



Reclamación nº: 12- -2015
Concepto: IMP. TRANSM. PATRIM. Y ACTOS JURÍD. DOCUM. ITP-AJD
Cuantía: 3473,42 euros.
Instancia: ÚNICA
Procedimiento: ABREVIADO

En la ciudad de Valencia, a 15 de marzo de 2016, constituido el Tribunal Económico Administrativo Regional, como Órgano Unipersonal, para conocer y resolver la reclamación arriba referenciada, interpuesta por , con N.I.F. nº , con domicilio a efectos de notificaciones en , Número 10, 28047 - MADRID (MADRID), contra la liquidación nº 12/2015/LTD/ /2 con nº de referencia EH1258/2014/;

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Según obra en el expediente, el 30-6-2015 se documenta determinada operación sobre bien inmueble urbano sito en la Comunidad Valenciana.

Posteriormente se presentó copia de dicho documento ante la Administración, como **documento referido en el encabezado**, junto con la autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados .

SEGUNDO: La Administración notifica el inicio de procedimiento de **comprobación de valores**, comunicando asimismo propuesta de liquidación y apertura del trámite de audiencia, juntamente con un informe en virtud del cual al valor catastral del inmueble en cuestión se le aplica el **coeficiente de la ORDEN** de la Conselleria de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecen los coeficientes aplicables al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación correspondiente al municipio.

Posteriormente la Administración notificó a la interesada la resolución confirmatoria de la propuesta de **liquidación** girada por el Impuesto **citado en el encabezado**, como consecuencia de entender que se ha producido una transmisión sujeta, considerando como sujeto pasivo al reclamante.

TERCERO: Contra dicha liquidación se interpuso la presente reclamación el 21/03/2015 y en la que el interesado manifiesta su disconformidad con la misma.

Vistos:

- Artículos 57.1b y 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria;

- Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento de Aplicación de Tributos
- Disposición final segunda apartado Uno.2 párrafo primero de la Ley 13/1997 de la Generalitat Valenciana, que habilita a la Conselleria de Hacienda y Administración Pública a dictar orden de coeficientes;
- ORDEN 23/2013, de 20 de diciembre, de la Conselleria de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2013 al valor catastral a los efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación;
- ORDEN 4/2014, de 28 de febrero, de la Conselleria de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2014 al valor catastral a los efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación (DOCV núm. 7229 de 07.03.2014 y núm. 7233 de 13.03.2014 de corrección de errores)
- ORDEN 1/2015, de 27 de enero, de la Conselleria de Hacienda y Administración pública, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2015 al valor catastral a los efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación.
- sentencias 1/2008 y 1336/2013 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana
- sentencias de 28/10/2015 (nº 449/2015) y 18/11/2015 (nº 483/2015) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana
- sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2015 (nº de recurso 2559/2014)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Este Tribunal es competente, por razón de la materia y la cuantía, para decidir en Unica Instancia sobre la reclamación a que se refiere la presente resolución, que ha sido instada en tiempo habil por persona con capacidad y legitimación bastante, todo ello de conformidad con lo previsto la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, y el Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

SEGUNDO: La cuestión planteada en la presente reclamación estriba en decidir si la comprobación de valores impugnada cumple con los requisitos formales y de contenido que le son exigibles o bien adolece de algún defecto del que se derive la necesidad de su anulación.

Respecto de la determinación de la base imponible, el artículo 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993 señala que:

“1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.”

En términos similares se pronuncia el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 1/1993 sobre la determinación de la base en hechos sujetos a la modalidad de AJD señalando que:



“1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.”

Respecto del impuesto sobre Operaciones societarias se recoge la regla del valor real en el artículo 25 en relación con la disminución de capital y la disolución (cuando se entreguen bienes a los socios) y en relación con las demás operaciones realizadas por sociedades distintas de la constitución y aumento de capital.

Respecto de las comprobaciones de valores, el artículo 134 de la Ley 58/2003, de la *“Práctica de la comprobación de valores”*, dispone que

*“1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores **de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley**, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.”*

En el presente caso, la valoración obrante en el expediente viene constituida por un informe de la Administración firmado por el órgano liquidador, en el que el valor real de los bienes se fija mediante la aplicación de coeficientes correctores a valores de referencia obtenidos de datos y estadísticas de carácter oficial (valor catastral), siendo este uno de los métodos previstos en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003; en concreto en el apartado b) se establece que:

“Artículo 57. Comprobación de valores.

*1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria **podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:***

.../...

*b) **Estimación** por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.*

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.”

Por su parte, el artículo 158.1 del Real Decreto 1065/2007 concreta, respecto de la competencia de la Administración tributaria que vaya aplicar los coeficientes, que deben ser objeto de aprobación y publicación las siguientes cuestiones: metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez.

La Administración está facultada para emplear el medio más adecuado al bien a valorar de entre los medios de comprobación a que hace referencia el artículo 57 de la Ley 58/2003.

No es competencia de este Tribunal Económico Administrativo decidir sobre la legalidad de las disposiciones tributarias de carácter general, ya que el ámbito de la vía

económico administrativa está circunscrito al examen de los actos de aplicación de la normativa en vigor (artículo 229 de la Ley 58/2003 General tributaria de 17 de diciembre), y ello con independencia de la legalidad intrínseca de las normas que las regulan, materia reservada a la jurisdicción contencioso-administrativa (artículo 107.3 de la Ley 30/92 y 227 de la Ley 58/2003 in fine) o, en su caso, al Tribunal Constitucional, de acuerdo con el criterio del Tribunal Económico Administrativo Central recogido en la resolución de 00/3240/2009 de 03/11/2009, reiterada en la resolución 00/3511/2009 de 23/02/2010 y más recientemente en la resolución 00/4122/2011 de 12/06/2014.

En cambio, sí es de su competencia determinar si la aplicación de la orden conduce o no a la fijación, conforme a derecho, de la base imponible en el acto de liquidación, cuestión que se suscita a la luz de las facultades de revisión reconocidas a este Tribunal por el artículo 237.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual:

“las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución, todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados”..

TERCERO.- De acuerdo con las normas expuestas, la Administración identifica el inmueble por su referencia catastral, toma el valor catastral a fecha de devengo, y, en función de su ubicación geográfica, aplica el coeficiente a que hace referencia la orden citada, considerando suficiente, a efectos de la comprobación por el método de coeficientes sobre valor catastral, la individualización del inmueble a valorar resultante de su referencia catastral.

En la motivación de la liquidación, el órgano de liquidación se limita a aplicar la orden, expresando en la liquidación el resultado de los cálculos que llevan a la aplicación del coeficiente correspondiente al valor catastral del bien; el coeficiente se extrae del anexo I de la Orden de la Conselleria de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecen los coeficientes aplicables al valor catastral y se corresponde con el fijado para el municipio en el que se encuentra radicado el inmueble.

De acuerdo con el artículo 5 de la citada orden:

“Artículo 5. Reglas de aplicación de los coeficientes en la comprobación de valores por la Administración tributaria.

1. A los efectos de la comprobación de valores, la estimación del valor de los bienes inmuebles de naturaleza urbana a los que se refiere el artículo 2 se realizará por la Administración Tributaria de la Generalitat aplicando los coeficientes al valor catastral del inmueble actualizado a la fecha del devengo.

2. La aplicación de los coeficientes estará condicionada a la verificación de que la referencia catastral corresponde al bien inmueble a valorar.”

Según se señala en el anexo I de la Orden el coeficiente se calcula a partir de la información recibida de diversas fuentes (notarios, registradores, observación directa de portales de internet) que constituyen la muestra o datos de campo del cálculo del coeficiente de relación del valor catastral con el mercado:

“Tanto la metodología técnica como el proceso de cálculo de coeficientes ha sido elaborada por la Dirección General del Catastro en colaboración con la Conselleria de Hacienda y Administración Pública de la Comunitat Valenciana con base en el Observatorio Catastral de Mercado Inmobiliario, que se documenta con la información recibida de diversas fuentes de mercado de forma periódica y permanente y que, mediante técnicas estadísticas de análisis variables, elabora modelos explicativos del modelo inmobiliario.



Para el cálculo de coeficientes se toma como fuente principal los valores declarados en escrituras públicas de transmisiones de bienes inmuebles de naturaleza urbana de uso residencial, efectuadas en los dos últimos años y remitidos por notarios y registradores de la propiedad o declaradas por los titulares catastrales. Aunque se analiza el uso residencial, por ser el más representativo, las conclusiones en cuanto al coeficiente RM son extrapolables al conjunto del parque inmobiliario urbano.(...)

También se utilizan algunos testigos procedentes de la observación directa de la oferta existente en el mercado, principalmente portales de Internet, para ampliar el campo de observación."

Una vez seleccionada la muestra " en bruto", ésta es objeto de clasificación y filtrado:

"Como paso previo al estudio, los datos de la muestra se someten a un proceso de clasificación y filtrado, con el fin de eliminar aquellos testigos que corresponden a condiciones atípicas y que, como tales, pueden aportar elementos de distorsión al resultado. En este proceso, se excluyen aquellas transmisiones referidas a inmuebles con características físicas o valores que estadísticamente superan el rango normal en cada zona, aquellas en que los datos físicos catastrales del inmueble no concuerdan con los reales"

La muestra, una vez clasificada y filtrada en los términos anteriores, se actualiza y se estudia, sometiéndola a un proceso de filtrado, de tal forma que los testigos de la muestra que se utilizan para el cálculo del coeficiente ofrezcan una muestra homogénea.

Los criterios de filtro permiten eliminar testigos que corresponden a inmuebles atípicos y cuya inclusión entre las transmisiones tenidas en cuenta para determinar el coeficiente conduciría a un resultado distorsionante del propio coeficiente, haciéndolo inidóneo para determinar el valor real. De no eliminar los testigos correspondientes a inmuebles atípicos, la inidoneidad de la estimación del valor real por coeficientes afectaría no sólo a los inmuebles atípicos, sino también a aquellas transmisiones de inmuebles que estuvieran dentro del rango normal de zona.

Los criterios de clasificación y filtrado determinan que el coeficiente medio del municipio se corresponde con los valores de tendencia central de la muestra, cuál es la dispersión que presenta la muestra, y cuál sería la frecuencia de su distribución, determinante de su normalidad o no, y, por tanto, de la "atipicidad de los testigos".

CUARTO.- Precisamente la misma regla de determinación de la base imponible por el valor real plantea la cuestión sobre si resulta adecuado el método de coeficiente como método de comprobación de que el valor declarado conduce a una estimación ajustada del valor real.

Resulta necesario traer a colación la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en relación con las comprobaciones de valores respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La citada jurisprudencia se ha dictado, mayoritariamente, en relación con el método de comprobación de dictamen de peritos, que ha sido el más utilizado hasta el momento en la Comunidad Valenciana, si bien sienta las directrices de lo que debe ser una comprobación de valores en los impuestos citados.

Así el Tribunal Supremo, en sentencia, por todas, de 5 de marzo de 2015 (nº de recurso 2559/2014), señala que *"la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y*

así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho. Obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de la Administración".

La comprobación no debiera convertirse en automática y genérica, porque, como señala el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, por todas en sentencia de 1 de octubre de 2013, nº 1336/2013, ello desnaturaliza la gestión individualizada contemplada en la ley reguladora del impuesto, de modo que la noticia que recibe a través de la declaración tributaria tan sólo ofrece relevancia si la base declarada es inferior a los mínimos sentados por los estudios administrativos. El interesado en el procedimiento debería poder conocer si el medio de comprobación resulta aplicable a su inmueble y si su aplicación conduce o no a la estimación del valor real del inmueble. Como señala el TSJ ", es "a la Administración tributaria a la que le corresponde acreditar los extremos de hecho que doten de legitimidad su liquidación tributaria y que puedan considerarse suficientes para contradecir la declaración del obligado tributario", y por ello asume " la queja de la parte recurrente, según la cual la valoración de la Administración no se cerciora del estado real del inmueble y aplica parámetros no convenientemente individualizados". Como señala el TSJ en la sentencia de 15/01/2014 (nº 114/2014), *"En otro orden de cosas, la Administración Tributaria no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en las autoliquidaciones del sujeto pasivo de modo que no hay una presunción de certeza sobre lo declarado por el sujeto pasivo y así lo ha recordado el Tribunal Supremo en sentencia de 12/02/2004 en contra de lo propugnado por ciertas voces. Si bien, como se cita en la anteriores sentencias del TSJ, en las sentencias de 18/06/2009 o 07/10/2010, razona el Tribunal Supremo que " la Administración no puede eliminar sin más los datos declarados, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones"*.

Por último, en sentencias de 28/10/2015 (nº 449/2015) y 18/11/2015 (nº 483/2015), cuyo criterio se reitera en numerosas posteriores, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, órgano competente para la resolución del recurso contencioso administrativo contra la presente reclamación, resolviendo un recurso contra la resolución desestimatoria de este Tribunal en reclamación económico administrativa contra un acto de aplicación del método de comprobación del artículo 57.1b de la Ley 58/2003 a una comprobación de inmueble urbano, sostiene, tras analizar los últimos pronunciamientos sobre las comprobaciones de valores realizados por el propio Tribunal, resumidas principalmente en las sentencias 1/2008 y 1336/2013 que la aplicación del método de coeficientes para la estimación de la base imponible:

"no obvia las inmotivaciones de la comprobación de valores realizada por la Administración, que persisten en los errores y vicios señalados por la reiterada doctrina jurisprudencial de esta Sala, entre las que se encuentra la sentencia citada."

Por ello, atendido el contenido y sentido de las sentencias anteriormente citadas, este Tribunal considera que el Tribunal Superior de Justicia anula las liquidaciones dictadas al amparo de la citada Orden por tres motivos. En primer lugar, por la inadecuación del procedimiento para la finalidad perseguida, es decir para la determinación del valor real del concreto bien objeto de transmisión. En segundo lugar el carácter genérico de la aplicación generalizada de coeficientes sobre los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, en este caso los valores catastrales, no permite el cálculo del valor real del



bien, cuya transacción determina el nacimiento de la obligación tributaria, y, según indica el Tribunal Superior de Justicia, ello *"desnaturaliza la gestión individualizada contemplada en la ley reguladora del impuesto"*. Por último, del pronunciamiento contenido en las sentencias también cabe concluir que resulta improcedente este sistema en tanto que su aplicación se traduce en la adopción de liquidaciones inmotivadas en tanto el valor calculado como base imponible no responde a las condiciones o características del concreto y específico bien cuya valoración se ha aplicado.

Aunque las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de 2015 antes citadas citadas se refieren a comprobaciones de valores efectuadas mediante la aplicación de la Orden de coeficientes de 2013, entiende este Tribunal que los vicios y defectos estimados por el Tribunal Superior de Justicia a los que se ha hecho referencia en el párrafo anterior en relación con tales comprobaciones de valor son extensibles a las comprobaciones efectuadas por aplicación de las Órdenes para 2014 y 2015, ya que se aprecia una identidad sustancial de las mismas, tanto por lo que se refiere a su articulado como a la motivación del anexo I, en particular, cómo se llega al cálculo del coeficiente, cuáles son los filtros que se establecen para homogeneizar la muestra de la que se extrae el coeficiente de cada municipio, y cómo se aplica el coeficiente sobre el valor catastral para calcular ese valor que sirve a la Administración para fundar su comprobación de valor. A mayor abundamiento cabe destacar que el Tribunal Superior de Justicia, en sus pronunciamientos en los que concluye la existencia de vicios, errores e inmotivaciones en la comprobación de valores, aunque se refiere a un caso concreto, extrae su conclusión de la aplicación del sistema de coeficientes en que se funda la Orden examinada; entendiendo, además, que dicho pronunciamiento descansa, en última instancia, los principios de unidad de doctrina, de seguridad jurídica, reconocido en el artículo 9.3 de la Constitución Española, y de capacidad económica, recogido en el artículo 31 de la Constitución Española, que impiden gravar un hecho imponible con un valor resultante de un sistema previo, genérico y no individualizado, ajeno al valor real, y ello no sólo obliga al TSJ a mantener el mismo criterio seguido en relación con las comprobaciones de valores resultantes de peritos, sino que conduce a estimar ahora, por coherencia y con el mismo criterio, en aplicación del citado criterio, las comprobaciones de valores por el método de coeficientes, aunque se funden en una Orden distinta de la ya juzgada por el Tribunal Superior de Justicia..

Por ello, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia citada, este Tribunal cambia de criterio y entiende que la comprobación de valores por el método de estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aunque es uno de los que establece el artículo 57 de la Ley 58/2003 para la comprobación del valor, aunque se haya verificado la referencia catastral, el valor catastral a fecha de devengo así como el coeficiente del municipio relacionado en la orden correspondiente a la fecha de devengo, y aunque todo ello se haya recogido tanto en el informe como en la liquidación, no resulta adecuado para la valoración del inmueble en cuestión, ya que, como señala el TSJ, la aplicación de la Orden no se acomoda al caso concreto por ser la aplicación de un *"sistema genérico y previo de valoración"* que, como no tiene en cuenta las características individuales del bien a valorar, no se puede utilizar para determinar el valor real.

Visto lo anterior este Tribunal, en aplicación del criterio contenido en las anteriores sentencias, estima la reclamación por no ajustarse a derecho la comprobación de valores efectuada, porque el método utilizado ha sido declarado inadecuado por el Tribunal Superior de Justicia por ser previo y genérico, por lo que no permite comprobar el valor real del inmueble que constituye la base imponible del inmueble, porque se aparta de una valoración individualizada y específica del inmueble, y, por ende, porque da lugar asimismo a liquidaciones carentes de motivación, entendida ésta desde su punto de vista sustantivo o material.

Por tanto,

FALLO

Este Tribunal acuerda ESTIMAR la reclamación, anulando el acto impugnado.

**ES COPIA
EL SECRETARIO**

Fdo.: Francisco José Orozco Aranda

Lo que le notifico reglamentariamente a Vd., advirtiéndole de que contra este acuerdo puede interponer en los plazos que se indican (contados a partir del siguiente al de la notificación) los siguientes recursos:

- a) Tratándose de resolución de reclamación en PRIMERA INSTANCIA:
En el plazo de UN MES, recurso de alzada ante éste Tribunal dirigido al Tribunal Económico-Administrativo Central.
- b) Tratándose de resolución de reclamación en UNICA INSTANCIA:
En el plazo de DOS MESES, recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana – Sala de lo Contencioso-Administrativo
- c) En el plazo de QUINCE DIAS, recurso de anulación ante este Tribunal (exclusivamente por los motivos previstos en el ar. 239.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de conformidad con el ar. 60 del Reglamento de Revisión en vía administrativa, Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Contra la resolución del recurso de anulación proceden únicamente los recursos descritos en las letras a) y b), reiniciándose los plazos para éstos.

Si la resolución ha sido desestimatoria confirmando el acto impugnado, y éste hubiera estado suspendido en periodo voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria., es decir, el pago deberá realizarse en los siguientes plazos:

- Si la notificación de la resolución se ha realizado entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
 - Si la notificación de la resolución se ha realizado entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
 - Si la suspensión se produjo en periodo ejecutivo, la presente notificación determina la continuación o el inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión.
 - Si contra la presente resolución cupiera recurso administrativo, de interponerse, la suspensión extenderá su vigencia hasta la notificación de la resolución del mismo.
- d) Tratándose de resolución de PIEZA SEPARADA DE SUSPENSIÓN:
En el plazo de DOS MESES, recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo.
 - e) Tratándose de resolución de CUESTIÓN INCIDENTAL contra acuerdo denegatorio de suspensión automática o de suspensión con prestación de otras garantías:
La resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso (arts. 43.5 y 44.5 del RGRVA y 236.6 de la LGT), pero al recibir la resolución de la reclamación, el interesado podrá discutir nuevamente el objeto de la cuestión incidental mediante el recurso que proceda contra la resolución.

Efectos de la denegación de la Suspensión (art. 42.2 del RGRVA):

a) Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontraba en periodo voluntario de ingreso, con la notificación de su denegación se iniciará el plazo previsto en el art. 62.2 de la LGT, para que dicho ingreso sea realizado.

b) Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontraba en periodo ejecutivo, la notificación del acuerdo de denegación implicará que deba iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el art. 167.1 de la LGT, de no haberse iniciado con anterioridad a dicha notificación.