



Roj: **STS 2419/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:2419**

Id Cendoj: **28079130022020100365**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/07/2020**

Nº de Recurso: **2287/2018**

Nº de Resolución: **964/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 7004/2018,**
STS 2419/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 964/2020

Fecha de sentencia: 09/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2287/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/06/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 2287/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 964/2020

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 9 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 2287/2018, interpuesto D^o. Ramón , representada por la procuradora de los Tribunales D^a. Diana Navarro Gracia, bajo la dirección letrada de D^o. Carlos Javier Díaz Marquez, contra la sentencia de 11 de enero de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), pronunciada en el recurso n.º 862/2016, contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Andalucía, de 23 de septiembre de 2016, por la que se desestima la reclamación NUM000 , presentada a su vez contra la confirmación en reposición de la resolución de la Oficina Liquidadora de Dos Hermanas, adoptada el 1 de octubre de 2015, denegatoria del inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

Han comparecido en el recurso de casación como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y la Junta de Andalucía, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso n.º 862/2016, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), con fecha 11 de enero de 2018, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D^o. Ramón , contra la resolución que se recoge en el Fundamento de Derecho primero de esta Sentencia. Sin costas".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de D^o. Ramón , se presentó escrito con fecha 7 de marzo de 2018, ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 14 de marzo de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente D^o. Ramón , representada por la procuradora de los Tribunales D^a. Diana Navarro Gracia, bajo la dirección letrada de D^o. Carlos Javier Díaz Marquez, y como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y la Junta de Andalucía, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 20 de junio de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

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

Determinar si, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 135 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el apartado 1 del artículo 120 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando se haya reservado tal derecho al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria, se inicia (i) en el momento de dictarse el acto administrativo (resolución del recurso) que pone fin a la vía administrativa, o bien (ii) en el momento en



que expira el plazo para recurrir ante la jurisdicción contencioso-administrativa dicho acto administrativo que pone fin a la vía administrativa.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el apartado 1 del artículo 135 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el apartado 1 del artículo 120 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la procuradora de los Tribunales D^a. Diana Navarro Gracia, en nombre y representación de D^o. Ramón , por medio de escrito presentado el 14 de septiembre de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

- 1.- El artículo 135.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT).
- 2.- El artículo 120.1 del Real Decreto del Ministerio de Economía y Hacienda 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- 3.- Jurisprudencia infringida: Sentencia del TSJ de Cantabria de 15 de diciembre de 2015 y Sentencia del TSJ de 18 de julio de 2012.

La recurrente sostiene que la interpretación que realiza la sentencia recurrida de las anteriores normas, determina considerar ajustado a Derecho el cómputo del plazo para solicitar la pericial contradictoria desde la notificación de la desestimación de la reclamación económico administrativa, momento en el que se considera que la resolución que resuelve la expresada reclamación económico administrativa deviene "firme en vía administrativa". La aplicación de la norma en tal sentido supone considerar firme un acto administrativo contra el que existe la posibilidad de recurso en vía jurisdiccional, lo que supone la infracción de los preceptos señalados, pues no puede hablarse de firmeza (en vía administrativa o no), si existe posibilidad de interposición de algún recurso jurisdiccional, de forma que sólo una vez que ha transcurrido el plazo de interposición del recurso, administrativo o jurisdiccional, podrá empezarse a computar el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, siempre y cuando, como es el caso, se hiciera expresa reserva de promoverla en el momento de interponer el recurso o la reclamación contra una liquidación tributaria. Sostiene que el concepto "*firmeza en vía administrativa*", debe interpretarse como la posibilidad de que el acto administrativo, susceptible de ser recurrido mediante recursos o reclamaciones en el ámbito administrativo, pueda ganar firmeza prematuramente (en vía administrativa), antes de que incluso se inicie el plazo de recurso en vía jurisdiccional, si tales recursos o reclamaciones administrativas finalmente no se formalizan. En apoyo de su pretensión da por reproducidos los argumentos que contiene la Consulta Vinculante nº V1785-08 de 8 de octubre de 2008 de la Dirección General de Tributos. Por tanto, considera que los arts. 135.1 de LGT y el 120.1. del RD 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento del ITPyADJ deben interpretarse en el sentido de que el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando el interesado se haya reservado el derecho a promoverla al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria, se inicia en el momento en que expira el plazo para recurrir ante la jurisdicción contencioso-administrativa dicho acto que pone fin a la vía administrativa (empezándose a contar al día siguiente).

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente terminó suplicando a la Sala que "dicte Sentencia por la que, casando y anulando la sentencia recurrida, ya referenciada, se estime plenamente el recurso en los términos planteados".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado con fecha 19 de marzo de 2019, formulo oposición al recurso de casación manifestado que el plazo para plantear la tasación pericial contradictoria, debe computarse desde la firmeza de la resolución de la reclamación económico-administrativa del procedimiento instado. En contra de lo que sostiene la recurrente de que no es admisible la simultaneidad de la tasación pericial contradictoria y el recurso contencioso administrativo por la propia naturaleza de dicha tasación, el Sr. Abogado del Estado manifiesta que una vez promovida la referida tasación dentro del plazo del mes del primer recurso o reclamación contra el acto de liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente contado, en este caso, desde la notificación de la resolución del TEAR, dictada en única instancia y firme en vía administrativa, antes de plantearse la posibilidad de formular un posible recurso contencioso administrativo dentro del plazo legal de dos meses del artículo 46 LJCA, lo lógico y razonable es esperar a que se resuelva el procedimiento de la tasación pericial contradictoria iniciado y no formular recurso contencioso administrativo simultáneamente contra el acuerdo de liquidación basado en la comprobación de valores y con el mismo objeto. Cuando se resuelva el procedimiento de la tasación se abrirá ya sin problemas y con todas las garantías (en especial la posibilidad de proponer una prueba pericial) la vía contenciosa contra el nuevo acuerdo que confirme o rectifique la comprobación, evitándose



con ello eventuales contradicciones entre la resolución finalizadora de la tasación pericial contradictoria y la sentencia resultante de la JCA. Tiene, por tanto, total sentido, la fijación del *dies a quo* para promover la tasación pericial contradictoria en la fecha de firmeza (notificación) en vía administrativa del acuerdo que resuelve el recurso o la reclamación interpuesta. Así pues, es correcta la interpretación del alcance de los artículos 135.1 LGT/2003 y 120.1 RITPAJD, que hace la Sala de instancia, por lo que ha de llevar a la desestimación del recurso. Por tanto, el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando se haya reservado tal derecho al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria, se inicia desde la fecha en que el acto administrativo (resolución del recurso) que pone fin a la vía administrativa adquirió "*firmeza en vía administrativa*", entendiendo como tal, la situación que se produciría cuando, contra el acto en cuestión (resolución del recurso o reclamación), bien inicialmente o bien una vez agotado el plazo para formular los recursos administrativos pertinentes, no quepa ya recurso alguno en vía administrativa.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que, desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida".

Asimismo, la Letrada de los Servicios Jurídicos de la Junta de Andalucía, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado con fecha 10 de abril de 2019, también formuló oposición al recurso de casación manifestando que en el presente caso la resolución dictada por el TEARA fue notificada al interesado el 20 de junio de 2015. Por lo tanto, desde este día (al tratarse de una reclamación en única instancia) era firme en vía administrativa y el interesado tenía un mes de plazo para solicitar el inicio de la tasación pericial contradictoria previamente reservada, que fue solicitada el 30 de septiembre de 2015. Por lo tanto, extemporáneamente, tal y como reconoce la sentencia de instancia. Sin embargo, el recurrente considera que tal solicitud era temporánea manteniendo que el plazo para promover la tasación pericial contradictoria a que se refiere el artículo 135.1 de la LGT/2003, cuando el interesado se ha reservado el derecho a promoverla, empieza a contarse a partir del día siguiente al de la expiración del plazo para recurrir ante la jurisdicción contencioso administrativa la resolución que puso fin a la vía económica. La recurrida sostiene que los artículos 135.1 LGT y 120 RITPAJD, han sido correctamente aplicados por el TSJA y no se ha producido ninguna infracción de los mismos, cuando concluye que "*por firmeza en vía administrativa*" debe entenderse el agotamiento de la vía administrativa, aunque el acto esté recurrido en vía jurisdiccional (para ello atiende al tenor literal de la normativa expuesta). El plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando se haya reservado tal derecho a promoverla al tiempo de presentar un recurso administrativo contra la liquidación tributaria, se inicia en el momento en que expira el plazo para recurrir ante la jurisdicción contenciosa dicho acto que pone fin a la vía administrativa.

Termina manifestando que se adhiere al contenido del escrito de oposición de la Abogacía del Estado, y particularmente al análisis que en él se realiza sobre la naturaleza de la tasación pericial contradictoria, considerando que la doctrina recogida en la Sentencia impugnada es la correcta y que no pueden interpretarse los artículos 135.1 LGT y 120 RITPAJD en el sentido promovido por el recurrente.

Tras las anteriores alegaciones, suplicó a la Sala "desestime el recurso de casación interpuesto de contrario, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

QUINTO . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 25 de abril de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 30 de junio de 2020, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, de fecha 11 de enero de 2018, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra resolución del Tribunal Económico Administrativo de 23 de septiembre de 2016 que a su vez desestimó reclamación el acuerdo resolviendo recurso de reposición contra la resolución de la Oficina Liquidadora de Dos Hermanas de 1 de octubre de 2015, denegatoria del inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

La cuestión que se suscita en la presente controversia es estrictamente jurídica y se centra en la interpretación de los arts. 135.1 de la LGT y 120.1 del RITPAJD, referentes a la tasación pericial contradictoria en el ámbito del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Dispone el art. 135.1 de la LGT lo siguiente:



"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".

En parecidos términos se desenvuelve el art. 220.1 del RITPAJD:

"En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores, los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.

Si el interesado estimase que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denunciare la omisión en recurso de reposición o en reclamación económico-administrativa reservándose el derecho a promover tasación pericial contradictoria, 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".

Como se pone de manifiesto en la sentencia recurrida la controversia planteada gira en torno a qué ha de entenderse por "*firmeza en vía administrativa*", que determina el *dies a quo* para el inicio del cómputo de plazo para solicitar la tasación pericial contradictoria. Las dos posturas enfrentadas la representan la de la parte recurrente, que aboga que ésta se produce una vez transcurrido el plazo para impugnar en vía jurisdiccional, esto es, dos meses conforme al art. 46.1 de la LJCA, y la que acogió la Sala de instancia, defendida por las Administraciones recurridas, que considera que firmeza en vía administrativa se refiere a la fecha de la propia resolución del TEARA en tanto que frente a ella no cabía interponer recurso o reclamación alguna en vía administrativa.

Despejar dicha incógnita determina que la solicitud de la parte recurrente de la tasación pericial contradictoria sea o no temporánea en el caso concreto que nos ocupa, pues la notificación de la resolución del TEARA se produjo en 20 de junio de 2015 y la solicitud no se cursó sino hasta el 30 de septiembre de 2015, esto es, dentro del plazo de dos meses para interponer el recurso contencioso administrativo, pero fuera del plazo del mes desde la notificación de la resolución del TEARA.

La Sala de instancia consideró, como se ha apuntado, que atendiendo principalmente al tenor de la normativa expuesta, y más específicamente a la locución "*en vía administrativa*" que la norma adiciona al término "*firmeza*" a la hora de fijar el *dies a quo* del cómputo a realizar, se refiere a que contra la resolución no quepa recurso administrativo alguno, por lo que debe computarse desde la notificación de la resolución del TEARA.

Como se pone de manifiesto por las partes, y así se recoge en la propia sentencia impugnada, ambas posturas han tenido acogida en distintos Tribunales Superiores de Justicia, al efecto no estorba recordar los fundamentos que se han utilizado para avalar una u otra tesis.

En la sentencia del TSJ de Cantabria de 30 de abril de 2012 (rec. 377/2010), se dice que:

"De ahí que el término firmeza en vía administrativa, no pueda interpretarse, enlazando con el argumento central de la Administración, como posibilidad de coexistencia de la vía de la tasación pericial contradictoria pendiente de resolución en vía judicial una impugnación por falta de motivación de la liquidación. De hecho, a esta reserva se refiere expresamente la Sentencia de la Sala al desestimar el recurso judicial por este argumento, falta de motivación, sin perjuicio de combatirse la cuantía mediante esta vía especial contemplada para el ámbito tributario.

Por lo demás y pese a los esfuerzos de la Administración, una cosa es un acto administrativo definitivo, que pone fin a la vía administrativa y que permite su ejecución, y otra que éste sea firme. Un acto definitivo que causa estado en vía administrativa, le pone fin y es ejecutivo, pero mientras pueda ser objeto de recurso judicial no es firme (artículo 25 Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativa 29/1998, de 13 de julio). Poner fin a la vía administrativa supone abrir la puerta al recurso, mientras que firmeza conlleva que frente a él que no cabe



recurso ordinario (artículo 28 de la citada Ley procesal). La firmeza sólo se alcanza cuando frente al acto o sentencia no cabe recurso judicial ordinario (fundamento jurídico segundo)".

En la sentencia de 15 de diciembre de 2015 (rec. 15/2015), del mismo Tribunal, se añade:

"Finalizada una vía, la de denunciar la falta de motivación, se abre la segunda objeto de reserva, poniendo de relieve la imposibilidad de mantener abiertas las dos vías, una por falta de datos y motivos (sin que se practicara prueba sobre el valor del bien), otra por la cuantía fijada. Y de ahí la reserva de la segunda, que lógicamente depende de una motivación suficiente de la liquidación que contemple los datos y motivos tenidos en cuenta. Efectivamente y como viene afirmando la propia Dirección General de Tributos, cuya doctrina no vincula a la Sala, no cabe simultanear las vías de reacción frente a la comprobación de valores pues podrían darse resultados incongruentes si el obligado tributario se ve compelido a tramitar la tasación pericial contradictoria sobre una liquidación que, definitiva en vía administrativa, con posterioridad se anula por el órgano judicial, con los altos costes que ello conlleva.

De ahí que el término **firmeza** en vía administrativa, no pueda interpretarse como posibilidad de coexistencia de la vía de la tasación pericial contradictoria pendiente de resolución en vía judicial una impugnación por falta de motivación de la liquidación".

La postura enfrentada se recoge en la sentencia del TSJ de Aragón de 18 de julio de 2012, rec. 526/2010, de la que se hace eco la sentencia de instancia impugnada, en la que se lee:

"A la vista de dichos preceptos [artículos 135.1 LGT y 120 RITPAJD], y, en concreto, a la remisión por los mismos efectuada a la "fecha de la firmeza en vía administrativa", debe tenerse en cuenta que es el artículo 109 de la Ley 30/1992 el que señala que actos ponen fin a la vía administrativa, disponiendo el artículo 107.4 que "las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica", remitiendo la disposición adicional quinta a lo dispuesto en la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma. Ciertamente la normativa tributaria no define de forma expresa que se entiende por acto firme en vía administrativa, por lo que, de conformidad con la cláusula general de supletoriedad del artículo 7.2 de la Ley General Tributaria respecto del Derecho Administrativo y el Derecho Común, se debe acudir a la normativa supletoria y, en concreto, al artículo 25.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, del que se desprende que dado que la conclusión de la vía económico-administrativa es requisito inexcusable para acceder a la vía judicial de impugnación, ha de entenderse que la resolución administrativa firme, a la que aluden los preceptos antes referidos, es la que pone fin a la vía económico administrativa".

SEGUNDO.- *Cuestión con interés casacional y planteamiento de las partes.*

En el de admisión se consideró que la cuestión con interés casacional objetivo consistía en:

"Determinar si, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 135 LGT y en el apartado 1 del artículo 120 RITPAJD, el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando se haya reservado tal derecho al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria, se inicia (i) en el momento de dictarse el acto administrativo (resolución del recurso) que pone fin a la vía administrativa, o bien (ii) en el momento en que expira el plazo para recurrir ante la jurisdicción contencioso-administrativa dicho acto administrativo que pone fin a la vía administrativa".

La parte recurrente pone se centra en contrastar las dos postura enfrentadas recogidas en los distintos pronunciamientos judiciales mencionados, decantándose por la tesis que se recoge en las sentencias del TSJ de Cantabria, y como argumento de mayor autoridad se remite a la Consulta Vinculante V1785-08, de 8 de octubre de la DGT.

El Abogado del Estado recuerda que este Tribunal Supremo en sentencia de 17 de enero de 2019, rec. cas. 212/2017, consideró que la tasación pericial contradictoria se integra, por un lado, en un procedimiento administrativo estando sujeto al plazo máximo de duración de seis meses del artículo 104.1 de la LGT, y, por otro lado, constituye al mismo tiempo un medio impugnatorio *sui géneris*. En el seno del procedimiento se establece la valoración del bien y se formula una propuesta de liquidación, por lo que el interesado puede oponerse a la valoración contenida en ese acuerdo por dos vías, o el recurso de reposición, o la reclamación económico administrativo; el art. 135.1 de la LGT, y con referencia al 120.1 de la RITPAJD, admite que el interesado, al formular el recurso o reclamación económico administrativa pueda reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria, que es, como dice el Tribunal Supremo, el medio de impugnación *sui géneris*, para anular o dejar sin efecto, en vía administrativa, la comprobación de valores desde el punto de vista sustantivo, cuando no se esté de acuerdo con el valor resultante de la comprobación, integrándose dicha tasación en un procedimiento administrativo con reglas propias, arts. 135 de la LGT, 120 y 121 del RITPAJD y 161 y 162 del RGIT. Siendo todo ello así, el *dies a quo* del cómputo a realizar para promover la tasación pericial contradictoria, ha de venir de una correcta exégesis de la expresión " *firmeza en vía administrativa*" referida al



acuerdo que resuelve el recurso o reclamación y la perfecta concatenación y no simultaneidad de este medio sui generis de impugnación, integrado como un procedimiento administrativo en el seno del procedimiento de comprobación de valores, con el recurso contencioso administrativo. Con la expresión "firmeza en vía administrativa", se ha querido hacer referencia a la imposibilidad de que pueda formularse contra el acuerdo que resuelve, en este caso, la reclamación económico administrativa, recurso alguno "en vía administrativa". Por lo demás, no hay posibilidad de que la vía de la tasación pericial contradictoria se solape con la vía contencioso administrativa, pues ello sólo ocurriría si la "firmeza" solo se alcanzara cuando ha transcurrido el plazo para formular recurso contencioso administrativo pues, si fuera así, no se habría añadido "en vía administrativa". Sin que la oposición que sustenta se oponga a la Consulta Vinculante, como se deriva de las conclusiones a las que llega, "el plazo para plantear la tasación pericial contradictoria debe computarse desde la firmeza de la resolución de la reclamación económico-administrativa del procedimiento instado".

TERCERO.- Fijación de doctrina y resolución del caso.

Ha de convenirse que la expresión que nos ocupa, "firmeza en vía administrativa", en su literalidad no es unívoca, sino que, y buen ejemplo de lo que decimos es el debate que se ha suscitado y las distintas posturas surgidas, admite varias interpretaciones, lo que jurídicamente se traduce en que puede dar lugar a consecuencias y efectos diversos.

A la claridad de su significado no ayuda que junto a la citada expresión se utilicen otras, de parecido tenor, que igualmente admiten varios significados -a veces se muestran suficientemente claro como las expresiones contenidas en los arts. 217.1, 234.4 ó 249 de la LGT, traídos como ejemplo en la sentencia de instancia-

Ahora bien, con carácter general, por "firmeza en vía administrativa", en contraposición a otras expresiones como "firmeza en vía jurisdiccional", "resolución firme"... en referencia a un acuerdo o resolución administrativa, suele entenderse que agote la vía administrativa, esto es, cuando no cabe recurso administrativo alguno en vía administrativa, y que haya ganado firmeza en esta vía. Con todo, insistimos, dicho significado, siendo el más común, no siempre es el correcto, y su significado viene marcado por el contexto en el que se utiliza.

Lo cual, nos sitúa, en este caso, ante el procedimiento, *sui generis*, de la tasación pericial contradictoria, ampliamente analizado en la sentencia de este Tribunal Supremo de 17 de enero de 2019, rec. cas. 212/2017, traída oportunamente por el Abogado del Estado, que se hace eco de otros pronunciamientos anteriores de este Tribunal. En dicha sentencia se dijo que:

"... es indudable que la TPC se integra en un procedimiento administrativo, por más que sea instado siempre por el obligado tributario...

Lo subrayaremos más veces: la TPC, de acuerdo con el artículo 57.2 LGT (integrado en la LGT en el "TÍTULO II: Los tributos", "CAPÍTULO III: Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta"), tiene por objeto confirmar o corregir en cada caso las valoraciones efectuadas por la Administración tributaria resultantes de la aplicación de los medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 LGT [como hemos señalado en la sentencia 4511/2016, de 13 de octubre de 2016 (rec. cas. 1408/2015; ECLI: ES:TS:2016:4511), "al margen de la comprobación de valores no hay tasación pericial contradictoria" (FJ 9º)], aparece regulada en el artículo 135 LGT (integrado en el "TÍTULO III: La aplicación de los tributos"; "CAPÍTULO III: Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria"; "Sección 2ª Procedimientos de gestión tributaria"; "Subsección 4ª Procedimiento de comprobación de valores"), y, en fin, culmina con lo que, en principio, constituye el fin de todo procedimiento administrativo: la emisión de un acto administrativo, concretamente, una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación. En este sentido, podría afirmarse que la TPC está encaminada siempre a dilucidar qué valoración (la que resulte de la tasación del perito de la Administración, la del obligado tributario o la del perito tercero) servirá de base a la liquidación tributaria que en todo caso cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

... Como mantiene la resolución del TEARC confirmada por la Sala de instancia, el procedimiento tiene su origen con la solicitud por la obligada tributaria de TPC a que se refiere el artículo 135.1, párrafo 3º, LGT.

... Ya hemos señalado que la TPC siempre tiene como origen una comprobación de valores de la Administración tributaria, en la que necesariamente debe existir una valoración de un perito

... En cualquier caso, después incidiremos en que la TPC se utiliza por el obligado tributario que es objeto de una comprobación de valores para intentar corregir o enmendar (artículos 57.2 y 135.1 de la LGT) el resultado de la misma (el artículo 57.2 LGT dice para "confirmar o corregir", pero es evidente que lo primero puede ser el desenlace, mas no la pretensión del afectado por la comprobación). Y el corolario de esa TPC será siempre la corroboración o no de la valoración del perito de la Administración que forzosamente debe existir (artículo 135.2 LGT), así como -ya lo hemos resaltado- la plasmación del resultado del procedimiento en una liquidación



tributaria (artículo 135, apartados 2 y 4, LGT) o, lo que es igual, en una resolución administrativa, que en este caso fue dictada por el Inspector Jefe el 10 de junio de 2008.

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

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

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

Como se desprende del texto de esta sentencia, no hay duda que la tasación pericial contradictoria se integra en un procedimiento, constituyendo un medio impugnatorio *sui generis*, cuya finalidad es la corroboración o no de la valoración del perito de la Administración, debiendo plasmarse el resultado del procedimiento en una liquidación tributaria.

En este contexto, no parece albergar duda alguna que la firmeza en vía administrativa del acuerdo, hace referencia al agotamiento de los recursos administrativos por no haber recurso administrativo alguno, esto es, a la firmeza en vía administrativa que se produce cuando contra el acuerdo no cabe interponer recurso administrativo alguno.

A la cuestión con interés casacional objetivo debe responderse, en consecuencia, que conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 135 LGT y en el apartado 1 del artículo 120 RITPAJD, el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando se haya reservado tal derecho al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria, se inicia en el momento de dictarse el acto administrativo (resolución del recurso) que pone fin a la vía administrativa.

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas de la 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

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

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación nº. 2287/2018, interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, de fecha 11 de enero de 2018, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra resolución del Tribunal Económico Administrativo de 23 de septiembre de 2016, cuya confirmación es procedente.



Tercero. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ