

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ064243

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de septiembre de 2016

Vocalía 5.^a

R.G. 8296/2012

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimientos de gestión en la Ley 58/2003. Efectos de la utilización impropia del procedimiento de verificación de datos en relación con el desarrollo de actividades económicas. Diferencias con el procedimiento de comprobación limitada. Es voluntad del legislador la de establecer una regulación separada para el procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada, reconociéndose así dos modalidades de actuación administrativa, con claros elementos diferenciadores entre uno y otro procedimiento. De este modo, el procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, solo una actividad de comprobación de escasa entidad, contemplando la propia Ley 58/2003 (LGT) otros procedimientos -comprobación limitada o inspección- para las comprobaciones que superan ese marco, que podrían haberse iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el art. 133.1.e) de la Ley 58/2003 (LGT). Ello no significa que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, pero éstas deben ser muy simples. Consecuentemente, en el presente caso no era viable, ni siquiera desde un principio, usar el procedimiento de verificación de datos para desarrollar la comprobación tal y como ésta se comenzó, esto es, para determinar si el adquirente tenía o no la condición de promotor y de si los terrenos tenían o no la condición de en curso de urbanización, pues para llegar a tal consideración se requiere de una comprobación contemplada en la Ley en los procedimientos de comprobación limitada o inspección, pero en ningún caso en un procedimiento de verificación de datos. Ello supone que la Administración conocía de antemano que debía examinar la aplicación no solo de una norma compleja, que en ningún caso resulta patente de la declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma -en este caso del modelo de autoliquidación presentado, ni tampoco de la escritura pública de transmisión del inmueble-, sino que lo que pretendía determinar era si procedía o no la exención del Impuesto, lo cual afecta directamente a la tributación del obligado tributario en su actividad económica. De este modo, no concurriendo ninguna de las causas establecidas en el art. 131 de la Ley 58/2003 (LGT), no procede la iniciación del procedimiento de verificación de datos, debiendo anularse la liquidación provisional al resultar impropia del procedimiento de verificación de datos empleado. Además la liquidación sin efecto preclusivo dictada que pone fin al procedimiento de verificación de datos, ha servido para interrumpir en favor de la Administración el plazo de prescripción de cuatro años de la acción para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, interrupción ésta que afecta a todos los elementos de la obligación tributaria con alcance general, aún cuando la verificación se haya referido a uno solo concreto de ellos. La elección por parte de la Administración de iniciar un procedimiento de verificación de datos, y no de comprobación limitada, siendo este último el procedente, le deja abierta la posibilidad de volver a comprobar, sin límite y sin vinculación alguna al previo pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Es esta la diferencia sustancial con el procedimiento de comprobación limitada, cuyas liquidaciones, aunque también provisionales, tienen efectos preclusivos en los términos del art. 140 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 8 y 20.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 7.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 131, 132, 133, 139, 140 y 217.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 63.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el RECURSO DE ALZADA que pende ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuesto por D. **Jx...**, con NIF ..., en nombre y representación de la entidad **A... S.L.**, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 de junio de 2011 (28/14896/2010) por la que se desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra la liquidación

provisional de fecha 1 de marzo de 2010 (referencia ..., clave de liquidación ...) dictada por el Área de Liquidación de Tributos, de la Subdirección General de Gestión Tributaria, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, de la Consejería de Economía y Hacienda, de la Comunidad de Madrid, correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por importe de 150.022,96 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante escritura pública de fecha 13 de julio de 2006, otorgada ante el Notario del Ilustre Colegio de Madrid, D. **Ex...**, protocolo ..., la entidad **N... S.L.**, NIF ... transmite a la sociedad recurrente **A... S.L.**, NIF ... el pleno dominio de las siguientes participaciones indivisas de fincas:

1) Una participación indivisa equivalente al 0,6273% de la finca urbana parcela resultante 2.21 situada en ..., con frente a los viales SG V-5 C, C-10 B, C-31F, C-14 A y C-12 B.

2) Una participación indivisa equivalente al 19,6112% de la finca urbana parcela resultante 2.118 D situada en ..., con frente al vial C-19 A.

El precio total por el que la entidad recurrente adquiere dichas participaciones indivisas es de 2.207.309,22 euros, haciéndose constar en dicha escritura pública que la compraventa está gravada con el Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo el importe repercutido por este concepto de 353.169,48 euros, al tipo impositivo del 16%.

Segundo.

En fecha 11 de marzo de 2008 el Área de Liquidación de Tributos, de la Subdirección General de Gestión Tributaria, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, de la Consejería de Economía y Hacienda, de la Comunidad de Madrid, emite al obligado tributario comunicación de inicio de un procedimiento de verificación de datos número ... requiriéndole, como consecuencia del otorgamiento de la escritura pública con número de protocolo ... de fecha 13 de julio de 2006, la aportación de las *“Certificaciones de Obra que justifiquen la fecha de inicio de las obras de urbanización de ...”*.

En esa misma fecha emite requerimiento a la entidad transmitente requiriéndole la aportación de los *“documentos o justificantes de las derramas imputadas y satisfechas a la Junta de Compensación del ..., correspondiente a las parcelas resultantes 2.21 y la 2.118 D”*.

Mediante escrito de fecha 2 de abril de 2008, la entidad recurrente aporta certificado de la Junta de compensación de ..., Autorización del Ayuntamiento de Madrid para el inicio de las obras de urbanización y el Acta de Replanteo para el inicio de las obras de urbanización.

Mediante escrito de fecha 4 de abril de 2008, la entidad transmitente manifiesta que en base a la estipulación CUARTA de la escritura pública de compraventa, no les han girado ni han pagado ninguna derrama referente a las fincas transmitidas en dicha escritura.

En fecha 24 de febrero de 2009, la oficina liquidadora, como consecuencia de haberse producido la caducidad del procedimiento de verificación de datos iniciado con anterioridad, emite nuevamente comunicación de inicio del procedimiento de verificación de datos al obligado tributario requiriéndole la aportación del *“acta de la recepción de obras por el Excelentísimo Ayuntamiento de Madrid (...), correspondiente a las parcelas resultantes 2.21 y la 2.118 D situadas en ...”*. Requerimiento que es atendido por el obligado tributario en fecha 23 de marzo de 2009.

Como consecuencia de haberse producido nuevamente la caducidad del procedimiento de verificación de datos iniciado con anterioridad, la oficina liquidadora inicia de nuevo el procedimiento mediante la emisión en fecha 22 de enero de 2010 de la propuesta de liquidación y trámite de alegaciones, liquidando por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El obligado tributario presenta alegaciones en fecha 18 de febrero de 2010.

Con fecha 1 de marzo de 2010 la Oficina Liquidadora dicta liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas por importe de 150.022,96 euros (cuota de 132.438,56 euros e intereses de demora de 17.584,40euros).

Según dicha liquidación, si bien la operación realizada por el recurrente está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra exenta por tratarse del supuesto regulado en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 al no estar calificadas las fincas transmitidas como solar, sino como suelo urbano y al no resultar de aplicación la

excepción regulada en la letra a) de dicho artículo al no poder considerar a la entidad adquirente como promotora; por lo que no procede la tributación por IVA sino por TPO.

Tercero.

Contra dicha liquidación, en fecha 26 de abril de 2010, la reclamante interpone reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, el cual emitió resolución, de fecha 27 de junio de 2011, desestimatoria de la reclamación.

Dicha resolución es notificada mediante depósito en la Secretaría del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en fecha 20 de enero de 2012.

Cuarto.

En fecha 30 de julio de 2012, contra la resolución del TEAR de Madrid, la entidad interpone recurso de alzada ante este Tribunal Económico Administrativo Central, alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Que se trata de una transmisión de terrenos urbanizables, que según la propia escritura tienen la naturaleza de urbanos, respecto de los que el comprador se subroga en el pago pendiente de las cuotas de urbanización del saldo de liquidación provisional de las mismas, comprometiéndose a pagar cualquier cantidad pendiente a la fecha de la transmisión. De manera que, nos encontramos ante unos terrenos en curso de urbanización por la Junta de Compensación respecto a los cuales, con anterioridad a su transmisión, ya se había solicitado el pago de derramas por la urbanización en curso, razón por la que la operación está sujeta a IVA y por tanto incompatible con la tributación en TPO.

- Que el TEAR de Madrid no puso de manifiesto el expediente correctamente, ya que lo notificó en el domicilio que ya no era el fiscal de la recurrente; al igual que sucede con la notificación de la resolución. Dichas notificaciones no son correctas en la medida en que la entidad comunica el cambio de domicilio fiscal mediante modelo 036 y posteriormente mediante escrito de interposición de reclamación ante el mismo TEAR indicando el nuevo domicilio; todo ello con anterioridad a las notificaciones realizadas por el TEAR de Madrid.

Mediante resolución, la Secretaría General del TEAC inadmite el recurso de alzada formulado por la interesada, al declararlo extemporáneo, sin entrar a conocer el fondo del mismo, lo que se notifica a la recurrente en fecha 3 de abril de 2013.

Contra esta resolución del TEAC el obligado tributario interpone recurso contencioso-administrativo (recurso nº 455/2013), el cual es resuelto en fecha 28 de julio de 2015 (Sentencia nº 695) por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que lo estima, anulando la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de marzo de 2013 (Reclamación RG 8296-12), declarando la admisibilidad del recurso de alzada y ordenando retrotraer las actuaciones a fin de que el Tribunal Económico Administrativo Central se pronuncie sobre el fondo del asunto.

Como consecuencia de ello, en fecha 22 de abril de 2016, se pone de manifiesto el expediente para que el recurrente formule alegaciones. En fecha 19 de mayo de 2016, el recurrente alega, en síntesis, lo siguiente:

- Defecto procedimental al haber utilizado la Administración el procedimiento de verificación de datos cuando no se cumplen en el caso los requisitos tasados en el artículo 131 de la Ley General Tributaria.

- Que se trata de una transmisión de terrenos urbanizables, que según la propia escritura tienen la naturaleza de urbanos, respecto de los que el comprador se subroga en el pago pendiente de las cuotas de urbanización del saldo de liquidación provisional de las mismas, comprometiéndose a pagar cualquier cantidad pendiente a la fecha de la transmisión. De manera que, nos encontramos ante unos terrenos en curso de urbanización por la Junta de Compensación respecto a los cuales, con anterioridad a su transmisión, ya se había solicitado el pago de derramas por la urbanización en curso, razón por la que la operación está sujeta a IVA y por tanto incompatible con la tributación en TPO.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico Administrativo Central es competente para conocer el recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en desarrollo de la misma por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión que se plantea en el expediente es si resulta ajustado a derecho o no el acuerdo de liquidación provisional dictado por el Área de Liquidación de Tributos, de la Subdirección General de Gestión Tributaria, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, de la Consejería de Economía y Hacienda, de la Comunidad de Madrid, por el que se practica liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por un importe de 150.022,96 euros.

Ahora bien, en primer lugar, procede examinar la cuestión alegada por la entidad recurrente relativa al procedimiento utilizado para dictar la liquidación provisional por parte de la Oficina Liquidadora, para lo que resulta conveniente repasar los hitos y contenido de los actos dictados por la Administración tributaria.

Según consta en el expediente, el interesado presenta en fecha 2 de agosto de 2006, autoliquidación, modelo 601, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, por la transmisión de las fincas sujeta a IVA, por importe a ingresar de 22.073,09 euros.

En fecha 11 de marzo de 2008 la oficina liquidadora emite comunicación de inicio a la entidad recurrente. En el apartado "Inicio del Procedimiento" consta lo siguiente:

"Mediante la presente notificación se inicia el procedimiento de Verificación de Datos."[1]

Y el contenido del requerimiento es el siguiente:

"Examinados los antecedentes que obran en poder de esta Administración Tributaria y a efectos de realizar las correspondientes actuaciones de comprobación, se le requiere para aporte o justifique los siguientes datos (de los que documentos que aporte deberá presentar original o copia cotejada):

- Certificaciones de Obra que justifiquen la fecha de inicio de las obras de urbanización. (...)"

En fecha 24 de febrero de 2009 la oficina liquidadora emite nuevamente comunicación de inicio a la entidad recurrente. En el apartado "Inicio del Procedimiento" consta lo siguiente:

"Producida la caducidad del procedimiento iniciado con anterioridad por el transcurso del plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, mediante la presente notificación se inicia el procedimiento de Verificación de Datos."

Y el contenido del requerimiento es el siguiente:

"Examinados los antecedentes que obran en poder de esta Administración Tributaria y a efectos de realizar las correspondientes actuaciones de comprobación, se le requiere para aporte o justifique los siguientes datos (de los que documentos que aporte deberá presentar original o copia cotejada):

- Copia cotejada del acta de la recepción de obras por el Excelentísimo Ayuntamiento de Madrid conforme al artículo 135 de la Ley 9/2001, de 17 de julio, del Suelo, de la Comunidad de Madrid, correspondiente a las parcelas resultantes 2.21 y la 2.118 D situadas en (...)"

Posteriormente, emite propuesta de liquidación, en fecha 22 de enero de 2010, indicando que "producida la caducidad del procedimiento correspondiente al documento arriba indicado por el transcurso del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa, esta Administración le comunica que mediante esta notificación se inicia de nuevo el procedimiento". Se señala en la motivación, en el apartado TERCERO, entre otras cuestiones, las siguientes:

- De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicio realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen". Por su parte, la letra b del apartado uno del artículo 5 de la Ley del Impuesto, otorga la condición de empresario o profesional "en todo caso" a las sociedades mercantiles. Finalmente, el apartado uno del artículo 8 de la Ley 37/1992 considera entrega de bienes "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes." Por todo ello, cabe concluir que la operación consistente en la transmisión de las fincas urbanas

constituye una operación calificada como entrega de bienes y está sujeta al Impuesto en la medida en que se ha realizado por quien tiene la consideración de empresario o profesional.

- No obstante, el número 20º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992 establece la exención en operaciones interiores a “las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa. La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables: a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público (...)”

- Según se describe en la escritura, las fincas objeto de transmisión están calificadas como suelo urbano, y no como solar, cuya definición la podemos encontrar en la ley del Suelo de la Comunidad de Madrid, Ley 9/2001 de 17 de julio, en su artículo 14 (...). Condiciones que no se dan en los terrenos que se transmiten, y conforme a la doctrina manifestada por la Dirección General de Tributos (...) la cesión de los mismos quedaría amparada por la exención transcrita en los párrafos precedentes salvo que resultara de aplicación alguna de las excepciones que las letras a) y b) del artículo 20.Uno.20º establecen. En particular, no estaría exenta del Impuesto la transmisión de dichas fincas con posterioridad a que la transmitente se le hubiera incorporado costes de urbanización incluidos en derramas efectuadas por la Junta de Compensación constituida, ya que ello supondría que la transmitente se convirtiera en promotora total o parcial de la urbanización.

Por su parte, en el apartado CUARTO se indica:

- Por todo lo expuesto, si la adquirente no puede ser considerada promotora de la urbanización en la medida en que no se le hayan incorporado costes de urbanización en ninguna cuantía, será de aplicación la exención contenida en el precitado artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 por lo que dicha operación estará sujeta pero exenta del IVA y de acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estará sujeta a esta impuesto por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Tras la formulación de alegaciones por parte del recurrente, se dicta liquidación provisional en fecha 1 de marzo de 2010, en los mismos términos que los establecidos en el propuesta de liquidación.

Tercero.

Así las cosas, el procedimiento de verificación de datos se encuentra regulado en los artículos 131 a 133 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), estableciéndose en el artículo 131 LGT, con carácter de numerus clausus los supuestos en los que puede iniciarse dicho procedimiento:

“La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.

b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.”

Debe indicarse que en la exposición de motivos de la LGT se hace referencia a la regulación en dicha norma del “*procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas*”.[2]

Es por tanto voluntad del legislador la de establecer una regulación separada para el procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada, reconociéndose así dos modalidades de actuación administrativa, con claros elementos diferenciadores entre uno y otro procedimiento. En este sentido, cumple recordar que este TEAC ha analizado ya los límites del procedimiento de verificación de datos, entre otras, en

resolución de 19 de enero de 2012, RG.1151/2011, de 20 de diciembre de 2012, R.G. 1945/2011 o la de fecha 24/04/2014, R.G. 2787/2011.

De este modo, el procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, solo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como afirma la mencionada exposición de motivos, contemplando la propia Ley General Tributaria otros procedimientos (comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco, que podrían haberse iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el artículo 133.1.e) de la Ley 58/2003. Ello no significa que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, pero éstas, a la vista de los preceptos de la Ley General Tributaria que regulan el procedimiento, deben ser muy simples.

Por este Tribunal se considera que en el presente supuesto no concurren las causas previstas en los apartados a) y b) del artículo 131 LGT, por cuanto no se aprecia que la declaración del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos, ni se aprecia que los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado tributario o con los que obren en poder de la Administración actuante.

Tampoco puede incardinarse en la previsión contenida en el apartado c), Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma, pues la comprobación de la operación que realiza la Administración evidencia por sí misma que no se aprecia de forma “patente”, esto es, clara, perceptible y manifiesta, la aplicación indebida de la normativa tributaria, y por ello se requiere la aportación de amplia información y documentación adicionales, al margen de la propia autoliquidación.

Tampoco concurre la causa establecida en el apartado d) del artículo 131 de la LGT, por cuanto resulta evidente que la comprobación que se inicia se refiere o afecta directamente a la actividad económica del obligado tributario, puesto que la determinación de la sujeción, en su caso, de la compraventa de terrenos, al IVA o al concepto TPO del ITP y AJD, es una cuestión que, por comprobación del cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.20º de la LIVA, incide en la determinación de la tributación del Impuesto sobre el Valor Añadido de la reclamante, refiriéndose, por tanto, a la actividad económica desarrollada por dicha reclamante, de manera que afecta de manera directa a la tributación de dicha actividad.

Como hemos señalado en los antecedentes de hecho, los motivos de la regularización fueron los siguientes:

En fecha 13 de julio de 2006, la entidad **A... SL**, adquirió a la entidad **N... SL** el pleno dominio de las participaciones indivisas sobre los terrenos señalados en los antecedentes de hecho, considerando las partes la operación sujeta a IVA y no exenta, por tratarse de la transmisión de terrenos urbanizables en curso de urbanización por parte de la Junta de Compensación, efectuada entre empresarios, no procediendo por tanto la aplicación de la exención establecida en el artículo 20.Uno.20º de la LIVA.

El órgano gestor tenía en su poder el modelo de declaración 601 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad Actos Jurídicos Documentados y la escritura de compraventa. En base a esta autoliquidación, se realiza una comprobación al objeto de determinar si la operación está o no exenta como consecuencia de la aplicación del artículo 20.Uno.20º de la LIVA, analizando por tanto, si en el momento de la transmisión los terrenos se encontraban en curso de urbanización o no y si el adquirente (entidad recurrente) tenía o no la condición de promotor por haber soportado costes de urbanización.

Es claro que dicha comprobación excede de la simple aclaración o justificación de los datos obrantes en el modelo 601, de Actos Jurídicos Documentados, afectando, como venimos señalando, a la actividad económica realizada por el obligado tributario.

Como ya ha resuelto este Tribunal, el procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal de la declaración o de la autoliquidación presentadas y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, sólo una actividad de comprobación de muy escasa entidad, contemplando la propia LGT otros procedimientos (comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco, y en particular veda de forma expresa su utilización para efectuar requerimientos relativos al desarrollo de actividades económicas.

Consecuentemente, en el presente caso no era viable, ni siquiera desde un principio, usar el procedimiento de verificación de datos para desarrollar la comprobación tal y como ésta se comenzó, esto es, para determinar si el adquirente tenía o no la condición de promotor y de si los terrenos tenían o no la condición de en curso de urbanización, pues para llegar a tal consideración se requiere de una comprobación contemplada en la ley en los procedimientos de comprobación limitada o inspección, pero en ningún caso en un procedimiento de verificación de datos. Ello supone que la Administración conocía de antemano que debía examinar la aplicación no solo de un norma compleja, que en ningún caso resulta patente de la declaración o autoliquidación presentada o

de los justificantes aportados con la misma (en este caso del modelo de autoliquidación presentado, ni tampoco de la escritura pública de transmisión del inmueble), sino que lo que pretendía determinar era si procedía o no la exención del Impuesto, lo cual afecta directamente a la tributación del obligado tributario en su actividad económica.

De este modo, no concurriendo ninguna de las causas establecidas en el artículo 131 LGT, no procede la iniciación del procedimiento de verificación de datos llevado a cabo por la Consejería de Economía y Hacienda, de la Comunidad de Madrid, respecto de la reclamante, debiendo anularse la liquidación provisional al resultar improcedente el procedimiento de verificación de datos empleado.

Cuarto.

Con carácter previo a la determinación de los efectos de la aplicación del procedimiento de verificación de datos en el presente supuesto, interesa señalar las diferencias entre el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación limitada, que serían las que siguen:

- Para el inicio del de verificación de datos se exige siempre la previa declaración o autoliquidación del obligado tributario, a diferencia de la comprobación limitada;

- Las causas que dan origen al procedimiento de verificación de datos hacen referencia a circunstancias detectadas a través de una previa labor de la Administración tributaria por medios informáticos o similares, lo que se convierte así en presupuesto necesario para el inicio del procedimiento de verificación de datos, lo que no ocurre con el de comprobación limitada;

- El procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración (esto es, la actividad dirigida a verificar la exactitud de cuanto el obligado tributario ha declarado, atendiendo para ello a errores aritméticos, materiales o incluso jurídicos, pero en este último caso deben ser evidentes y claramente constatables por la simple contraposición de la autoliquidación o declaración y documentos que la acompañan presentadas por el obligado tributario, y, en su caso, considerando los datos en poder de la Administración), coincidiendo con lo que hemos expuesto en el párrafo anterior, permitiendo, por tanto, sólo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como se afirma en la citada Exposición de Motivos, contemplando la propia LGT otros procedimientos (comprobación de valores o comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco, procedimientos éstos que la Administración podría haber iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el artículo 133.1.e) de la LGT.

- En el procedimiento de verificación de datos, debido a que las liquidaciones que les ponen fin carecen de efectos preclusivos (como se expone en el siguiente guión con el detenimiento que esta cuestión exige), la Administración queda dispensada de especificar en su resolución “las actuaciones concretas realizadas”, a diferencia de lo que se exige en el procedimiento de comprobación limitada (de conformidad con la letra b) del artículo 139.2 de la LGT), lo que afectará sin duda a las garantías de defensa de los obligados tributarios si se ha optado por la utilización de un procedimiento improcedente.

La propia Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria subraya esta diferencia, cuando dice *“El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por (...). En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector”*.

- Y, lo que resulta esencial a juicio de este Tribunal Central, que los efectos de uno y otro procedimiento son radicalmente diferentes. Así, a diferencia de lo que está previsto en el procedimiento de comprobación limitada, en el procedimiento de verificación de datos la liquidación que se dicte carece de efecto preclusivo alguno, de conformidad con lo prevenido en el último apartado del artículo 133 LGT *“La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma”*.

Además la liquidación sin efecto preclusivo dictada que pone fin al procedimiento de verificación de datos, ha servido para interrumpir en favor de la Administración el plazo de prescripción de cuatro años de la acción para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, interrupción ésta que afecta a todos los elementos de la obligación tributaria con alcance general, aún cuando la verificación se haya referido a uno solo concreto de ellos. Debido a la combinación de las dos circunstancias anteriormente expuestas, la elección por parte de la Administración de iniciar un procedimiento de verificación de datos, y no de comprobación limitada, siendo este último el precedente, le deja abierta la posibilidad de volver a comprobar, sin límite y sin vinculación alguna al previo pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Es esta la diferencia sustancial con el procedimiento de comprobación limitada, cuyas liquidaciones, aunque también provisionales, tienen efectos preclusivos en los términos del artículo 140 LGT. Y esta diferencia afecta de plano a los derechos y garantías de los obligados tributarios.

En este sentido, entre otras, las resoluciones de este TEAC de fecha 21 de mayo de 2015 (R.G.: 00/1922/2012), de fecha 21 de enero de 2016 (R.G.: 00/8315/2012) y de 17 de marzo de 2016 (R.G.: 00/1819/2013).

Quinto.

Una vez aceptado que, en el caso que nos ocupa, no era procedente la utilización por parte de la Administración Tributaria del procedimiento de verificación de datos, debe analizarse si el defecto o vicio formal producido ha supuesto incurrir en un vicio de nulidad de pleno derecho de lo actuado, a tenor de lo dispuesto en el artículo 217.1, letra e) de la LGT, o en mera anulabilidad, siguiendo la regla general que marca el artículo 63.1 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Dispone el legislador en el artículo 217.1 e) de la LGT que:

“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: (...)

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados”.

Análoga regulación la encontramos en el artículo 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que condena a la nulidad a los actos administrativos:

“e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados”.

La alternativa a la tesis anterior es la mera anulabilidad, siguiendo la regla general que marca el artículo 63.1 de la citada Ley 30/1992, al indicar que *“Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder”.*

Esto es, frente a la calificación general de los vicios o defectos de forma como meras irregularidades no invalidantes, el legislador ha previsto la anulabilidad del acto cuando constituyen vicios sustanciales que provocan indefensión al interesado o impiden al acto alcanzar su fin; y la nulidad del acto cuando se dicta prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

Ante el diseño general que hacen la Ley 30/1992 y la LGT parece claro que debe sopesarse la gravedad del vicio producido para determinar si merece el máximo reproche de su expulsión radical del mundo jurídico, consecuencia que se reserva para los casos concretos que al efecto se enumeran, o si la respuesta más proporcional es la que resulta de la regla general que nos conduce a la anulabilidad. Así resulta de la interpretación que de los preceptos citados viene haciendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que se pueden extraer dos principios.

En primer lugar, la interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la aplicación de la regla especial, la nulidad de pleno derecho, afirmando que la nulidad es una *“medida extrema que al tratar de evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales y contrarios al interés público, sólo debe apreciarse en aquellos casos de gravísimas infracciones tipificables, sin género de dudas, en alguno de los supuestos legales”* (Sentencia del Tribunal Supremo, TS, 15 de Junio de 1981), de modo que la nulidad radical de los actos administrativos, *“tiene un ámbito muy circunscrito a los supuestos concretos enumerados en el mismo, cuya interpretación jurisprudencial presenta un marcado sentido restrictivo del entendimiento de sus términos, para atemperarlos a su finalidad de mantener el procedimiento administrativo dentro de un cauce adecuado a derecho, pero que no suponga un formalismo extremo repudiado por la propia Ley y por causa del cual se incurriera en frecuentes nulidades determinantes de esterilidad de la función administrativa. Y así lo revelan las palabras empleadas por dicho precepto, indicativas de que sólo casos extremos, como órgano manifiestamente incompetente, actos de contenido imposible o delictivo, o dictados prescribiendo total y absolutamente de las normas de procedimiento legalmente establecidas, provocan la nulidad de pleno derecho”* (sentencia del TS de 8 de Julio de 1983).

Esta interpretación estricta es corroborada por la jurisprudencia, como puede observarse de las sentencias del TS de 5 mayo 2008 (Recurso de Casación 9900/2003), de 2 de diciembre de 2009 (recurso de casación 1274/2004), 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), 7 de diciembre de 2012 (recurso de casación 1966/2011), o 10 de diciembre de 2012, (recurso de casación 563/2010).

En segundo lugar, pero como complemento del principio anterior, el TS impone atender a las circunstancias concurrentes, para evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales o contrarios al orden público, (así, la ya citada STS 15 de junio de 1981, ya que *“en la esfera administrativa ha de ser aplicada con mucha parsimonia y moderación la teoría jurídica de las nulidades, debiendo tenerse en cuenta, antes de llegar a una solución tan drástica y extrema, el conjunto de circunstancias concurrentes, como son las relativas a la importancia de los vicios existentes, del derecho a que afecte, de las derivaciones que motive y de la situación o posición de los interesados en el expediente[3]”* (sentencias del TS de 30 de enero de 1984; de 7 de marzo de 1988 y de 18 de diciembre de 1991). En el mismo sentido, las sentencias del TS de 17 de octubre de 1991, 31 de mayo de 2000, ó, más recientemente, la sentencia de 10 de diciembre de 2012, (recurso de casación 563/2010), que explica que *“resulta necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido.”*

Por último, es de especial interés citar la sentencia, también del Alto Tribunal, de 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), ya que diferencia y agrupa los casos en los que más frecuentemente se plantea la aplicación del caso de nulidad radical a la que nos venimos refiriendo, explicitando que también para los supuestos de uso de un procedimiento distinto del establecido en la Ley son de aplicación las mismas pautas interpretativas:

“Por su parte, el apartado e) del referido artículo 217.1 recoge como supuesto de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, el de “que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados”.

Ello nos lleva a distinguir los siguientes casos:

1º) *Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, habiéndose referido a este supuesto las Sentencias de esta Sala de 10 de octubre de 1979, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 31 de enero de 1992, 7 de mayo, 4 de noviembre y 28 de diciembre de 1993, 22 de marzo y 18 de junio de 1994 y 31 de octubre de 1995, entre muchas otras).*

Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, “para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico”, debiendo ser la omisión “clara, manifiesta y ostensible” (Sentencias de 30 de abril de 1965, 22 de abril de 1967, 19 de octubre de 1971, 15 de octubre de 1997 y 30 de abril de 1998)) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2004, dictada en el recurso de casación 7791/2008[sic]), salvo que el mismo sea esencial.

2º) **Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.**

Realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de esta Sección de 26 de julio de 2005 (recurso de casación 5046/2000), pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho.

3º) *Cuando se prescinde de un trámite esencial. Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de mayo de 1997, 31 de marzo de 1999 y 19 de marzo de 2001.”*

Esto es, la jurisprudencia pone de manifiesto la concurrencia de tres requisitos para declarar la nulidad de un procedimiento por la causa que estamos examinando: A).- Que la omisión debe ser total y absoluta, al utilizar el precepto ambos adverbios. Con ello se está remarcando que debe ser manifiesto el vicio cometido, esto es, debemos estar ante una omisión manifiesta del procedimiento. Si bien, como se acaba de exponer, la propia jurisprudencia engloba tres supuestos distintos: no haber seguido procedimiento alguno (equiparable a la vía de hecho), haber seguido uno distinto del establecido legalmente o previsto por el legislador, y prescindir de los trámites esenciales de forma que hagan inidentificable el procedimiento legalmente establecido (entendiendo por tales aquellos que delimitan el conjunto de derechos y obligaciones de los interesados o de los posibles afectados). B).- La relevancia de la omisión procedimental, o ponderación a la que antes se ha aludido. C).- El menoscabo o lesión de las garantías del interesado que fundamentalmente lesionan su derecho a la defensa, esto es, produce indefensión.

Todo ello nos lleva a analizar si en el presente caso el procedimiento de verificación de datos seguido por la Administración era evidentemente improcedente, de forma que pueda concluirse que la actuación administrativa incurre con ello en un evidente carácter ilícito o si, en cambio, la consideración de inadecuación del procedimiento de verificación de datos deriva de una mera divergencia de interpretación con la que efectúa el acto impugnado, dentro también de unos parámetros de razonabilidad.

Para poder invocarse la causa de nulidad es necesario que la infracción cometida por el acto administrativo que se impugne deba ser “clara, manifiesta y ostensible”, entendiéndose por tales aquellos casos a

los que se ha aludido anteriormente (ausencia total del procedimiento, seguir con un procedimiento distinto, o prescindir de los trámites esenciales). Hay que entender que del hecho de prescindir totalmente del procedimiento legalmente establecido no cabe deducir cualquier tipo de procedimiento, sino del concreto procedimiento establecido para el género de actuación administrativa que se trate, poniendo así también la infracción en relación con los fines administrativos que exige el procedimiento adecuado, de manera que el grado de desviación con este fin, que viene recogido en la propia norma reguladora del procedimiento, debe servirnos también de parámetro cuando se decide la naturaleza del vicio cometido.

Como se ha expuesto anteriormente, analizando las circunstancias que concurren en el presente caso, no era viable ni siquiera desde el principio iniciar un procedimiento de verificación de datos para desarrollar la comprobación tal y como ésta se comenzó, para constatar que la compraventa si bien estaba sujeta a IVA se encontraba exenta por no considerar los terrenos en curso de urbanización ni al adquirente como promotor, pues para alcanzar tal consideración es precisa una comprobación que en ningún caso puede llevarse a cabo en el marco de un procedimiento de verificación de datos, sino en el procedimiento de comprobación limitada o inspección; en tanto en cuanto la Administración conocía ab initio que, a través del procedimiento que se iniciaba, se estaba afectando al régimen fiscal o tributario de la actividad económica llevada a cabo por el obligado tributario.

Como se ha indicado en el Fundamento de Derecho Segundo, con independencia de la documentación o acreditación que pudiera presentar el obligado tributario, a partir de los requerimientos efectuados (propios de una actuación distinta a la mera verificación de datos) la Administración conoce, aun antes de iniciar el procedimiento, que la determinación de si la entidad adquirente (recurrente) tiene o no la consideración de promotora, exige una actuación administrativa que excede de las previsiones recogidas en el artículo 131 de la LGT, afectando a la tributación de la actividad económica realizada por el sujeto pasivo.

La adquisición de terrenos urbanizados o en curso de urbanización para su posterior venta otorga al adquirente la condición de empresario o profesional, en tanto en cuanto constituye una actividad empresarial económica, enmarcada dentro del amplio ámbito objetivo del IVA (artículo 5 de la Ley de IVA al delimitar el concepto de empresario o profesional a efectos de este impuesto, en relación con el artículo 4 de la misma norma en el que se fija el ámbito objetivo del impuesto). Para el supuesto de que el adquirente ya viniera realizando una actividad económica, la concreción del régimen tributario al que se sujeta la transmisión de los terrenos afecta también de manera directa al régimen tributario de la actividad económica que realiza el empresario o profesional adquirente, sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido. Por ello, cualquiera que fuese la condición del adquirente, la Administración está requiriendo aclaración o justificación de datos de la autoliquidación presentada por el obligado tributario que se refieren al desarrollo de su actividad económica (bien porque la concreción de la tributación de la operación viene a determinar la condición de empresario que pasa a ostentar el adquirente, bien porque afecta al régimen tributario de la actividad económica que realiza el adquirente), lo que está vedado, como hemos señalado anteriormente, al órgano administrativo para iniciar el procedimiento de verificación de datos. En este sentido, el supuesto es claro y patente para concluir que cuando se presenta ante la administración una autoliquidación o declaración-liquidación por una operación como la que se está examinando, el órgano gestor sabe desde que realiza una mera lectura del documento que estamos ante una operación cuya tributación afecta de manera directa al régimen fiscal de la actividad económica del sujeto adquirente.

Así, la Administración conoce de antemano también que la determinación de si el adquirente tiene o no la consideración de promotor supone, no sólo la determinación de si el adquirente reúne o no la condición de empresario, sino la tributación de la operación o el régimen fiscal que corresponde a dicha operación y su incidencia en la tributación de la actividad (sujeción a uno u otro impuesto, inclusión o no en el sistema de prorrata del IVA, afectación al derecho a deducir, naturaleza del bien como inversión o existencia con obligación en el primer caso de regularizar en períodos posteriores si se sujeta la operación a uno de los dos impuestos, etc).

Indudablemente ello incide en la tributación del desarrollo de la actividad económica, no sólo de la operación concreta examinada (tributación por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas o IVA), sino que puede también afectar al período de liquidación del IVA en que se haya realizado la operación y aún en los siguientes (posibilidad o no de renunciar a las exenciones inmobiliarias por operaciones posteriores, prorrata, etc). Y este conocimiento es previo incluso al inicio del procedimiento, pues una mera lectura de los datos contenidos en la declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario y la documentación anexa, lleva a considerar que la determinación de la tributación de la operación incide sobre la tributación de la actividad económica realizada por el obligado tributario.

El artículo 131 de la LGT veta de manera contundente cualquier actuación de la Administración tributaria a través de este procedimiento de verificación de datos que afecte a la actividad económica del obligado tributario, al tener previsto el legislador otros procedimientos que resultan más adecuados para esta finalidad, dados los efectos que el acto administrativo que concluya el procedimiento puede tener sobre la actividad económica. Y es que hay que tener en cuenta que el precepto anterior tiene como nexo de unión de todas las causas previstas en él la existencia de meros defectos formales, errores aritméticos y análogos que se pongan de manifiesto en esa labor previa de la Administración tributaria de verificación de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas

por el obligado tributario y su contraste con los datos que estén en posesión de la Administración (existe una correlación entre la causa que estamos examinando y la finalidad que preside este precepto regulador del procedimiento de verificación de datos), lo que permitirá a ésta corregir también esos errores formales, aritméticos o análogos que aparezcan en declaraciones o autoliquidaciones que se refieran a la actividad económica. Pero en ningún caso puede la Administración tributaria, a través de este procedimiento, requerir aclaraciones o justificaciones de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas, ni desde su inicio, ni cuando surgen posteriormente, pues la norma legal prevé la posibilidad de transformar el procedimiento de verificación de datos en el adecuado dentro del que pueden efectuarse, con las garantías necesarias que prevé la norma, las actuaciones inquisitorias que la Administración tributaria estime pertinentes.

Reiteramos que el defecto o vicio resulta más agravado cuando la propia Administración conoce de antemano la afectación al desarrollo de la tributación de la actividad económica, afectando así también, no sólo al principio de seguridad jurídica que preside la necesidad de adecuarse al procedimiento legalmente establecido, sino al de interdicción de la no arbitrariedad y confianza legítima que deben presidir, junto con aquel, la actuación de la Administración, conociendo además, no sólo la necesidad de adecuarse al procedimiento legalmente establecido sino los efectos que uno y otro procedimiento pueden tener, que vienen puestos de manifiesto en la LGT y, por ello el legislador, de manera expresamente, ha querido que en estos casos en que la actuación de la Administración puede incidir en el régimen fiscal o tributario de la actividad económica de un obligado tributario (que exceden de la mera corrección de errores materiales o de hecho o de carácter similar, entre los que no se encuentra el supuesto que ahora examinamos), se canalice a través de los procedimientos de comprobación abreviada o de inspección, dando así garantía al obligado tributario en el cumplimiento de los principios a los que se ha aludido.

Como hemos señalado con anterioridad, la línea que separa la procedencia del uso del procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada en materia de comprobación es clara, en el primero sólo cabe una de escasa entidad, que en el presente caso se excedía desde el inicio del procedimiento, pues la determinación de el terreno como en curso de urbanización y del adquirente como promotor, requiere una comprobación prevista sólo en el procedimiento de comprobación limitada o inspección.

La intensidad o profundidad de la comprobación que debe abordarse resulta patente desde el inicio del procedimiento, teniendo de ello conocimiento el órgano administrativo en cuanto a la incidencia que estas actuaciones tienen tanto en la tributación de la operación, como en la actividad económica del obligado tributario, siendo la finalidad del requerimiento la justificación de que los terrenos transmitidos se encuentran en curso de urbanización y que el adquirente tiene la condición de promotor, conceptos que en todo caso requieren de una comprobación que no puede calificarse como escasa, atendiendo a cuanto acabamos de señalar, cuestión que no surge a posteriori, sino en el inicio del procedimiento. Esto es, el análisis correspondiente a la tributación de la operación de referencia por no cumplirse los requisitos a que se condicionaba, exige una actuación a realizar por los órganos de comprobación o de inspección de la Administración tributaria, empleando desde su inicio procedimientos a su alcance que les permitan un margen de actuación comprobadora así como de interpretación de la normativa al caso concreto mayor que el que, ciertamente, contempla el procedimiento de verificación de datos.

En definitiva, existe un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos; la iniciación del procedimiento no ha sido la adecuada, abordando materias reservadas por ley de manera clara y terminante a otros procedimientos; procedimientos entre los que existen diferencias sustanciales, razonadas en el Fundamento de Derecho Tercero, que afectan a los derechos y garantías de los obligados tributarios y a sus posibilidades de defensa; de forma tal, que el grado de desviación con el fin administrativo que preside el procedimiento de verificación de datos es de tal gravedad que, por todo ello el vicio cometido encaja en el apartado e) del artículo 217 de la LGT, debiendo enmarcarse en la categoría de nulidad de pleno derecho.

Finalmente, este Tribunal Central no ignora, evidentemente, la polémica suscitada en su momento en relación con la utilización improcedente en el procedimiento de inspección de las antiguas actas previas, de las que derivaban liquidaciones provisionales, cuando luego su uso era apreciado como improcedente por resolución administrativa o sentencia judicial, porque deberían haberse incoado actas definitivas. En tales supuestos, la solución del Tribunal Supremo no fue apreciar la nulidad radical de las actas formalizadas con el carácter de previas, sino dotarlas de los efectos preclusivos de las actas definitivas. Así las cosas, cabría preguntarse si, en estos supuestos en que resulta, de forma evidente y palmaria, improcedente la utilización por la Administración del procedimiento de verificación de datos, si la solución es dotar a las liquidaciones dictadas en la improcedente verificación de carácter preclusivo. A juicio de este Tribunal Central, la extrapolación a los casos ahora suscitados de aquella solución no resulta posible en el marco de la Ley 58/2003 General Tributaria, la cual precisamente proclamaba ya en su Exposición de Motivos:

“La regulación en el capítulo III de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria es una de las principales novedades de la ley, dado el escaso número de preceptos que sobre esta materia contenía la Ley

230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. **Una regulación sistemática y suficiente de la gestión tributaria constituía una tradicional demanda que el legislador debía atender de forma imperiosa principalmente por dos motivos:** porque, a pesar de las últimas modificaciones de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la regulación que establecía esta ley continuaba tomando como referencia el sistema clásico de declaración y posterior liquidación administrativa, aún habiéndose generalizado en la práctica el régimen de autoliquidaciones; **y porque el objetivo de seguridad jurídica que persigue esta ley exige dotar de un adecuado respaldo normativo a las actuaciones de comprobación que se realizan en el marco de la gestión tributaria.**

No obstante, la regulación de los procedimientos de gestión tributaria se aborda de una forma flexible, al objeto de permitir que la gestión pueda evolucionar hacia nuevos sistemas sin que la Ley General Tributaria lo impida o quede rápidamente obsoleta. Así, se regulan de forma abierta las formas de iniciación de la gestión tributaria, y se procede por vez primera en el ordenamiento tributario a la definición de conceptos como el de autoliquidación o el de comunicación de datos, así como el de declaración o autoliquidación complementaria y sustitutiva. Del mismo modo, se regulan únicamente los procedimientos de gestión tributaria más comunes, al tiempo que se permite el desarrollo reglamentario de otros procedimientos de menor entidad para los que se acuña un elemental sistema de fuentes.

Como procedimientos de gestión más comunes se regulan en la propia ley los siguientes: el procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, dentro del cual se incluyen las devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones y las derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos; el procedimiento iniciado mediante declaración, en la que se ponga de manifiesto la realización del hecho imponible al objeto de que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante liquidación provisional; **el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas;** el procedimiento de comprobación de valores, donde se regula esencialmente la tasación pericial contradictoria; **y el procedimiento de comprobación limitada, que constituye una de las principales novedades de la ley, habida cuenta de la escasa regulación que contemplaba el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y que supone un importante instrumento para reforzar el control tributario.**

El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación. En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector”.

Si la solución, ante la impropia utilización por la Administración del procedimiento de verificación, en los casos de impropiedad palmaria, por manifiesta y evidente, es la mera atribución de carácter preclusivo a sus liquidaciones, dejamos privados de sentido los esfuerzos del legislador, en aras del principio de la seguridad jurídica, como él mismo subraya, de establecer procedimientos diferentes, para su utilización por la Administración en casos distintos, dejando en particular totalmente vacío de contenido el listado de supuestos, que además con carácter tasado, se enumeran en el artículo 131 y que son los únicos que permiten el recurso por la Administración a la verificación de datos, dejando consagrada la vía atractiva de la utilización en todo caso de este procedimiento, pues salvo que el obligado tributario interponga recursos o reclamaciones, siempre permitiría dictar liquidaciones sin efectos preclusivos y sin sufrir la exigencia de documentar y dejar especial constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas.

Por todo lo expuesto:

Este TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

estimarlo, declarando la nulidad del acuerdo impugnado.

[1] El subrayado es nuestro

[2] La negrita y el subrayado son nuestros.

[3] La negrita es nuestra.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.