

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ058547

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 11 de junio de 2015

Vocalía 9.<sup>a</sup>

R.G. 8562/2012

**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. 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. Esta utilización improcedente provoca la nulidad de pleno derecho del procedimiento. **(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.

En la Villa de Madrid, en fecha 11 de junio de 2015, en la Reclamación Económico-Administrativa que en única instancia pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesta por **D<sup>a</sup>. MJ y D. A UP**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..... contra sendas liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones giradas por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid por importe de 1.195.573,50 € para cada uno de los referidos reclamantes

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

D<sup>a</sup>. MD PS fallece el 5 de Agosto de 2006, instituyendo herederos a su esposo (D. J UC) y a sus dos hijos (**D<sup>a</sup>. MJ y D. A UP**).

Los hijos, en su condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y tras instar una prórroga, presentan, ante la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid, las correspondientes autoliquidaciones el 25 de Julio de 2007, declarando la masa hereditaria neta en 1.948.784,55 € e ingresando, tras aplicar una serie de reducciones, 19.997,17 €. El esposo de la causante presenta también la correspondiente autoliquidación, sin efectuar ingreso al consignar la Base Liquidable negativa.

**Segundo.**

Previa tramitación de expediente de comprobación del valor de los bienes y derechos de la masa hereditaria, y a resultas de éste, el 1 de Octubre de 2010 la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid (en adelante, la Oficina Gestora) dicta propuestas de liquidación provisional por el Impuesto y hechos referidos a cargo de los herederos indicados. Éstas, a través de las que se les notifica el inicio de

procedimiento de gestión tributaria de verificación de datos, determinan unas cuantías a ingresar de 1.115.895,88 € para cada uno de los hijos y 17.825,60 € para el esposo de la causante.

El fundamento de las propuestas, al margen del incremento del valor determinado para los bienes y derechos de la masa (de 1.941.321,40 € se pasa a 6.460.643,93 € como consecuencia de las tasaciones administrativas llevadas a cabo), se concreta en la rectificación de las cuantías aplicadas en las autoliquidaciones como deudas y/o gastos deducibles y en la eliminación de la reducción aplicada por la adquisición de la “empresa familiar” al no haberse verificado el cumplimiento de los requisitos a que ésta se condiciona.

Las notificaciones constan producidas el 18 de Noviembre de 2010.

#### **Tercero.**

El 13 de Enero de 2011, la Oficina Gestora adopta los correspondientes acuerdos liquidatorios, confirmando las propuestas previas y poniendo fin a los procedimientos de gestión tributaria iniciados. Resultan, en consecuencia, como cuantías liquidadas 1.115.715,74 € para D<sup>a</sup>. MJ y para D. A UP y 17.822,72 € para D. J UC.

Las notificaciones constan producidas el 10 de Febrero de 2011 a D<sup>a</sup>. MJ y el 18 de Febrero de 2011 a D. A.

#### **Cuarto.**

Teniendo constancia del fallecimiento de D. J UC, acaecido el 9 de Diciembre de 2010, el Jefe del Área de Liquidación de Tributos de la Oficina Gestora emite el 15 de Febrero de 2011 acuerdo por el que se procede a practicar la liquidación correspondiente a aquél, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aquí referido, a quienes tienen la condición de sus sucesores a estos efectos, esto es, sus hijos, **D<sup>a</sup>. MJ y D. A UP.**

#### **Quinto.**

Dentro del plazo concedido al efecto, los hermanos UP promueven, contra los acuerdos liquidatorios recibidos, los correspondientes recursos de reposición ante la Oficina Gestora, al considerarlos insuficientemente motivados (tanto ellos como las comprobaciones de valor de bienes en que se basan). También tratan de defender su derecho a que se reconozca la procedencia de la reducción por la adquisición de la empresa familiar al considerar íntegramente cumplidas las condiciones a que aquél se vincula en la normativa del tributo.

#### **Sexto.**

El 31 de Mayo de 2012, el Jefe del Área de Recursos y Procedimientos Especiales de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid acuerda la estimación parcial de dichos recursos al considerar suficientemente justificados un total de 10.971,83 € como gastos deducibles (gastos de entierro y funeral) y alguna irregularidad adicional en las comprobaciones del valor de ciertos inmuebles de la masa hereditaria. Así, se decide la anulación de las liquidaciones impugnadas para que se sustituyan por otras a practicar conforme a los fundamentos de las resoluciones dictadas. Las notificaciones constan producidas el 20 de Junio de 2012.

#### **Séptimo.**

El 24 de Septiembre de 2012 la Oficina Gestora dicta nuevas liquidaciones provisionales a cargo de los hermanos UP en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los hechos descritos. Se sigue rechazando la aplicación de la reducción por la adquisición de la empresa familiar y se fijan, como cuantías a ingresar, unos importes de 1.195.573,50 € para cada uno de los sujetos pasivos, incluyendo los correspondientes intereses de demora.

#### **Octavo.**

Tras recibir el 26 de Septiembre de 2012 la notificación de dichas liquidaciones provisionales, el 26 de Octubre siguiente ambos interesados interponen, contra ellas, la presente reclamación económico – administrativa, ante este Tribunal Central en única instancia.

Recibida la notificación de la puesta de manifiesto del expediente, y dentro del preceptivo trámite de audiencia, los reclamantes presentan el 25 de Mayo de 2013 su escrito de alegaciones, manifestando su desacuerdo con las regularizaciones giradas en base a considerar caducado el procedimiento tributario seguido por la Oficina Gestora. Además, insisten en exponer argumentos que ya han venido exponiendo en anteriores fases procedimentales:

aumento injustificado en la valoración del ajuar doméstico, irregularidades evidentes, sobre todo en cuanto a motivación, en la comprobación administrativa de los bienes y derechos de la masa hereditaria y procedencia de la reducción prevista en relación a la adquisición de la empresa familiar.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren los requisitos de competencia, cuantía, interposición en plazo y legitimación que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 226 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT) promovida contra acuerdos liquidatorios por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones girados por la Comunidad de Madrid.

### 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**, en la reclamación económico – administrativa promovida por D<sup>a</sup>. MJ y D. A UP, contra sendas liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones giradas por la Subdirección General da Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid,

**ACUERDA:**

**Estimarla.**

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