

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054557

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de junio de 2014

Vocalía 5.^a

R.G. 5522/2011

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Causas de nulidad. Prescindir absolutamente del procedimiento. *Efectos derivados de la utilización improcedente del procedimiento de verificación de datos para comprobar actividades económicas.* 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 la renuncia se efectuó o no correctamente, según el derecho del adquirente a la deducción de las cuotas soportadas, 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. 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. 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 del cumplimiento de los requisitos para la renuncia a la exención requiere una comprobación prevista sólo en el procedimiento de comprobación limitada o inspección. Se concluye por tanto la nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas. [Vid., Resolución TEAC, de 24 de abril de 2014, RG 2787/2011 (NFJ054190)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 20.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (17-6-2014), vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad X, S.A., con NIF: ..., y en su nombre y representación por ..., con NIF: ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuesta en fecha 28 de abril de 2011 contra la liquidación practicada por la Oficina Liquidadora de Navacarnero, de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por importe de 408.425,85 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 29 de marzo de 2011 se dicta liquidación provisional por la Oficina Liquidadora de Navacarnero de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por importe de 408.425,85 euros.

Los motivos de regularización fueron los siguientes:

En fecha 20 de mayo de 2009, la entidad X, S.A., en adelante X, adquirió entre otras, 7 fincas rústicas descritas como tierras al sitio titulado ... , en el término de

Al tratarse de la transmisión de terrenos rústicos, las partes consideraron la operación sujeta a IVA y exenta, renunciando a la exención en virtud del artículo 20.2 de la Ley de IVA.

La oficina liquidadora considera que el adquirente, en el momento de la compraventa, no tenía derecho a la deducción total del impuesto soportado, ya que declaró en el año precedente una prorrata del 50%, al realizar operaciones exentas sin derecho a la deducción.

Al no cumplir los requisitos exigidos para tener derecho a la renuncia a la exención del IVA, la oficina consideró la operación sujeta a ITP dictando liquidación provisional el 29 de marzo de 2011, que se notifica el 5 de abril del mismo año.

Segundo:

En fecha 28 de abril de 2011, la interesada interpone reclamación económico administrativa dirigida al Tribunal Económico Administrativo Central.

Con fecha 13 de enero de 2012, presenta escrito de formulación de alegaciones en el que manifiesta, en síntesis, que X cumple todos los requisitos para que se entienda válidamente efectuada la renuncia a la exención, por los siguientes motivos:

- Que es sujeto pasivo del impuesto que actúa en el ejercicio de su actividad económica.
- Que tiene derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición de las fincas rústicas. Señala que durante el 2008 aplicaba la regla de prorrata especial, por cuanto su aplicación fue solicitada mediante preceptiva declaración censal, modelo 036, en el ejercicio anterior, adjuntando copia de la citada declaración. En el año 2009 inicio nueva actividad de promoción de terrenos y edificaciones, actividad sujeta y no exenta, a la que afectó los terrenos adquiridos, por lo que, al resultar de aplicación la regla de prorrata especial y siendo el destino previsible del terreno rústico adquirido la promoción de terrenos, tiene derecho a la deducción total del impuesto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer, en única instancia, la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta 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 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 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver es si resulta ajustado a derecho o no el acuerdo de liquidación dictado por la Oficina Liquidadora de Navalcarnero de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por un importe de 408.425,85 euros..

Segundo:

En primer lugar, y aunque no haya sido invocado por la interesada, procede examinar la cuestión relativa al procedimiento desarrollado para dictar la liquidación tributaria por parte del Área de Liquidación de Tributos de la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, derivada de la operación de compraventa, a la luz de las facultades de revisión reconocidas a este Tribunal por el artículo 237.1 de la LGT.

Según consta en el expediente, el interesado presenta autoliquidación, modelo 601, del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, modalidad actos jurídicos documentados, por la transmisión de una finca sujeta a IVA, con renuncia a la exención, liquidando el 1,5% del Impuesto. Acompaña junto con la autoliquidación, la escritura de compraventa de la citada transmisión.

En fecha 2 de noviembre de 2010 la oficina liquidadora emite un requerimiento solicitando a la reclamante copia del modelo 390 (IVA) correspondiente a los ejercicios 2008 y 2009.

En el apartado "Iniciación del Procedimiento" consta lo siguiente:

" Mediante la notificación de este requerimiento se inicia el procedimiento de verificación de datos."

Posteriormente, emite propuesta de liquidación, en fecha 30 de noviembre de 2010, señalando la motivación que: "De acuerdo con lo documentación aportada y en conformidad a lo dispuesto en el artículo 20.2 de la Ley 37/1992 sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, no es posible admitir como válida la renuncia a la exención contenida en el documento de referencia, procediendo por tanto su tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales."

Se dicta liquidación provisional en fecha 29 de marzo de 2011, en la que se explica que el motivo de liquidación es el incumplimiento de los requisitos exigidos para la renuncia a la exención, en concreto, que el adquirente no tiene derecho a la deducción total del impuesto, al estar sometido a la regla de prorrata.

Pues bien, la regulación del procedimiento de verificación de datos, se encuentra en los artículos 131 a 133 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

El artículo 131 se refiere al procedimiento en sí, señalando que éste se podrá iniciar 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 adquirente tiene

derecho a la deducción total del impuesto y en consecuencia si la renuncia se reputó válida y en consecuencia determinar su tributación.

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

En fecha 20 de mayo de 2009, la entidad X, S.A., adquirió entre otras, 7 fincas rústicas descritas como tierras al sitio titulado ..., en el término de

Al tratarse de la transmisión de terrenos rústicos, las partes consideraron la operación sujeta a IVA y exenta, renunciando a la exención en virtud del artículo 20.2 de la Ley de IVA.

La oficina liquidadora considera que el adquirente, en el momento de la compraventa, no tenía derecho a la deducción total del impuesto soportado, ya que declaró en el año precedente una prorrata del 50%, al realizar operaciones exentas sin derecho a la deducción.

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, la escritura de compraventa del inmueble y el modelo 390 del ejercicio 2008 requerido por la misma. En base a esta autoliquidación, se realiza una comprobación al objeto de determinar si la renuncia a la exención se efectuó conforme a lo establecido legalmente, considerando además, que el adquirente no tenía derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición del inmueble al desarrollar actividades económicas que no originaban el derecho a la deducción total del impuesto.

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 determinar si la renuncia se efectuó o no correctamente, según el derecho del adquirente a la deducción de las cuotas soportadas, 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, de la documentación aportada por el interesado junto a su autoliquidación y de las actuaciones que ha desarrollado la oficina liquidadora, no puede negarse que la discrepancia determinada por la Administración Tributaria en el presente supuesto (si el adquirente tiene o no derecho a la deducción total del impuesto, para considerar que se cumplen los requisitos exigidos para la renuncia a la exención) constituye, sin embargo, una discrepancia de cierta complejidad y no puede quedar supeditada al mero examen de la documentación de la operación, sin llevar a cabo otras comprobaciones u ofrecer a la parte que justifique de alguna forma su criterio.

Hay que señalar que el adquirente, de acuerdo con la declaración de IVA aportada a la Administración, previo requerimiento, ejerce distintas actividades sujetas a IVA, unas exentas y otras no, por lo que la determinación del derecho a la deducción total del impuesto en la adquisición de los terrenos es una cuestión compleja que debe comprobarse y resolverse con actuaciones que van más allá del propio análisis de la documentación aportada, por lo que tenía que haberse iniciado un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, pero no un procedimiento de verificación de datos.

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 de determinar, en el caso de sujetos pasivos que desarrollen varias actividades, unas que originan el derecho a la deducción y otras no, como ocurre en el caso concreto que analizamos, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios, ya que dependerá no solo de la aplicación de la regla de prorrata, sino también del destino previsible que se le vaya a dar al bien adquirido. 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, ni tampoco del modelo 390 de IVA del ejercicio anterior, puede deducirse si se reúnen las condiciones que exige el precepto de la Ley del IVA para concretar si se cumplen los requisitos para poder renunciar a la exención).

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 del cumplimiento de los requisitos para la renuncia a la exención requiere una comprobación prevista sólo en el procedimiento de comprobación limitada o inspección.

En conclusión, se impone estimar 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 X, S.A.

Tercero:

Una vez determinado que no era procedente el procedimiento de verificación de datos, habrá que analizar los efectos de la aplicación del mismo.

En este sentido, hay que hacer referencia a la reciente doctrina de este Tribunal, en su resolución de fecha 24/04/2014, R.G. 2787/2011, que establece lo siguiente:

“ 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.”

Lo expuesto resulta plenamente aplicable al presente caso, por lo que el acto dictado es nulo de pleno derecho. Al igual que en la resolución expuesta, la decisión adoptada por la Administración tributaria afecta directamente a la tributación de la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo, en tanto el órgano decisor examina y concreta unos elementos de la relación jurídico-tributaria que inciden sobre aquella actividad. No en vano, la concreción del impuesto que recae sobre la operación, cuando como en este caso ambas partes son empresarios o profesionales, sujetos pasivos del IVA, va a dar lugar a la tributación de dicha operación por uno u otro impuesto, lo que indudablemente va a afectar a la tributación de la actividad económica, dada las consecuencias que ello conlleva. Por otro lado, el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por el adquirente resulta ser esencial para concretar el tributo que grava la operación y ello es derivado directamente del desarrollo de las actividades económicas que efectúa el sujeto pasivo. De todo ello era conocedora la Administración con carácter previo al inicio del procedimiento, dados los datos que figuraban en la documentación aportada por el sujeto pasivo y que obraba en poder de la Administración.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA:

estimarla, declarando la nulidad del acuerdo impugnado.

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