

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062281

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de marzo de 2016

Vocalía 8.^a

R.G. 1819/2013

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimientos de gestión en la Ley 58/2003. *Efectos de la utilización impropia del procedimiento de verificación de datos en relación con el desarrollo de actividades económicas. Diferencias con el procedimiento de comprobación limitada.* En el art. 131 de la Ley 58/2003 (LGT) se tasan los supuestos en los que cabe la instrucción del 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. Es 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. Pues bien, en el presente caso debe rechazarse que las previsiones contempladas en las letras a) y b) del mencionado art. 131 de la Ley 58/2003 (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 apdo. 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 afecta a la actividad económica del obligado tributario, ya que la justificación tiene como objeto comprobar si se han cumplido los requisitos para entender que las obras pueden ser consideradas como de rehabilitación y, de esta manera, considerar la operación de compraventa como sujeta y no exenta de IVA. 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 se han cumplido los requisitos para considerar las obras como de rehabilitación. Dicho esto, una vez determinado que no era procedente el procedimiento de verificación de datos, habrá que analizar los efectos de la aplicación del mismo, y el resultado es que el acto dictado ha de declararse nulo de pleno derecho. La decisión adoptada por la Administración tributaria afecta directamente a la tributación de la actividad económica desarrollada por la contribuyente, en tanto el órgano administrativo examina y concreta unos elementos de la relación jurídico-tributaria que inciden sobre la operación. No en vano, la concreción del Impuesto que recae sobre la operación, cuando como en este caso debe examinarse si las obras realizadas pueden ser o no consideradas como de rehabilitación y, en virtud de la decisión que se adopte, puede dar lugar a la tributación de dicha operación por uno u otro Impuesto, indudablemente va a afectar a la tributación de la actividad económica de la adquirente, dadas las consecuencias que ello conlleva. La condición de las obras que se otorgue resulta esencial para concretar el tributo que grava la operación y ello es derivado directamente de la consideración que se haga respecto a la reclamación de la parte actora, y de todo ello era conocedora la Administración con carácter previo al inicio del procedimiento, según los datos que figuraban en la documentación aportada por el sujeto pasivo y que obraba en poder de la Administración. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 131, 139, 217 y 239.

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

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, visto el recurso ordinario de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovido por la **DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS Y ORDENACIÓN Y GESTIÓN DEL JUEGO DE LA COMUNIDAD DE MADRID**, y en su nombre y representación por D. **Fx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en Calle General Martínez Campos 30, 28010, Madrid, interpuesta en fecha de 6 de septiembre de 2012 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 28 de junio de 2012 por la que se estima la reclamación económico-

administrativa 28/13416/2010 y 28/14962/2010, interpuesta por **A...S.L.**, por el acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados referente al ejercicio 2007 por importe de 687.319,69 euros, y la imposición de una sanción por importe de 292.770 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 12 de diciembre de 2006 se elevó a escritura pública la compraventa de una parcela propiedad de la sociedad **M...S.L.** por parte de **A...S.L.** por un importe total de 9.759.000 euros, con una cuota repercutida por el IVA de 683.130 euros, indicándose en la propia escritura que la operación se sujeta a IVA por estar la finca rehabilitándose con un coste superior al 25% del precio de adquisición.

A raíz de esta operación se autoliquidó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, por un importe de 97.590 euros.

Por esta operación se inició un procedimiento de verificación de datos con fecha de 26 de octubre de 2009 realizando un requerimiento para que se justificara que las fincas habían sido objeto de rehabilitación cumpliendo los requisitos para sujetar la operación al IVA.

De acuerdo a la información aportada determinó el órgano administrativo que resultaba procedente girar una liquidación por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El importe de la misma ascendió a 687.319,69 euros, siendo notificada el 16 de diciembre de 2009.

Derivado de lo anterior se incoó expediente sancionador que concluyó con la imposición de una sanción por importe de 292.770 euros, notificada el 25 de junio de 2010.

Segundo.

Contra los acuerdos anteriores se interpuso por parte de **A...S.L.** sendas reclamaciones económico-administrativas numeradas como 28/13416/2010 y 28/14962/2010, las cuales fueron estimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ya que entendió que se cumplían las condiciones para considerar que confluían los requisitos para entender producida la rehabilitación de acuerdo a la normativa del IVA y, por tanto, determinar la sujeción y no exención de la operación.

Señaló el Tribunal en su resolución que el importe de las obras de rehabilitación ascendió a 939.329,29 euros que si bien suponía el 49,89% del total del coste las obras a realizar, 1.882.935 euros, cabía identificar estas como obras principalmente de rehabilitación. Por otra parte, respecto a que el coste de las obras supusiera el 25% del total del precio de adquisición, señaló que éste requisito se cumpliría tomando como referencia el precio de adquisición del inmueble en que incurrió la transmitente el 23 de noviembre de 2005.

Hay que indicar que, previamente a la resolución, había presentado recurso de alzada contra la desestimación presunta de las reclamaciones anteriores, recurso numerado como 5330/2012. Sin embargo, desistió del mismo y se produjo su archivo en resolución de 4 de diciembre de 2012.

Tercero.

Contra la resolución emitida el 28 de junio de 2012 interpuso la parte actora el presente recurso de alzada mostrando su disconformidad con el acuerdo alcanzado.

En sus alegaciones señaló la improcedencia de los argumentos esgrimidos por parte del Tribunal Regional, en especial, en lo que atañe al precio de adquisición a tomar como referencia ya que, sostiene, éste debe ser el satisfecho por la adquirente, es decir, **A...S.L.**

Para defender su postura realiza una disección del contenido de la norma y esgrime diferentes resoluciones de este Tribunal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para conocer del recurso ordinario de alzada que se examina, que ha sido interpuesto por persona legitimada de conformidad con lo prevenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.

La primera de las cuestiones que se ha de resolver en el presente asunto versa sobre la idoneidad de la utilización del procedimiento de verificación de datos. Esta cuestión ya fue planteada en primera instancia por parte de **A...S.L.**, sin embargo, nada se señaló al respecto por parte del Tribunal Regional en su resolución.

El artículo 239.1 de la Ley General Tributaria señala que “los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales”.

Aunque la procedencia de la utilización del procedimiento de verificación de datos no ha sido impugnada en esta instancia, este Tribunal entiende que es preciso valorar su utilización para determinar si es conforme a Derecho.

Al respecto, este Tribunal Económico-Administrativo Central recoge en su resolución de 28 de noviembre de 2013 con número 1535-1550/2012 que, como menciona la resolución 1945/2011, *“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, permitiendo, por tanto, solo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como afirma la citada Exposición de Motivos, contemplando la propia Ley General Tributaria 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 Ley 58/2003. 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, 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”*.

Tercero.

Así pues, sentadas las premisas sobre las que debe utilizarse el procedimiento en cuestión, procede analizar lo recogido en su propia regulación para ver si la actuación presente puede circunscribirse al contenido del expediente.

Sobre dicho procedimiento dispone el artículo 131 de la Ley 58/2003, General Tributaria, lo siguiente:

“La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.

b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas”.

En el precepto legal se tasan los supuestos en los que cabe la instrucción de aquel procedimiento de verificación de datos para regularizar la situación tributaria del contribuyente, debiéndose reconducir la cuestión planteada a si la regularización ahora examinada tiene cabida en cualquiera de aquellos presupuestos tasados por la norma, teniendo en cuenta que la propia exposición de motivos de la LGT ya informa que se crea *“(...) el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas”*.

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 y de 24 de abril de 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 Ley 58/2003, General Tributaria, 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 se han cumplido los requisitos para entender que las obras pueden ser consideradas como de rehabilitación y, de esta manera, considerar la operación de compraventa como sujeta y no exenta.

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 se han cumplido los requisitos para considerar las obras como de rehabilitación.

Cuarto.

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

A...S.L. adquirió un inmueble mediante escritura de compraventa el 12 de diciembre de 2006. Como consecuencia de esta adquisición satisfizo el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, argumentando que la operación estaba sujeta y no exenta en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido según señala el artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta sujeción vino motivada, en su opinión, porque el importe de las obras realizadas suponía cumplir con los requisitos de carácter cualitativo y cuantitativo exigidos por la norma para no aplicar la exención a la operación de compraventa.

Sin embargo, no lo entendió así el órgano gestor que realizó una comprobación acerca del posible incumplimiento de los mencionados requisitos.

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 las obras de rehabilitación cumplían con los requisitos establecidos al objeto de valorar la posible exención o no en el Impuesto sobre el Valor Añadido; 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. De la documentación aportada por el interesado junto a la 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 constituye, sin embargo, una discrepancia de importante 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, ya que incluso resultó necesaria la participación de un órgano de valoración.

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 la calificación de las obras realizadas o por realizar. Ello supone que la Administración conocía de antemano que debía examinar la aplicación no solo de un norma compleja, que en ningún caso resulta patente de la declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes

aportados con la misma ya que, en este caso, del modelo de autoliquidación presentado, ni tampoco de la escritura pública de transmisión del inmueble, ni tampoco de las manifestaciones del obligado tributario puede deducirse si se reúnen las condiciones que exige el precepto de la Ley del IVA para concretar si se ha producido el cumplimiento de los requisitos para entender la existencia de obras de rehabilitación.

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 determinar si la obra realizada tiene la condición de obra de rehabilitación a efectos del IVA requiere una comprobación prevista sólo en el procedimiento de comprobación limitada o inspección.

Quinto.

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 doctrina adoptada por este Tribunal, en sus resoluciones numeradas como 2787/2011, o en las muy recientes resoluciones 1200/2012 y 1922/2012, estableciendo esta última lo siguiente en sus fundamentos tercero y cuarto:

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[1]" (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 impropia en el procedimiento de inspección de las antiguas actas previas, de las que derivaban liquidaciones provisionales, cuando luego su uso era apreciado como impropio 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, impropia la utilización por la Administración del procedimiento de verificación de datos, si la solución es dotar a las liquidaciones dictadas en la impropia 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.

Lo recogido anteriormente resulta plenamente aplicable al presente caso, por lo que el acto dictado ha de declararse 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 la reclamante, en tanto el órgano administrativo examina y concreta unos elementos de la relación jurídico-tributaria que inciden sobre la operación.

No en vano, la concreción del impuesto que recae sobre la operación, cuando como en este caso debe examinarse si las obras realizadas pueden ser o no consideradas como de rehabilitación y, en virtud de la decisión que se adopte, puede 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 de la adquirente, dadas las consecuencias que ello conlleva. La condición de las obras que se otorgue resulta esencial para concretar el tributo que grava la operación y ello es derivado directamente de la consideración que se haga respecto a la reclamación de la parte actora. De todo ello era conocedora la Administración con carácter previo al inicio del procedimiento, según los datos que figuraban en la documentación aportada por el sujeto pasivo y que obraba en poder de la Administración.

En conclusión, se impone desestimar el recurso ordinario de alzada interpuesto por el Director General de Tributos y Ordenación del Juego de la Comunidad de Madrid, 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 reclamante.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el presente recurso ordinario del alzada,

ACUERDA

desestimar el recurso interpuesto por el **Director General de Tributos y Ordenación del Juego de la Comunidad de Madrid**, declarando la nulidad de pleno derecho de la liquidación objeto de impugnación.

1] La negrita es nuestra.

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