

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054190

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de abril de 2014

Vocalía 5.^a

R.G. 2787/2011

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Causas de nulidad. Prescindir absolutamente del procedimiento. Efectos derivados de la utilización impropia del procedimiento de verificación de datos para comprobar actividades económicas. El art. 131 de la Ley 58/2003 (LGT) veta de forma clara y contundente cualquier actuación de la Administración tributaria a través del procedimiento de verificación de datos que afecte a la actividad económica del obligado tributario. En el presente caso, se dicta en el procedimiento de verificación de datos una liquidación provisional al considerar que las obras realizadas en el inmueble no tienen la consideración de rehabilitación, estando, por tanto, la operación de compraventa del inmueble sujeta al ITP y AJD, no procediendo por ello la tributación por IVA. Pues bien, 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 el inmueble adquirido por el obligado tributario iba a destinarse a su inmediata rehabilitación, 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 desde el inicio que, a través del procedimiento que iniciaba, se estaba afectando al régimen fiscal o tributario de la actividad económica llevada a cabo por el obligado tributario. Se concluye por tanto la nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 131, 133, 217 y 237.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 62 y 63.

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

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (24/04/2014), en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS Y DE ORDENACIÓN Y GESTIÓN DEL JUEGO DE LA COMUNIDAD DE MADRID con domicilio a efectos de notificaciones en la calle General Martínez Campos, nº 30, 28010 de Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 24 de septiembre de 2010 que estima la reclamación nº 28/4550/08 interpuesta contra el acuerdo de liquidación número ... dictada por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, por el concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por importe de 535.921,81 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Con fecha 27 de febrero de 2004 se formaliza escritura pública de compraventa, en la que X, S.L. vende a Y, S.L. la finca descrita en la misma, por un precio de 7.969.763,08 euros.

En la estipulación Quinta de la referida escritura se expone:

“QUINTA.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).- Manifiesta el representante de la parte compradora que dicho edificio va a ser objeto de reestructuración y rehabilitación, cumpliendo los requisitos que señala la ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.), por lo que la presente compraventa queda sujeta al referido Impuesto.

Manifiesta la representante de la vendedora haber recibido antes de este acto de la compradora, el importe correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.), que, al tipo del 7%, ha ascendido a la suma

de QUINIENTOS CINCUENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y TRES EUROS Y CUARENTA Y UN CÉNTIMOS (€557.883,41), por lo que otorga carta de pago.”

Y, S.L. presenta con fecha 25 de marzo de 2004 Modelo 601 de Autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, resultando un total a ingresar por importe de 79.697 euros.

Segundo:

La Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, el 28 de diciembre de 2005, dicta requerimiento a Y, S.L. para que justifique que el inmueble transmitido de la calle ... ha sido objeto de inmediata rehabilitación, mediante la aportación de copia de la licencia de obras para la rehabilitación del inmueble y copia del Presupuesto del proyecto de Ejecución de Obras, incluido desglose detallado de cada capítulo.

La entidad aporta al Órgano gestor la documentación requerida el 25 de enero de 2006.

Tercero:

Con fecha 15 de septiembre de 2006 la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid dicta propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones a la entidad Y, S.L., por el concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Mediante la notificación de dicha propuesta de liquidación provisional se inicia procedimiento de verificación de datos.

De la propuesta resulta un total a ingresar por importe de 535.921,81 euros, considerando el Órgano gestor que a la vista de los requisitos exigidos y de la documentación que obra en el expediente, las obras realizadas en el inmueble no tienen la consideración de rehabilitación, estando, por tanto, la operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. No procede, por ello, la tributación por el IVA, sino por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales.

Con fecha 18 de octubre de 2006 el órgano gestor requiere al obligado tributario presupuesto del proyecto de ejecución de obras o del Presupuesto final de obras visado por el Colegio de Arquitectos, con capítulos y unidades, con el mismo detalle que figure en el Proyecto de Ejecución inicial.

Con fecha 12 de diciembre de 2006 la entidad presenta certificado final de obra, presupuesto final de obra visado por el COAM, hoja comparativa entre el presupuesto final de obra desglosado por capítulos y el presupuesto desglosado por capítulos considerando sólo aquellas partidas que se pueden adscribir a elementos estructurales o análogos, estanqueidad y elementos de fachada y que son las que se pueden considerar a efectos fiscales y el presupuesto a considerar a efectos fiscales desglosado por capítulos y partida a partida.

El Órgano gestor dicta liquidación provisional el 24 de enero de 2007, resultando una deuda tributaria por importe de 535.921,81 euros, entendiendo la Administración que a la vista de la documentación, las obras realizadas en el inmueble no tienen la consideración de rehabilitación, estando, por tanto, la operación de compraventa del inmueble sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. No procede, por ello, la tributación por IVA.

Cuarto:

Con fecha 8 de febrero de 2007 Y, S.L. interpone recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación, que es desestimado el 26 de diciembre de 2007.

Quinto:

Y, S.L. interpone el 15 de febrero de 2008 reclamación económico administrativa contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, manifestando mediante escrito de alegaciones que sí se han cumplido los requisitos exigidos para la rehabilitación, y que la Comunidad efectúa una interpretación errónea de los requisitos cuantitativos.

Con fecha 24 de septiembre de 2010 el Tribunal Regional acuerda en primera instancia estimar la reclamación económico administrativa y anular el acto impugnado.

Sexto:

La Dirección General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid interpone el 11 de febrero de 2011 recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 24 de septiembre de 2010 ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

En el escrito de interposición el órgano manifiesta, en síntesis, que independientemente de cómo se interpreten los requisitos cuantitativo y cualitativo para considerar las obras como de rehabilitación, en el caso presente el importe de las partidas destinadas a la rehabilitación de los elementos estructurales del edificio, es de tan sólo 840.779,41 euros, importe que apenas alcanza el 10,55 % del precio de adquisición del inmueble, por lo que no puede pretenderse la sujeción de la operación a IVA amparándose en haber efectuado una rehabilitación del edificio en los términos requeridos. Las obras no tienen la consideración de rehabilitación, y en consecuencia la operación de compraventa está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Asimismo se solicita la suspensión de la ejecución del fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid.

Con fecha 28 de septiembre de 2011 Y, S.L. presenta escrito de alegaciones, manifestando en síntesis que:

- Posible inadmisión del recurso de alzada por presentación extemporánea: de acuerdo con la información suministrada verbalmente en la secretaria del TEARM, la resolución dictada por ese Tribunal y que ha sido recurrido en alzada le fue notificada a la Comunidad de Madrid el día 3 de diciembre de 2010, sin embargo el recurso de alzada tuvo su entrada en el Tribunal el 11 de febrero de 2011.

- Conformidad a derecho de la resolución del TEARM objeto del recurso de alzada: calificación de las obras realizadas sobre el inmueble transmitido como obras de rehabilitación a los efectos del artículo 20.uno.22 de la LIVA.

- Otrosí dice que se acuerde por el Tribunal la denegación de la suspensión de la ejecución de la resolución del TEARM solicitada por la Comunidad de Madrid, al amparo del artículo 46 del RD 520/2005 y la Ley 22/2003.

Con fecha 19 de septiembre de 2013 el Tribunal Económico-Administrativo Central acuerda la inadmisión del recurso de alzada al considerar que había sido interpuesto fuera del plazo establecido al efecto.

Séptimo:

Con fecha 6 de noviembre de 2013 el Director General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid interpone recurso de anulación contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de septiembre de 2013, manifestando que la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 24 de septiembre de 2009 fue notificada el 14 de enero de 2011, y no el 5 de noviembre de 2010 como sostiene el Tribunal Central. Se adjunta la relación de resoluciones del TEAR de Madrid notificadas a la Comunidad de Madrid.

El recurso de anulación es estimado por el TEAC por resolución de 19 de febrero de 2014, anulando la resolución impugnada y reponiendo las actuaciones para dictar una nueva resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del 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 el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

Segundo:

Con carácter previo a examinar la cuestión de fondo, se hace necesario examinar si el procedimiento de gestión de verificación de datos instruido por la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid para regularizar la deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, derivada de la operación de compraventa, resulta procedente en casos como el presente, todo ello, a la luz de las facultades de revisión reconocidas a este Tribunal por el artículo 237.1 de la LGT.

En el presente caso, con fecha 24 de enero de 2007, la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid dicta en el procedimiento de verificación de datos una liquidación provisional al considerar que a la vista de los requisitos exigidos y de la documentación que obra en el expediente, las obras realizadas en el inmueble no tienen la consideración de rehabilitación, estando, por tanto, la operación de compraventa del inmueble sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no procediendo por ello la tributación por IVA.

Tanto en el requerimiento de información como en la propuesta de liquidación provisional y en el acuerdo de liquidación provisional se citan los diferentes preceptos reguladores del procedimiento de verificación de datos, artículos 131 a 133 de la LGT.

Dispone el legislador en el artículo 131 de la LGT, que:

“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”.

En el precepto legal se tasan los supuestos en los que cabe la instrucción de aquel procedimiento de verificación de datos para regularizar la situación tributaria del contribuyente, debiéndose reconducir la cuestión planteada a si la regularización ahora examinada tiene cabida en cualquiera de aquellos presupuestos tasados por la norma, teniendo en cuenta que la propia exposición de Motivos de la LGT ya informa que se crea “(...) 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”, siendo 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 (basta recordar así que para el inicio del de verificación de datos se exige siempre la previa declaración o autoliquidación del obligado tributario, a diferencia de la comprobación; o que las causas que dan origen al procedimiento de verificación de datos hacen referencia a circunstancias detectadas a través de una previa labor administrativa de la Administración tributaria a través de medios informáticos o similares que se convierten así en presupuesto necesario para el inicio del procedimiento de verificación de datos, lo que no ocurre con el de comprobación limitada; o que los efectos de uno y otro procedimiento también son distintos, dada precisamente la naturaleza de ambos; etc).

En este sentido, cumple recordar que este Tribunal ha analizado ya los límites del procedimiento de verificación de datos, entre otras, en resolución de 19 de enero de 2012, RG.1151/2011, reiterada en resoluciones de 23 de febrero de 2012, RG.2498/2010, de 25 de octubre de 2012, RG.2348/2012 y de 20 de diciembre de 2012, R.G. 1945/2011.

De manera reiterada, ha señalado este TEAC que 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 evidentes y claramente constatables por la simple contraposición de la declaración-liquidación 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 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 LGT. Ello no significa, como se acaba de señalar, que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, pero éstas, a la vista de los preceptos de la LGT que regulan el procedimiento, deben ser muy simples, claras, manifiestas o evidentes y deben tener origen, al igual que el resto de las causas previstas en el precepto, en la previa labor administrativa de verificación de los datos declarados por el obligado tributario o su contraste con los que se encuentren en posesión de la Administración tributaria, generalmente a través de procesos informáticos o de carácter similar, esto es, a través de medios internos de

verificación claramente automatizados de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario; cuya presentación se constituye así en requisito imprescindible de este procedimiento.

En el presente caso debe rechazarse que las previsiones contempladas en las letras a) y b) del artículo 131 de la LGT permitan llevar a término la comprobación realizada por medio del procedimiento de verificación de datos (ni se han puesto de manifiesto que estemos ante defectos formales o errores aritméticos, ni se indica que los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado tributario o con los que obran en poder de la Administración tributaria).

Podría incardinarse en la previsión contenida en el apartado d), en tanto que la Administración requiere al obligado tributario al objeto de que aporte o justifique datos con trascendencia tributaria, pero la comprobación de la operación que realiza la Administración excede en mucho de la simple "aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada" y, como posteriormente examinaremos, afecta a la actividad económica del obligado tributario, ya que la justificación tiene como objeto comprobar si el inmueble ha sido objeto de inmediata rehabilitación y en consecuencia determinar su tributación; rehabilitación que exige indudablemente del ejercicio de una actividad económica encaminada a esta finalidad por parte del empresario o profesional que adquiere el inmueble.

Conforme consta en el expediente administrativo, 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 el correspondiente Anexo 1 del modelo (que sólo se cumplimenta para el caso de transmisiones sujetas a IVA) y la escritura de compraventa del inmueble objeto de rehabilitación. En base a esta autoliquidación, se realiza una comprobación al objeto de determinar si el inmueble se destina a la rehabilitación, se afecta por tanto a la actividad económica que implica este concepto, y ha de tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido, o por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales del ITP y AJD. 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.

También podría plantearse si en dicha regularización se aprecia "una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma", esto es, si tiene encaje en el apartado c) del precepto citado y, valga anticipar que, ello no es así.

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.

Así, 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 constatar que el inmueble adquirido por el interesado iba a destinarse a su inmediata rehabilitación, afectándose a la actividad económica que esta finalidad supone, 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.

En el caso presente, en la motivación del acuerdo de liquidación se indica que se han observado discrepancias relativas a la transmisión de un inmueble, operación que se ha declarado sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al considerar que va a ser objeto de rehabilitación. Para dicho análisis, para determinar que el inmueble no va a ser objeto de rehabilitación comprobando los requisitos exigidos por la normativa para dicha consideración, así como posteriormente determinar la tributación correspondiente a la operación, dada la complejidad del concepto elaborado por las normas reguladoras de los impuestos que son objeto de análisis por la Administración tributaria (esencialmente el de la Ley del IVA), tenía que haberse iniciado un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, pero no un procedimiento de verificación de datos.

Sin prejuzgar si en el presente caso se ha producido una indebida aplicación de la norma, lo que es indudable es que, de haberse producido ésta, no resultaría "patente", esto es, no resultaría manifiesta, evidente, como impone el referido precepto, por lo que no resultaría de aplicación tampoco el supuesto previsto en la letra c) del artículo 131, tan siquiera a la vista de la complejidad que el concepto de rehabilitación tiene de acuerdo con la ley reguladora del IVA, a los efectos de concretar por cual de los dos impuestos puede gravarse, IVA o el concepto TPO del ITP y AJD. El órgano gestor concluye que las obras realizadas en el inmueble no tienen la consideración de rehabilitación a la vista de los requisitos exigidos y de la documentación que obra en el expediente, estando por tanto, la operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no procediendo por ello la tributación al IVA. Durante el procedimiento, el órgano gestor requiere al obligado tributario para que justifique la operación, en concreto que el inmueble transmitido ha sido objeto de inmediata rehabilitación, efectuándose una comprobación válida sólo en el seno de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección.

La regularización de la situación tributaria aquí descrita excede en mucho al ámbito recogido en el artículo 131 LGT para el procedimiento de verificación de datos para los supuestos de indebida aplicación de la norma, por

el mero o simple contraste con lo que recoge la norma (lo que parece calificar la norma como 'patente'). Y ello dada la complejidad del concepto de rehabilitación que recoge la Ley reguladora del IVA y su traslación al caso concreto, tanto por lo que se refiere a los elementos técnicos (que puede requerir con asiduidad de la ayuda técnica de profesionales en la materia para determinar si concurren las condiciones exigidas por la norma, con examen del proyecto de ejecución de obra correspondiente), como a los formales o temporales (así la adquisición del inmueble debe efectuarse con la finalidad o para realizar su rehabilitación y se entiende como el conjunto de actividades tendentes a la realización de la obra en que consiste la rehabilitación, actuaciones más amplias que la mera ejecución material de la obra). Ello supone que la Administración conocía de antemano que debe examinar la aplicación 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, como documento anexo a la anterior, puede deducirse si se reúnen las condiciones que exige el precepto de la Ley del IVA para concretar si existe o no rehabilitación del inmueble).

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 calificación y constatación de las obras de un inmueble como rehabilitación requiere una comprobación prevista sólo en el procedimiento de comprobación limitada o inspección.

En conclusión, se impone la desestimación de la presente reclamación económico administrativa, debiéndose anular el acuerdo de liquidación, al resultar improcedente el procedimiento de verificación de datos del que se sirvió la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid para regularizar la situación tributaria de la entidad Y, S.L.

Cuarto:

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" (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. (El subrayado se ha añadido por este TEAC)

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.

Quinto:

En el presente caso nos encontramos con que la Administración ha actuado en el marco de sus competencias, pero ha utilizado el procedimiento de verificación de datos en lugar del procedimiento de comprobación limitada o de inspección, irregularidad que, a tenor de la jurisprudencia expuesta, que inequívocamente impone una interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la nulidad radical, y obliga a ponderar las circunstancias de cada caso concreto, conlleva que se valore si reviste la magnitud o entidad suficiente para merecer el máximo reproche jurídico y ser calificado de nulidad de pleno derecho, esto es, si encuentra encaje en el apartado e) del citado artículo 217.

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 en el Fundamento de Derecho Tercero, 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 el inmueble adquirido por el obligado tributario iba a destinarse a su inmediata rehabilitación, 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 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 dicho Fundamento de Derecho Tercero, con independencia de la documentación o acreditación que pudiera presentar el obligado tributario, a partir de los requerimientos efectuados (propios de una actuación distinta de la mera verificación de datos) la Administración conoce, aun antes de iniciar el procedimiento, que la determinación y concreción de la existencia o no de “rehabilitación” 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 inmuebles para su rehabilitación y posterior venta o cesión 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 del 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 del inmueble 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 concreción de si estamos o no ante una rehabilitación de un inmueble 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 tener 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 calificación y constatación de las obras de un inmueble como rehabilitación 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 el inmueble transmitido ha sido objeto de rehabilitación, concepto que en todo caso requiere 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; la iniciación del procedimiento no ha sido la adecuada, abordando materias reservadas de manera clara y terminante a otros procedimientos; y 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.

Por todo lo expuesto,

El TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala,

ACUERDA:

desestimar el recurso de alzada.

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