec. de cas. núm. 5968/2021 –NFJ096967–) y fue resuelta en las SSTS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 295/2023, 296/2023, 297/2023 y 298/2023, de 8 de marzo (recs. núms. 5810/2021 –NFJ089426–, 5955/2021 –NFJ089439–, 5968/2021 –NFJ093968– y 5970/2021 –NFJ093969–, respectivamente), así como en la STS 721/2023, de 29 de mayo (rec. núm. 6746/2021 –NFJ093970–).

de la Administración actuante, y tiene el carácter de acto iniciador del procedimiento, en este caso, de comprobación limitada. Dice la sala en la sentencia que comentamos hoy:

En este litigio se nos plantea una situación análoga a la entonces examinada, si bien la actuación de la Administración se produce en su ámbito interno, mediante la solicitud de un dictamen de perito de la Administración, en fecha que no consta, pero muy anterior en el tiempo al de la notificación de la iniciación del procedimiento con la propuesta de liquidación, realizada el 26 de marzo de 2012, sobre la base del dictamen emitido por el perito de la Administración el 22 de julio de 2011.

La cuestión es ciertamente interesante porque argumenta la Administración recurrente:

Precisamente el dictamen del perito de la Administración es el medio por el que la Administración motiva la iniciación del procedimiento de comprobación de valores, pues de otra manera, afirma, incumpliría la doctrina jurisprudencial elaborada por esta Sala en las SSTS de 23 de mayo de 2018 recursos n.º 1880/2017 [NFJ070817] y 4202/2017 [NFJ070595] en el sentido de la motivación de la necesidad de realizar la comprobación de valores.

Recordemos que la doctrina emanada de la mencionada STS de 23 de mayo de 2018 exigía motivar la necesidad misma de realizar la comprobación de valores; requería que se motivase que había algo que necesitaba ser comprobado<sup>2</sup>.

Pero el TS no está de acuerdo con esta argumentación de la Administración de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. La STS considera que, de la interpretación de los distintos preceptos en juego, se desprende que los dictámenes e informes de valoración son actos propios del procedimiento, y que:

Desde que la Administración tributaria solicita un informe de valoración a través de una de sus unidades, donde se encuadra el perito que emite el dictamen, se realizan actuaciones para comprobar el valor de los bienes inmuebles y, en consecuencia, se ha iniciado el procedimiento de comprobación de valores, sin que pueda producirse un diferimiento del efecto iniciador, a efectos del cómputo del plazo de caducidad del procedimiento, a la fecha de otro acuerdo, este formal, de incoación y propuesta de liquidación.

[...]

<sup>2</sup> Como indica el FD 3 de la mencionada sentencia:

La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado.

En este caso, las circunstancias en que se desarrolla el procedimiento muestran con toda evidencia la improcedencia de disociar el dictamen de perito del inicio del procedimiento.

Ha de estarse con la Administración recurrente en que la propia LGT sitúa el inicio del procedimiento de comprobación junto con la propuesta de liquidación y valoración (art. 134.1) y la remisión del apartado 1 del artículo 134 al apartado 3 del mismo precepto evidencia que, si la propuesta de liquidación y valoración se puede hacer junto con el acuerdo de iniciación, y la regularización debe acompañarse de la valoración realizada, es porque la ley permite que aquella valoración se realice previamente por los medios de que disponga la Administración, entre otros, por el dictamen de peritos de la Administración.

Pero también ha de estarse con el TS cuando, a la vista del expediente, se percata de que en el expediente no existe la menor constancia de la fecha ni el acuerdo o resolución por el que se solicitó ni cómo se hizo llegar al órgano gestor ese primer informe de valoración emitido el día 22 de julio de 2011. Es ocho meses después de emitido el dictamen cuando se notifica el acuerdo de iniciación del procedimiento de comprobación de valores y la propuesta de liquidación acompañada del dictamen. Y eso merece un reproche:

Esta forma de proceder, no formalizando ni documentando en modo alguno las actuaciones con las que se ha solicitado el dictamen de perito, dificulta el ejercicio pleno de los derechos del obligado tributaria a conocer el estado de tramitación de un procedimiento en el que tiene la condición de parte, y a verificar el cumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento y las consecuencias del transcurso del mismo y enmascara en una actuación interna de la Administración aquello que necesariamente tiene la condición de actuación propia del procedimiento.

Esto es, claramente, a nuestro juicio, lo que ha determinado la decisión de la sala. Y en este sentido, la de la sentencia que comentamos es una decisión muy atinada, que viene a poner coto a una práctica generalizada de extensión de los procedimientos mucho más allá del tiempo legalmente establecido como máximo.

Además, a nuestro entender, la doctrina de la sentencia que comentamos no hace sino reforzar la sentada en las sentencias de 23 de mayo de 2018, antes citadas, ya que la manera de justificar la Administración la falta de concordancia entre el valor declarado y el real, en casos en los que hay un informe pericial, no es otra que el resultado de dicho informe, ya que, como explicó el TS en aquellos asuntos, no es «admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados».

De manera que, aun siendo cierto que, como dice la Administración recurrente, «precisamente el dictamen del perito de la Administración es el medio por el que la Administración

motiva la iniciación del procedimiento de comprobación de valores», no lo es menos que la Administración debe motivar que hay una razón para proceder a la comprobación del valor. Y, desconociendo la fecha en que se dudó de la concordancia entre el valor real y el declarado y se pidió informe pericial, ha de tenerse en cuenta, al menos, la fecha en que dicho informe fue firmado, puesto que, como dice la sentencia que comentamos:

No cabe negar la naturaleza de los informes o dictámenes como elementos situados dentro del procedimiento administrativo, como por otra parte se deduce de los dispuesto en el art. 104.2 LGT, sobre interrupciones justificadas a efectos de la duración máxima del procedimiento.

No pudiéndose desmerecer el carácter informador de la jurisprudencia emanada del TS, debe reconocerse que su doctrina no vincula a los órganos de la Administración encargados de la aplicación y la revisión de los tributos. Por ello, es importante destacar que, en poco más de un mes desde que se dicta esta sentencia por el TS, el TEAC resuelve un recurso de alzada en el que se había planteado exactamente la misma duda y acoge la doctrina jurisprudencial. Se trata de la resolución del TEAC de 29 de abril de 2024 (RG 1366/2022 –NFJ083184–):

En el caso que nos ocupa, la primera actuación que se notifica a la ahora reclamante, el 5 de febrero de 2020, es la relativa al inicio del procedimiento de comprobación limitada mediante propuesta de liquidación y valoración notificada conjuntamente, en la que se hace constar que la Administración Tributaria inicia procedimiento de comprobación limitada, en cuyo seno, y en virtud del art. 159.b) del RGAT, se reailiza actuación de comprobación de valores.

Sin embargo, la interesada alega que el procedimiento de comprobación de valores ha de entenderse iniciado en la fecha en la que se emiten los informes de valoración por el perito de la Administración, existiendo un desfase temporal muy amplio entre la emisión de los mismos y la notificación formal del inicio del procedimiento gestor.

La recurrente en alzada había alegado, entre otros motivos, la caducidad del procedimiento de comprobación de valores de las fincas incardinado dentro del procedimiento de comprobación limitada.

Para resolver el recurso de alzada, interpuesto frente a una resolución del TEAR de Andalucía, el TEAC destaca que hay doctrina reciente del TS por la que:

se aclara el carácter iniciador del procedimiento de comprobación de valores de la solicitud de un dictamen pericial por la Administración Tributaria a través de una

de las unidades de la misma Administración y de forma previa al inicio formal del procedimiento de comprobación.

Y tras transcribir la sentencia del TS de 1 de marzo de 2024, concluye:

A la vista de la precitada doctrina jurisprudencial fijada por el Alto Tribunal, centrándonos en el caso que nos ocupa, ha de darse a la solicitud de los informes de valoración de las fincas efectuada por la Administración Tributaria el carácter iniciador del procedimiento de comprobación limitada en cuyo seno se efectúa la actuación de comprobación de valores. Dichos informes están fechados en los días 29 de septiembre de 2016 y 9 de abril de 2018 y fundamentan la propuesta de liquidación y valoración con la que se notifica el inicio formal del procedimiento de comprobación limitada en fecha 5 de febrero de 2020.

Habiéndose dictado la liquidación provisional en fecha 9 de marzo de 2020, cuya notificación a la obligada tributaria se produjo en fecha 3 de junio de 2020, es claro que a esta fecha se ha superado el plazo máximo de seis meses del que estaba dotada la Administración para concluir el procedimiento gestor, habiéndose producido la caducidad del mismo.

Como decimos, la caducidad no es determinante, en sí misma, de la estimación de un recurso o reclamación. Lo importante es si esta caducidad determina la prescripción. Y así lo entiende el TEAC, que recuerda que, concluida la existencia de caducidad en el procedimiento, procede analizar las consecuencias jurídicas que de ello se derivan. Y así, en aplicación del artículo 104.5 de la LGT, «habiéndose declarado la caducidad del procedimiento de gestión tributaria desarrollado para la regularización, todas las actuaciones producidas en el curso del mismo pierden su virtualidad interruptiva del plazo prescrito».

En el caso resuelto por el TEAC, tomada la fecha de fallecimiento del causante como fecha del devengo, el 3 de enero de 2016, y aplicando los artículos 66 y 67.1 de la LGT, contando el plazo de prescripción de cuatro años desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (siendo tal plazo, en el ámbito del gravamen sucesorio, de seis meses a contar desde el día fallecimiento), «resulta que habiendo perdido su virtualidad interruptiva las actuaciones realizadas en el marco del procedimiento gestor efectuado, ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo».

El criterio sentado por el TEAC tiene una enorme trascendencia, pues, al ser reiterado (el TEAC afirma que se reitera el criterio en resolución de 29 de abril de 2024, RG 8769/2021 -NFJ093466-), es vinculante, en aplicación del artículo 239.8 de la LGT, que establece que la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía y al resto

de la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía.

Por todo ello, puede concluirse que estas decisiones del TS y el TEAC van a suponer no solo la estimación de muchas reclamaciones y recursos pendientes de resolución en los tribunales ante procedimientos caducados, sino la agilización de los procedimientos de comprobación de valores en curso para evitar que el crédito público quede sin cobrar por prescripción del derecho a comprobar.