

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058270

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de mayo de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 1922/2012

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 en relación con el desarrollo de actividades económicas.* La regulación del procedimiento de verificación de datos, se encuentra en los arts. 131 a 133 de la Ley 58/2003 (LGT), así, el art. 131 se refiere, con carácter de numerus clausus, a los casos en que se puede iniciar el procedimiento de verificación de datos. Es por tanto voluntad del legislador la de establecer una regulación separada para el procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada, reconociéndose así dos modalidades de actuación administrativa, con claros elementos diferenciadores entre uno y otro procedimiento. En el presente caso, lo que resulta evidente es el objeto de la comprobación que se inicia se refiere o afecta directamente a la actividad económica del obligado tributario, ya que el procedimiento de verificación de datos iniciado tiene el objeto comprobar si los transmitentes tenían o no la condición de empresarios o profesionales a efectos de IVA y en consecuencia determinar la tributación de la transmisión de las fincas. Por tanto, 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. Consecuentemente, en el presente caso no era viable, ni siquiera desde un principio, usar el procedimiento de verificación de datos para desarrollar la comprobación tal y como ésta se comenzó, esto es, para determinar si los transmitentes tenían o no la condición de empresarios a efectos del Impuesto, 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 definitiva, existe un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos; la iniciación del procedimiento no ha sido la adecuada, abordando materias reservadas por la Ley de manera clara y terminante a otros procedimientos; procedimientos entre los que existen diferencias sustanciales, razonadas en el fundamento de derecho tercero, que afectan a los derechos y garantías de los obligados tributarios y a sus posibilidades de defensa; de forma tal que el grado de desviación con el fin administrativo que preside el procedimiento de verificación de datos es de tal gravedad que, por todo ello, el vicio cometido encaja en el art. 217.e) de la Ley 58/2003 (LGT), debiendo enmarcarse en la categoría de nulidad de pleno derecho. [Vid., Resolución TEAC, de 13 de mayo de 2015, RG 1200/2012 (NFJ058266)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, visto el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por la entidad **OR..., S.A.** de NIF: ... y en su nombre y representación, D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 13 de septiembre de 2011 por la que se desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra la liquidación dictada por la Oficina Liquidadora de San Lorenzo de El Escorial 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 importe de 481.196,40 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Con fecha 28 de febrero de 2005, se otorgó escritura pública por la que la sociedad recurrente adquirió a D. L..., D. V..., D^a. Mx..., el pleno dominio de una finca y la tercera parte indivisa de otra a D^a. My..., (ambas situadas en ...), por un precio total de 6.637.614,26 euros, haciéndose constar que la presente compraventa está gravada con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En fecha 31 de diciembre de 2007, la oficina liquidadora inició un procedimiento de verificación de datos en relación con la autoliquidación presentada por la reclamante, mediante la emisión de sendos requerimientos a cada uno de los vendedores requiriendo que justificaran su condición de sujetos pasivos del IVA en el momento de la compraventa.

Por escrito fechado el día 4 de febrero de 2008, manifiestan que no eran empresarios en el momento en que efectuaron la venta, por lo que no pueden aportar ningún documento que lo acredite.

Segundo:

La Oficina liquidadora, previo trámite de audiencia y propuesta de liquidación, y ante la falta de alegaciones por parte de la reclamante, dictó liquidación provisional en fecha 22 de diciembre de 2008.

En su motivación se hizo constar que los transmitentes no han acreditado ser sujetos pasivos del IVA conforme a los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido y artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre y que habiendo sido requeridos para ello, manifestaron que no eran empresarios y que vendieron como personas físicas.

Tercero:

Contra dicha liquidación, la reclamante interpuso reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, alegando, en síntesis, que: a) La sujeción de la compraventa al IVA por ser los vendedores agentes urbanizadores de los terrenos vendidos; y b) Existe mala fe de los vendedores al afirmar que no eran empresarios, manteniendo actualmente pleitos por razón de la compraventa en cuanto al pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos ante la Audiencia Provincial que aún no han concluido.

Adjunta como prueba el Convenio urbanístico suscrito en fecha 1 de agosto de 1997 por los vendedores (propietarios de las fincas catastrales números ... y ...) y el Ayuntamiento de ... en virtud del cual los primeros se comprometían a sufragar los costes de urbanización de las parcelas transmitidas posteriormente.

El Tribunal desestima las pretensiones de la reclamante, al considerar que *“los interesados se limitan a comprometerse a hacer frente a los costes de urbanización, pero no consta que tales gastos se hayan producido y girado a la entidad reclamante, por lo que no se acreditan las tareas materiales de urbanización anteriormente referidas en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.”*

Dicha resolución se notifica el 3 de octubre de 2011.

Cuarto:

El 31 de octubre de 2011, interpone recurso de alzada ante este Tribunal Económico Administrativo Central, alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Que en la documentación firmada por las partes y que obra en el expediente queda acreditada la situación urbanística de los terrenos adquiridos, su condición de finca urbana y su afectación por una Modificación Puntual de las Normas Subsidiarias de ...

- Que queda igualmente acreditado que los vendedores suscribieron en su día un convenio urbanístico de fecha 1997 con el Ayuntamiento en relación con las fincas vendidas que recogía las condiciones económicas, asumiendo determinados gastos de urbanización.

- En el año 1999, habiéndose devengado gastos por importe de 5.400.000 pesetas, que correspondía pagar a los propietarios, dichas cantidades quedaron compensadas y pagadas en el año 1999, de acuerdo con un nuevo documento firmado por los propietarios.

Considera, por lo tanto, que los transmitentes tenían la condición de sujetos pasivos a efectos de IVA, por lo que la operación queda gravada por IVA y no por ITP.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer el recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/05 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.

Segundo:

La cuestión que se plantea en el expediente es si resulta ajustado a derecho o no el acuerdo de liquidación dictado por la Oficina Gestora de San Lorenzo de El Escorial de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, por el que se practicaba liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por un importe de 481.196,40 euros.

En primer lugar, procede examinar la cuestión relativa al procedimiento utilizado 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 las fincas sujeta a IVA, liquidando el 1% del Impuesto. Acompaña junto con la autoliquidación, la escritura de compraventa de la citada transmisión.

En fecha 31 de diciembre de 2007 la oficina liquidadora emite sendos requerimientos a los transmitentes de las fincas requiriendo que acrediten su condición de empresario o profesional.

En el apartado “*Iniciación del Procedimiento*” consta lo siguiente:

“Mediante la notificación de este requerimiento se inicia el procedimiento de verificación de datos.”[1]

Y el contenido del requerimiento es el siguiente:

“Examinada la autoliquidación presentada con el número arriba indicado, esta Administración tributaria le requiere para que justifique o aporte la siguiente información:

1.- Justificación de Don XXX y Doña YYY son empresarios, dedicados a la actividad por tanto sujetos pasivos de IVA, (...).”

Posteriormente, emite propuesta de liquidación, en fecha 14 de noviembre de 2008, señalando la motivación que *“Tras requerimiento efectuado a los transmitentes de la escritura de compraventa a favor de la sociedad **OR...**, **S.A.**, solicitando acreditar que los mismos son sujetos pasivos de IVA y tras la manifestación por parte de los transmitentes, hecha a esta oficina liquidadora, manifestando que no son empresarios y han vendido como personas físicas, conforme a los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido no está la operación sujeta al IVA al no realizarse por un empresario o profesional...”*

Tras denegar la ampliación de plazo solicitada por la interesada para formular alegaciones, al no haberla solicitado en el plazo legal previsto, se dicta liquidación provisional en fecha 22 de diciembre de 2008, en los mismos términos que los establecidos en la propuesta de liquidación.

Así las cosas, 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, con carácter de *numerus clausus*, a los casos en que se puede iniciar el procedimiento de verificación de datos,:

“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**”[2]. Es por tanto voluntad del legislador la de establecer una regulación separada para el procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada, reconociéndose así dos modalidades de actuación administrativa, con claros elementos diferenciadores entre uno y otro procedimiento. En este sentido, cumple recordar que este Tribunal Central ha analizado ya los límites del procedimiento de verificación de datos, entre otras, en resolución de 19 de enero de 2012, RG.1151/2011, de 20 de diciembre de 2012, R.G. 1945/2011 o la más recientes de fecha 24/04/2014, R.G. 2787/2011.

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 ya obran en poder de la Administración tributaria actuante que es la Administración de la Comunidad Autónoma).

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

Esto es, lo que resulta evidente es el objeto de la comprobación que se inicia se refiere o afecta directamente a la actividad económica del obligado tributario, ya que el procedimiento de verificación de datos iniciado tiene el objeto comprobar si los transmitentes tenían o no la condición de empresarios o profesionales a efectos de IVA y en consecuencia determinar la tributación de la transmisión de las fincas.

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

En fecha 28 de febrero de 2005, la entidad **OR..., S.A.**, adquirió dos fincas a las personas físicas señaladas en los antecedentes de hecho, considerando las partes la operación sujeta a IVA y no exenta, al tratarse de la transmisión de fincas urbanas efectuadas entre empresarios.

La oficina liquidadora considera que los transmitentes, en el momento de la compraventa, no eran empresarios profesionales, en base a manifestaciones efectuadas por los mismos previo requerimiento de la oficina liquidadora.

El órgano gestor tenía en su poder el modelo de declaración 601 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad Actos Jurídicos Documentados y la escritura de compraventa. En base a esta autoliquidación, se realiza una comprobación al objeto de determinar si los transmitentes tenían la condición de sujetos pasivos del impuesto en el momento de la transmisión, por haberse iniciado ya las obras de urbanización y haber soportado costes de urbanización.

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

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

Consecuentemente, en el presente caso no era viable, ni siquiera desde un principio, usar el procedimiento de verificación de datos para desarrollar la comprobación tal y como ésta se comenzó, esto es, para determinar si los transmitentes tenían o no la condición de empresarios a efectos del impuesto, 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 regularización de la situación tributaria aquí pretendida 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, *cuando se adquiere la condición de empresario a efectos de IVA* por las personas físicas que transmiten los terrenos y si a la fecha en que se efectúa la transmisión de los terrenos, se había adquirido esta cualidad, es decir si los transmitente eran empresarios por realizar la actividad de urbanización de terrenos. Ello supone que la Administración conocía de antemano que debía examinar la aplicación no solo de una norma compleja, que en ningún caso resulta patente de la declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma (en este caso del modelo de autoliquidación presentado, ni tampoco de la escritura pública de transmisión del inmueble, ni tampoco de las manifestaciones de los propietarios de los terrenos puede deducirse si se reúnen las condiciones que exige el precepto de la Ley del IVA para concretar si tienen la condición de empresarios a efectos del impuesto), sino que lo que pretendía determinar era si se desarrollaban, o no, actividades económicas.

La línea que separa, pues, la procedencia del uso del procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada, en desarrollo de actividades económicas, como indicaba la comunicación de inicio del procedimiento de verificación, es clara.

En conclusión, se impone anular el acuerdo de liquidación, al resultar improcedente el procedimiento de verificación de datos del que se sirvió la Oficina Liquidadora de San Lorenzo de El Escorial de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid para regularizar la situación tributaria de la entidad **OR..., S.A.**

Tercero:

A la vista de lo anterior, deben señalarse las diferencias entre el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación limitada. Serían las que siguen:

- para el inicio del de verificación de datos se exige siempre la previa declaración o autoliquidación del obligado tributario, a diferencia de la comprobación limitada;
- las causas que dan origen al procedimiento de verificación de datos hacen referencia a circunstancias detectadas a través de una previa labor de la Administración tributaria por medios informáticos o similares, lo que se convierte así en presupuesto necesario para el inicio del procedimiento de verificación de datos, lo que no ocurre con el de comprobación limitada;
- el procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración (esto es, la actividad dirigida a verificar la exactitud de cuanto el obligado tributario ha declarado, atendiendo para ello a errores aritméticos, materiales o incluso jurídicos, pero en este último caso deben ser evidentes y claramente constatables por la simple contraposición de la autoliquidación o declaración y documentos que la acompañan presentadas por el obligado tributario, y, en su caso, considerando los datos en poder de la Administración), coincidiendo con lo que hemos expuesto en el párrafo anterior, permitiendo, por tanto, sólo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como se afirma en la citada Exposición de Motivos, contemplando la propia LGT otros procedimientos (comprobación de valores o comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco, procedimientos éstos que la Administración podría haber iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el artículo 133.1.e) de la LGT.
- en el procedimiento de verificación de datos, debido a que las liquidaciones que les ponen fin carecen de efectos preclusivos (como expondremos en el siguiente guión con el detenimiento que esta cuestión exige), la Administración queda dispensada de especificar en su resolución "las actuaciones concretas realizadas", a diferencia de lo que se exige en el procedimiento de comprobación limitada (de conformidad con la letra b) del artículo 139.2 de la LGT), lo que afectará sin duda a las garantías de defensa de los obligados tributarios si se ha optado por la utilización de un procedimiento improcedente.

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

- Y, lo que resulta esencial a juicio de este Tribunal Central, que los efectos de uno y otro procedimiento son radicalmente diferentes. Así, a diferencia de lo que está previsto en el procedimiento de comprobación limitada, en el procedimiento de verificación de datos la liquidación que se dicte carece de efecto preclusivo

alguno, de conformidad con lo prevenido en el último apartado del artículo 133 LGT *“La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma”*.

Además la liquidación sin efecto preclusivo dictada que pone fin al procedimiento de verificación de datos, ha servido para interrumpir en favor de la Administración el plazo de prescripción de cuatro años de la acción para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, interrupción ésta que, tengámoslo en cuenta, afecta a todos los elementos de la obligación tributaria con alcance general, aún cuando la verificación se haya referido a uno solo concreto de ellos.

Debido a la combinación de las dos circunstancias anteriormente expuestas, la elección por parte de la Administración de iniciar un procedimiento de verificación de datos, y no de comprobación limitada, siendo este último el procedente, le deja abierta la posibilidad de volver a comprobar, sin límite y sin vinculación alguna al previo pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Es esta la diferencia sustancial con el procedimiento de comprobación limitada, cuyas liquidaciones, aunque también provisionales, tienen efectos preclusivos en los términos del artículo 140 LGT. Y esta diferencia afecta de plano a los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Cuarto:

Y 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 (...)”.

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 (...)”

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 Ley General Tributaria, resulta 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 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 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 Tribunal Supremo impone atender a las circunstancias concurrentes, para evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales o contrarios al orden público, (así, la ya citada STS 15 de junio de 1981, ya que *"en la esfera administrativa ha de ser aplicada con mucha parsimonia y moderación la teoría jurídica de las nulidades, debiendo tenerse en cuenta, antes de llegar a una solución tan drástica y extrema, el conjunto de circunstancias concurrentes, como son las relativas a la importancia de los vicios existentes, del derecho a que afecte, de las derivaciones que motive y de la situación o posición de los interesados en el expediente[3]"* (sentencias del TS de 30 de enero de 1984; de 7 de marzo de 1988 y de 18 de diciembre de 1991).

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

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

Ello nos lleva a distinguir los siguientes casos:

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

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

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

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

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

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

Para poder invocarse la causa de nulidad es necesario que la infracción cometida por el acto administrativo que se impugne deba ser *"clara, manifiesta y ostensible"*, entendiéndose por tales aquellos casos a los que se ha aludido anteriormente (ausencia total del procedimiento, seguir con un procedimiento distinto, o prescindir de los trámites esenciales). Hay que entender que del hecho de prescindir totalmente del procedimiento

legalmente establecido no cabe deducir cualquier tipo de procedimiento, sino del concreto procedimiento establecido para el género de actuación administrativa que se trate, poniendo así también la infracción en relación con los fines administrativos que exige el procedimiento adecuado, de manera que el grado de desviación con este fin, que viene recogido en la propia norma reguladora del procedimiento, debe servirnos también de parámetro cuando se decide la naturaleza del vicio cometido.

Como se ha expuesto anteriormente, analizando las circunstancias que concurren en el presente caso, no era viable ni siquiera desde el principio iniciar un procedimiento de verificación de datos, en tanto en cuanto la Administración ab initio, a través del procedimiento que iniciaba, estaba requiriendo la aclaración o justificación del desarrollo, o no, de actividades económicas del obligado tributario, lo que le está vedado al órgano administrativo para iniciar el procedimiento de verificación de datos. En este sentido, el supuesto es claro y patente.

En relación con lo anterior, para este Tribunal Central resulta claro, manifiesto y ostensible, insistimos, el incumplimiento de la limitación legalmente establecida al procedimiento de verificación de datos en relación con las actividades económicas previsto en la letra d) del artículo 131. Y no debe confundirse el desarrollo argumental que este Tribunal Central despliega, por la razón de estar obligado a motivar sus resoluciones (máxime cuando va a apreciar la nulidad de pleno derecho de un acto de la Administración) con que la infracción del ordenamiento cometida no sea palmaria.

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

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

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

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

Como procedimientos de gestión más comunes se regulan en la propia ley los siguientes: el procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, dentro del cual se incluyen las devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones y las derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos; el procedimiento iniciado mediante declaración, en la que se ponga de manifiesto la realización del hecho imponible al objeto de que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante

liquidación provisional; el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas; el procedimiento de comprobación de valores, donde se regula esencialmente la tasación pericial contradictoria; y el procedimiento de comprobación limitada, que constituye una de las principales novedades de la ley, habida cuenta de la escasa regulación que contemplaba el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y que supone un importante instrumento para reforzar el control tributario.

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

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

Por todo lo expuesto, el acto dictado es nulo de pleno derecho.

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

ACUERDA:

estimarla, debiendo anular el acuerdo impugnado.

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