

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058266

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 13 de mayo de 2015

Vocalía 9.^a

R.G. 1200/2012

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión en la Ley 58/2003. Procedimiento de verificación de datos. *Nulidad de pleno derecho derivada de la utilización improcedente del procedimiento de verificación de datos para llevar a cabo actuaciones de comprobación de valores.* El procedimiento de verificación de datos está regulado en los arts. 131 a 133 de la Ley 58/2003 (LGT), así, la norma tasa los supuestos en los que cabe la instrucción de aquel procedimiento para regularizar la situación tributaria de un contribuyente. Pues bien, entre los supuestos que enumera el art. 131 de la Ley 58/2003 (LGT), como lista cerrada que permiten llevar a cabo un procedimiento de verificación de datos, no se encuentra el de realizar actuaciones de comprobación de valores. El procedimiento de verificación de datos, como procedimiento de gestión tributaria, es un procedimiento que se agota en un mero control de carácter formal de una declaración tributaria -autoliquidación- presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, no suponiendo el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto, para lo que la propia Ley 58/2003 (LGT) prevé otros procedimientos que podrían haberse iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos. Ello no significa que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, pero éstas, a la vista de los preceptos de la Ley 58/2003 (LGT) que regulan el procedimiento, deben ser muy simples y derivarse directamente de los datos incluidos en la propia declaración tributaria. Es de resaltar, asimismo, que el art. 159 del RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria) no incluye este procedimiento - el de verificación de datos- al relacionar los distintos procedimientos tributarios en cuyo seno puede realizarse como actuación concreta la comprobación de valores. Por todo lo anterior, la actuación que, en este caso, llevó a cabo la Administración excedió los límites y presupuestos para los que está previsto un procedimiento de verificación de datos, pues se inicia un procedimiento de verificación ya incluyendo en su objeto actuaciones de comprobación de valores, produciéndose un incumplimiento frontal, evidente, manifiesto y ostensible de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos; el procedimiento no ha sido el legalmente previsto, abordando materias reservadas de manera clara y terminante a otros procedimientos, vulnerando el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos, al no aplicar en casos concretos el art. 159 del RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria). Además, el grado de desviación con el fin administrativo que preside el procedimiento de verificación de datos es de tal gravedad que el vicio debe enmarcarse en la categoría de nulidad de pleno derecho. [Vid., Resolución TEAC, de 21 de mayo de 2015, RG 1922/2012 (NFJ058270)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 159.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 52.

Ley 50/1997 (Ley del Gobierno), art. 23.

Constitución Española, arts. 9, 14 y 103.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en fecha 13 de mayo de 2015, en la reclamación económico administrativa que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesta por D. VNG en nombre y representación de D. Sj B, con domicilio a efectos de notificaciones en..... (Alicante), calle..... contra acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria con fecha 11 de noviembre de 2011 en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El 26 de diciembre de 2007 falleció en.... (Alicante) **D^a J-G-A B**, de nacionalidad holandesa y residente en Alicante, en estado de casada con D. GV B, con quien tuvo un hijo, **D. Sj B**.

La causante falleció bajo testamento otorgado el 30 de mayo de 2006 ante el Notario D....., del Ilmo. Colegio de Valencia, en relación a los bienes situados en territorio español. D^a J-G-A B legaba a su esposo el usufructo vitalicio de su herencia y en el remanente de sus bienes instituía heredero único y universal a su hijo **D. Sj B.**

Los bienes de carácter ganancial a tiempo de su fallecimiento eran; dos viviendas unifamiliares en la partida de M....., en el término municipal de..... (Alicante), con referencias catastrales 1.....y 0....., valoradas en 152.422,374 euros y 72.375,64 euros, respectivamente; trozo de tierra de secano en la misma localidad, con referencia catastral 10..... y valorada en 166.527,85 euros; saldo existente en cuenta corriente abierta en el Banco..... con un saldo de 7.636,21 euros y un depósito en dicha entidad con un saldo de 51.341,93 euros; acciones y participaciones en diversas entidades bancarias con un saldo total de 605.684,64 euros; cuentas de valores depositadas en A..... con un saldo total de 125.748,50 euros; saldo de 172.460,48 euros en cuenta de giro abierta en P.... de 172.460,48 euros.

Segundo.

Con fecha 26 de septiembre de 2008 se otorgó ante el Notario D....., del Ilmo. Colegio de Valencia, escritura de manifestación y adjudicación de herencia testada, en la que se instituyó heredero al hoy recurrente.

El 31 de diciembre de 2008 el hoy recurrente presentó ante la Oficina Liquidadora de..... de la Consellería D'Economia, Hisenda I Ocupació de la Generalitat Valenciana autoliquidación (modelo 650) del Impuesto sobre Sucesiones devengado con ocasión del fallecimiento de su madre. A tal efecto, declaró un valor total de bienes y derechos transmitidos de 728.922,42 euros, un caudal hereditario neto de 750.789,68 euros, porción individual del caudal hereditario de 677.897,44 euros, e ingresó de 159.382,91 euros.

Tercero.

Con fecha 13 de agosto de 2009 se otorgó ante la Notario D. M^a..... escritura de rectificación de escritura de manifestación y adjudicación de herencia, dado que **D. Sj B.**, el heredero, de nacionalidad neerlandesa y residente en M..... (EEUU), estaba sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real (Art.7 de la Ley 29/1987) habiéndose incluido por error en la escritura de 26 de septiembre de 2008 todos los bienes de la causante, "adjudicándose por error unos saldos bancarios existentes FUERA de España. Por tanto el Señor Sj B únicamente se adjudica la cantidad de DOSCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS SETENTA Y OCHO EUROS CON CINCO CÉNTIMO (249.278,05 euros), CORRESPONDIENTE A LA NUDA PROPIEDAD DE LA MITAD DE LOS BIENES INVENTARIADOS SITUADOS EN TERRITORIO ESPAÑOL.

Cuarto.

Con fecha 13 de octubre de 2009 el Jefe del Servicio de Gestión Tributaria de la Consellería D'Economia, Hisenda I Ocupació dictó acuerdo de incompetencia en relación a la herencia de D^a. J-G-A B, conforme a los artículos 24 y 25 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por el que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, remitiendo la documentación a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

Quinto.

Con fecha 8 de junio de 2010 el interesado dirigió escrito a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria solicitando la rectificación de la autoliquidación presentada en base a "que dentro de la masa hereditaria del causante se han incluido bienes situados tanto en España, como en otros situados fuera de España, determinando la cuota en función de todos ellos, cuando solamente debería haberse cuantificado los bienes situados en España, ya que el sujeto pasivo es No residente, y sólo debe de tributar por los bienes situados en España."

Sexto.

Con fecha 19 de octubre de 2010 la Oficina Nacional de Gestión tributaria requirió al interesado la presentación de diversa documentación relativa a la adjudicación de herencia testada así como escrituras de compraventa de los inmuebles transmitidos. El recurrente aportó la documentación requerida el 2 de noviembre de 2010.

Séptimo.

Con fecha 17 de junio de 2011 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdo, conforme al artículo 128.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó el Reglamento General de las actuaciones

y los procedimientos de gestión, dando por finalizado el procedimiento de solicitud de devolución, e iniciando procedimiento de verificación de datos y de regularización tributaria por comprobación de valores sobre la declaración por Autoliquidación presentada (S..... L.....) tramitándose en este último la devolución que en su caso pudiera corresponder. Dicho acuerdo fue notificado al interesado el día 29 de ese mismo mes y año.

Octavo.

El 17 de junio de 2011 la Jefa del Área ejecutiva de la Oficina Nacional giró propuesta de rectificación de autoliquidación, denegando la rectificación de la autoliquidación presentada y la correspondiente devolución de ingresos indebidos. Además, en base al Informe de Valoración realizado por peritos de la Administración, adjuntado a la propuesta, la Administración fijó el valor de los tres inmuebles transmitidos, a la fecha del devengo del Impuesto, en 993.222,88 euros que al tratarse de bienes gananciales, la participación que correspondía a la causante era la mitad, esto es, 496.611,44 euros. A tal efecto, la Administración señaló un valor total para los bienes y derechos transmitidos de 526.100,45 euros, un caudal hereditario neto de 541.883,46 euros, una porción del caudal hereditario de 487.695,11 euros y una cantidad a ingresar, una vez deducido lo ya ingresado e incluido recargo por presentación fuera de plazo, de 45.129,09 euros. Dicha propuesta fue notificada al interesado el 28 de julio de 2011.

En el momento procedimental oportuno, el recurrente presentó ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria escrito de alegaciones, en el que en síntesis, mostró su rechazo a la propuesta girada, al considerar que la comprobación de valores realizada carecía de motivación, al no ofrecer al sujeto pasivo una explicación racional y suficiente del nuevo valor que se asigna.

Con fecha 11 de noviembre de 2011 la Jefa del Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión tributaria dictó acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación que confirmaba en todos los extremos la anterior propuesta. Dicho acuerdo fue notificado al interesado el día 21 de noviembre de 2011.

Noveno.

Con fecha 28 de noviembre de 2011 el interesado disconforme con el anterior acuerdo de liquidación promovió ante este Tribunal Central la presente reclamación económico-administrativa. En el escrito de interposición el recurrente alegó, en síntesis, la falta de motivación de la valoración realizada, la cual "se limita a aludir escuetamente a los factores tenidos en cuenta, sustrayendo al contribuyente de la posibilidad de recurrirlo o, incluso, de descubrir cualquier error material, dejándolo en una completa indefensión."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión de la presente reclamación económico administrativa, en los términos del artículo 235 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la liquidación girada el 11 de noviembre de 2011 por la Jefa del Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

Segundo.

El procedimiento de verificación de datos está regulado en los artículos 131 a 133 LGT, el primero de los cuales establece 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."*

Así, la norma tasa los supuestos en los que cabe la instrucción de aquel procedimiento para regularizar la situación tributaria de un contribuyente, por lo que resulta especialmente trascendente analizar si la regularización

que es objeto del presente análisis tiene cabida en cualquiera de aquellos presupuestos tasados por la norma, teniendo en cuenta, además, que la propia exposición de Motivos de la Ley General Tributaria 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".

Entre los supuestos que enumera el artículo 131 de la Ley, como lista cerrada que permiten llevar a cabo un procedimiento de verificación de datos, no se encuentra el de realizar actuaciones de comprobación de valores.

En relación con ello, es ya reiterada la postura de este Tribunal Central en cuanto al alcance y objeto del procedimiento de verificación de datos como procedimiento de gestión tributaria: es un procedimiento que se agota en un mero control de carácter formal de una declaración tributaria (autoliquidación) presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, no suponiendo el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto, para lo que la propia Ley General Tributaria prevé otros procedimientos (comprobación de valores, comprobación limitada o comprobación e investigación, esto es procedimiento de inspección) 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) LGT al reconocer, como forma de terminación del procedimiento de verificación de datos, el que se acuerde dar inicio a un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto de aquél. Ello no significa que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, pero éstas, a la vista de los preceptos de la Ley General Tributaria que regulan el procedimiento, deben ser muy simples y derivarse directamente de los datos incluidos en la propia declaración tributaria. Así lo ha venido reconociendo este Tribunal Central, pudiendo citar como ejemplo y por su carácter reciente, las siguientes resoluciones: de 19 de Enero de 2012 (RG.1151/2011), de 23 de Febrero de 2012, (RG 2498/2010), de 25 de Octubre de 2012 (RG.2348/2012) y la más reciente Resolución de 11 de Abril de 2013, de esta misma Sala (RG 00/06355/2011).

Es de resaltar, asimismo, que el artículo 159 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó el Reglamento de Gestión e Inspección (en adelante, RGGI), en desarrollo del artículo 131 de la Ley, no incluye a este procedimiento (el de verificación de datos) al relacionar los distintos procedimientos tributarios en cuyo seno puede realizarse como actuación concreta la comprobación de valores.

“Actuaciones de comprobación de valores.

1. La comprobación de valores también podrá realizarse como una actuación concreta en alguno de los siguientes procedimientos:

- a) Procedimiento iniciado mediante declaración.*
- b) Procedimiento de comprobación limitada.*
- c) Procedimiento de inspección.*

2. Cuando la comprobación de valores se realice en alguno de los procedimientos a que se refiere el apartado anterior y dicha comprobación no se realice por el órgano que tramita el procedimiento, el valor comprobado se incorporará al procedimiento del que trae causa.

3. Cuando la comprobación de valores se realice conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la subsección siguiente de este reglamento, salvo lo relativo al plazo máximo de resolución, que será el del procedimiento que se esté tramitando.

Cuando las actuaciones de comprobación de valores se realicen en un procedimiento de inspección, las facultades de la Administración tributaria serán las reconocidas por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por este reglamento a los órganos de inspección.

4. Cualquiera que sea el procedimiento en el que se realice la comprobación de valores, los obligados tributarios tendrán derecho a promover la tasación pericial contradictoria en los términos previstos en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en la subsección 3.ª siguiente de este reglamento.

5. No se considerarán actuaciones de comprobación de valores aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria resulte directamente de una ley o de un reglamento.”

Por todo lo anterior, este Tribunal Central entiende que la actuación que, en este caso, llevó a cabo la Oficina Nacional excedió los límites y presupuestos para los que está previsto un procedimiento de verificación de datos, pues se inicia un procedimiento de verificación ya incluyendo en su objeto actuaciones de comprobación de valores, produciéndose un incumplimiento frontal, evidente, manifiesto y ostensible de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos; el procedimiento no ha sido el legalmente previsto, abordando

materias reservadas de manera clara y terminante a otros procedimientos, vulnerando el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos, al inaplicar en casos concretos el artículo 159 del RGGI.

El invocado principio de inderogabilidad singular de los reglamentos se recoge en nuestro ordenamiento en el artículo 52.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC), así como en el artículo 23.4 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

El artículo 52.2 de la LRJPAC dispone:

“Las resoluciones administrativas de carácter particular no podrán vulnerar lo establecido en una disposición de carácter general, aunque aquéllas tengan igual o superior rango a éstas”.

A este principio y los efectos de su quebranto por la Administración, la nulidad radical o de pleno derecho, se ha referido el Tribunal Supremo en varias sentencias. Baste citar, por todas, la Sentencia de 6 de abril de 2004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Rec. n.º 30/2002), en la que se subraya: *“Un principio de larga tradición en nuestro derecho proclama la inderogabilidad singular de los reglamentos, invocado a veces con el aforismo latino tu patere legem quam fecisti (sometete a la ley que tú mismo hiciste) y concretado hoy en la fórmula del artículo 23.2 de la Ley del Gobierno, con arreglo al cual «son nulas las resoluciones administrativas que vulneren lo establecido en un reglamento, aunque hayan sido dictadas por órganos de igual o superior jerarquía que el que lo haya aprobado».*

La justificación de este principio se encuentra en otros tres principios consagrados por la Constitución: de un lado, el principio de igualdad, recogido en el artículo 14 y el cual implica que no se pueda derogar, prescindir o ignorar una norma para casos concretos; de otro, en los principio de legalidad, enunciado en el artículo 9.3, que viene a suponer que la Administración está sometida al ordenamiento jurídico, también, por tanto, a sus propios reglamentos; y, por último, el de seguridad jurídica, sentado entre otros en el artículo 103 del texto constitucional.

Consecuentemente, el grado de desviación con el fin administrativo que preside el procedimiento de verificación de datos es de tal gravedad que el vicio debe enmarcarse en la categoría de nulidad de pleno derecho.

El Vocal de la Sección Novena formula voto particular a la presente resolución.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto la reclamación económico-administrativa interpuesta por **D. Sj B**,

ACUERDA:

ESTIMARLA.

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