

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068005

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de septiembre de 2017

Vocalía 6.^a

R.G. 1348/2014

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. Procedimiento de comprobación limitada. Aplicación por los órganos de gestión del régimen de estimación indirecta. Si bien no puede afirmarse que sea requisito legal imprescindible que el método de estimación indirecta se aplique por un órgano que tenga la naturaleza de órgano inspector, si lo es que se realice en el seno de un procedimiento de inspección. En definitiva, solo procede la aplicación de este método en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por los órganos de inspección, y no en el seno de otros procedimientos de comprobación como pueden ser la comprobación limitada o la verificación de datos. De esta forma, no sólo no resulta aplicable este método en las actuaciones de comprobación limitada, sino tampoco en las actuaciones de alcance parcial que se limitan a constatar que la autoliquidación presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes, aun cuando dichas actuaciones se desarrollen por órganos con competencias inspectoras. Y es justamente lo que en el presente caso no ha tenido lugar. La determinación del rendimiento de la actividad económica del obligado tributario, se ha llevado a cabo por un órgano de gestión tributaria por medio de la estimación indirecta en el seno de un procedimiento de comprobación limitada para lo que no estaba habilitado. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 53, 101, 117, 136, 137, 139, 141, 142, 145, 146, 148, 158, 217 y 239.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 193.

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

Ley 39/2015 (LPAC), art. 47.

En la Villa de Madrid y en la fecha señalada, en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por **NIF ...**, y **Jx...**, **NIF ...**, y en su nombre y representación **Dx...**, **NIF ...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la Resolución de fecha 31 de octubre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, por la que se estimó la reclamación económico-administrativa número 11/0613/2011, interpuesta contra:

- Acuerdo de liquidación dictado por la Oficina de Gestión Tributaria de Administración de la Agencia Tributaria de Algeciras (Cádiz) en fecha 1 de febrero de 2011, por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2006, cuantía 264.155,30€.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso debe destacarse lo siguiente:

En fecha 16 de noviembre de 2010 se notificó a los interesados Propuesta de Liquidación en el seno de un procedimiento de Comprobación Limitada por el IRPF 2006, cuyo objeto principal se refería a la comprobación de los ingresos y gastos de la actividad económica realizada por el Sr. **Rx...**, que se consideraba no habían sido correctamente declarados.

Efectuadas alegaciones, en fecha 1 de febrero de 2011 se dictó por la Oficina gestora Resolución con Liquidación Provisional por el IRPF 2006, incrementándose el rendimiento de la actividad económica en 505.086,42€, habiéndose procedido a su determinación en régimen de estimación indirecta ante la falta de aportación de libros registros y facturas por parte del obligado tributario.

Segundo:

Notificado el referido Acuerdo en fecha 16/02/2011, el interesado interpuso en fecha 7 de marzo de 2011 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, que fue estimada mediante Resolución de fecha 31 de octubre de 2013, notificada el 10 de diciembre de 2013.

En su Resolución, el TEAR de Andalucía considera que el órgano gestor no tenía competencia para determinar el rendimiento de la actividad en régimen de estimación indirecta, por lo que procede a anular la liquidación impugnada *“por defectos formales, pronunciamiento que trae consigo, ex artículo 239.3 de la LGT, ordenar la remisión del expediente al órgano de inspección para que sea éste quien proceda a estimar indirectamente el rendimiento de acuerdo con las antedichas reglas procedimentales”*

Tercero:

Contra la Resolución del TEAR el interesado interpuso RECURSO DE ALZADA ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 10 de enero de 2014. La reclamación se tramita con número 00/1348/2014.

En su recurso, solicita se anule la Resolución impugnada por los siguientes motivos que en síntesis se exponen, sin perjuicio de su desarrollo en los Fundamentos de Derecho:

- Improcedencia de la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAR, debiendo ser calificado el vicio del acto administrativo como de nulidad radical, y no de simple anulabilidad por defectos formales.
- Prescripción del derecho de la Administración para comprobar el ejercicio IRPF 2006, en la medida en que los actos nulos no interrumpen el plazo de prescripción.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del 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 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo:

La cuestión que se plantea es determinar si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, citada en el encabezamiento, es ajustada a Derecho, o si, por el contrario, debe ser anulada.

En concreto, y en lo que a la cuestión de fondo se refiere, se trataría de determinar si, como pretende el interesado, la liquidación dictada por el órgano gestor al margen de sus competencias y prescindiendo del procedimiento establecido, es causa de nulidad, sin que sea posible dictar un nuevo acto al no tener efectos sobre la prescripción el declarado nulo.

Tercero:

Las circunstancias del expediente a considerar son las siguientes:

1º. Por la Oficina de Gestión Tributaria de Algeciras se llevó a cabo una comprobación de la actividad económica desarrollada por el obligado tributario, comercio al por mayor de chatarra, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada. Como el contribuyente no aportó a la Administración ni los libros del ejercicio ni facturas de gastos, consideró que se había producido incumplimiento sustancial de las obligaciones registrales a las que aquél estaba obligado por determinar su rendimiento en estimación directa simplificada, por lo que entendió que resultaba aplicable el régimen de Estimación Indirecta de bases del art. 53 LGT. Y así, para determinar el consumo de explotación del ejercicio, acudió al porcentaje que dicho consumo suponía en relación al volumen de operaciones en el ejercicio anterior, porcentaje que había sido aceptado por el propio contribuyente en acta de conformidad firmada ante la Inspección.

2º. Disconforme con lo anterior, el interesado reclamó ante el TEAR, quien resolvió anulando la liquidación por falta de competencia del órgano gestor para aplicar el método de estimación indirecta, y ordenando la remisión del expediente a la Inspección para que por ésta se procediera a estimar el rendimiento de la actividad con arreglo a dicho método.

3º. El interesado no vio satisfecha su pretensión con la Resolución del TEAR, a pesar de su carácter estimatorio, porque entendía que no procedía la retroacción de actuaciones ordenada. Y así, en su recurso expone que el TEAR no podía subsanar en el ejercicio de su función revisora un vicio sustancial, cual era la consideración del Acuerdo impugnado como acto nulo de pleno derecho, por haber sido dictado por órgano manifiestamente incompetente y prescindiendo del procedimiento legalmente establecido.

Cuarto:

La cuestión a debatir se centra, pues, en examinar si la determinación del rendimiento de una actividad económica llevada a cabo en régimen de estimación indirecta en el seno de un procedimiento de Comprobación Limitada por un órgano de Gestión, produce un acto administrativo nulo de pleno derecho, o simplemente anulable, siendo posible en este último caso la retroacción de las actuaciones para su realización por el órgano competente.

Lo primero que hay que señalar es que no existe en nuestra Ley General Tributaria una atribución específica de competencias de comprobación a un órgano determinado u otro de la Administración Tributaria. En particular, en cuanto al ejercicio de la función de comprobación limitada, se configura como una función administrativa cuyo ejercicio se atribuye tanto a los órganos de gestión como de inspección, como así se deduce de la delimitación de funciones gestoras e inspectoras contenidas en los artículos 117.h) y 141.h) de la Ley 58/2003, LGT, respectivamente. Es más, del redactado del artículo 141.h), que atribuye a la Inspección “La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley”, se infiere una supeditación en cuanto al régimen sustantivo de la comprobación así como a las facultades a ejercer en la misma, a los límites contenidos en el artículo 136, así como se supedita también a las normas procedimentales de los artículos 137 a 139 de la Ley.

En cuanto al alcance de las actuaciones en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, el art. 136 LGT señala (redacción vigente en el momento de los hechos):

“1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

d) *Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.*

3. *En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.*

4. *Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley.”*

Por su parte, la comprobación en el seno del procedimiento inspector se caracteriza por ser sustantiva, previéndose la utilización de un amplio abanico de facultades, recogidas en el artículo 142 de la Ley: el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas; la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración. Además, se prevé que, cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección podrán entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Y los obligados tributarios deberán atender a los órganos de inspección tanto compareciendo cuando así se les requiera, por sí o por medio de representante, como en sus locales, cuando allí se persone el personal inspector.

El ejercicio de estas facultades por parte de la Inspección tiene lugar en el seno del procedimiento de inspección, cuyo objeto es mucho más amplio que cualquiera del de los procedimientos de gestión, pues, como indica el art. 145 LGT, no sólo se ciñe a comprobar los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones, sino también incluye la investigación, para descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente. Es por ello que el legislador también permite que, en el curso del procedimiento de inspección, puedan adoptarse medidas cautelares para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas de los hechos imposables (art. 146 LGT).

Una de las consecuencias de la mayor profundidad y amplitud de las actuaciones inspectoras es que la comprobación en el procedimiento de inspección podrá tener carácter general o parcial según afecte o no “a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente”. Pero, cuando tiene alcance general, la liquidación que de ella deriva es definitiva (art. 101.3.a LGT), y la obligación tributaria no podrá ser de nuevo objeto de comprobación. Y lo mismo en las actuaciones de alcance parcial en relación con los elementos comprobados, que, aun dando lugar a una liquidación provisional, no podrán ser regularizados en un nuevo procedimiento inspector (ni en cualquier otro), según dispone el art. 148.3 LGT.

Pues bien, de todo lo expuesto derivan tres conclusiones:

a) Con la actual normativa no existe límite competencial, en cuanto a la comprobación limitada, por razón del órgano.

b) El procedimiento de comprobación limitada se configura como una actuación tributaria amplia en cuanto a su alcance, pero limitada en cuanto a los medios a utilizar en ella. Determinadas facultades cuya atribución es propia de la Inspección de los Tributos no pueden ser ejercidas en este procedimiento, tanto si es realizado por los órganos de gestión como por los de inspección. En este sentido, los apartados 3 y 4 del artículo 136 LGT impiden, por ejemplo, la realización de actuaciones fuera de las oficinas de la Administración salvo ciertas excepciones, y la utilización de los requerimientos de información a terceros sobre movimientos financieros. Y el apartado 2,c) excluye de las posibles actuaciones a realizar en el seno de este procedimiento el examen de la contabilidad mercantil.

c) Las funciones más amplias de comprobación e investigación por parte de la Administración tributaria sólo pueden ejercerse en el seno de un procedimiento inspector, y de ahí las facultades que la ley otorga a los órganos de Inspección.

Teniendo en cuenta lo anterior, resulta coherente que la determinación de las bases imponibles en régimen de Estimación Indirecta sólo pueda ser realizada en el seno de un procedimiento de inspección, al necesitar la amplitud de posibilidades investigadoras que este procedimiento proporciona.

La estimación indirecta es un método de determinación de la base imponible aplicable por la Administración, sin que se concreten los órganos competentes. Así, consta en el apartado 1 del art. 53 LGT:

“1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.*
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.*
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.*
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.”*

Precisamente de su carácter de método subsidiario, que sólo puede ser aplicado cuando la Administración tributaria no pueda determinar la base imponible de forma completa, deriva la exigencia de incardinar el método de estimación indirecta en un procedimiento inspector. Esta imposibilidad no se puede acreditar en el seno de un procedimiento en el que los órganos actuantes tengan facultades limitadas de comprobación.

Tanto es así que los medios previstos por el legislador para estimar la base presuponen unas facultades que exceden de las propias de los procedimientos gestores, en la medida en que implican la utilización de elementos que no se deducen directamente de los datos del contribuyente, sino que exigen una valoración de magnitudes de supuestos similares o del sector económico, actuación propia del procedimiento de inspección (art. 53.2 LGT):

“2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.*
- b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.*
- c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.”*

Es por ello que el procedimiento para la aplicación del método de Estimación Indirecta se regula en el art. 158 LGT, encuadrado en la Subsección 4ª, “Disposiciones especiales”, de la Sección 2ª del Capítulo IV, Título III, dedicada al “Procedimiento de inspección”. Y en ese artículo se comienza señalando:

“1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:
...”

Es decir, se reserva a los órganos de Inspección, los únicos que pueden llevar a cabo un procedimiento inspector, la aplicación del método de estimación indirecta, cuya justificación se realizará en un informe que acompañará a las actas donde se procederá a la regularización de la situación tributaria del obligado. Y sólo los órganos de Inspección finalizan sus actuaciones mediante actas.

El art. 193 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RGAT) incide en esta misma idea: sólo en el seno de las actuaciones inspectoras podrá ponerse de manifiesto la existencia de alguna de las causas que determinen la aplicación del método de estimación indirecta, y serán los órganos de inspección los que llevarán a cabo dichas actuaciones:

“2. La apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no determinará por sí sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existe resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora cuando concurra alguna de las conductas reguladas en el artículo 203.1 de dicha ley.

4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales:

a) Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros registro establecidos por la normativa tributaria. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección.

b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.

c) Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas.

d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.

e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la contabilidad o los libros registro son incorrectos.

....

6. En el supuesto en el que las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la aplicación del método de estimación indirecta se suscriban en disconformidad, podrá elaborarse un único informe que recoja ambas circunstancias.”

Por tanto, si bien no puede afirmarse que sea requisito legal imprescindible que el método de estimación indirecta se aplique por un órgano que tenga la naturaleza de órgano inspector, si lo es que se realice en el seno de un procedimiento de inspección. En definitiva, sólo procede la aplicación de este método en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por los órganos de inspección, y no en el seno de otros procedimientos de comprobación como pueden ser la comprobación limitada o la verificación de datos.

De esta forma, no sólo no resulta aplicable este método en las actuaciones de comprobación limitada, sino tampoco en las actuaciones de alcance parcial que se limitan a constatar que la autoliquidación presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes, aun cuando dichas actuaciones se desarrollen por órganos con competencias inspectoras.

Y es justamente lo que en el presente caso no ha tenido lugar. La determinación del rendimiento de la actividad económica del obligado tributario se ha llevado a cabo por un órgano de Gestión Tributaria por medio de la estimación indirecta en el seno de un procedimiento de Comprobación Limitada, para lo que no estaba habilitado según ha quedado expuesto, por lo que deben analizarse las consecuencias que de ello derivan.

Quinto:

Una vez aceptado que no era procedente la utilización por parte de la Administración Tributaria del procedimiento de comprobación limitada, debe analizarse si el defecto o vicio 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.

Como se ha indicado ut supra, en la Resolución recurrida el TEAR entiende que tan sólo se ha producido un defecto formal que no impide la retroacción de actuaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 239.3, 2º párrafo, de la LGT (redacción vigente en el momento de los hechos):

“Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”.

Y ordena se remita el expediente al órgano de inspección para que sea éste quien proceda a estimar el rendimiento de acuerdo con las normas que regulan la estimación indirecta.

Para valorar debidamente la cuestión es preciso partir de lo dispuesto en el artículo 217.1 e) de la LGT:

“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: (...)

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados”.

Análoga regulación la encontramos en el artículo 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (actualmente art. 47 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común), que condena a la nulidad a los actos administrativos:

“e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados”.

La alternativa a la tesis anterior es la mera anulabilidad, siguiendo la regla general que marca el artículo 63.1 de la citada Ley 30/1992, al indicar que *“Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder”.*

Esto es, frente a la calificación general de los vicios o defectos de forma como meras irregularidades no invalidantes, el legislador ha previsto la anulabilidad del acto cuando constituyen vicios sustanciales que provocan indefensión al interesado o impiden al acto alcanzar su fin, y la nulidad del acto cuando se dicta prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

Como se indica en la Resolución del TEAC de 20/07/2017, rec 00/3725/2014, ante el diseño general que hacen la Ley 30/1992 y la LGT parece claro que debe sopesarse la gravedad del vicio producido para determinar si merece el máximo reproche de su expulsión radical del mundo jurídico, consecuencia que se reserva para los casos concretos que al efecto se enumeran, o si la respuesta más proporcional es la que resulta de la regla general que nos conduce a la anulabilidad. Así resulta de la interpretación que de los preceptos citados viene haciendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que se pueden extraer dos principios.

En primer lugar, la interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la aplicación de la regla especial, la nulidad de pleno derecho, afirmando que la nulidad es una *“medida extrema que al tratar de evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales y contrarios al interés público, sólo debe apreciarse en aquellos casos de gravísimas infracciones tipificables, sin género de dudas, en alguno de los supuestos legales”* (Sentencia del Tribunal Supremo, de 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 Tribunal Supremo 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”* (sentencias del TS de 30 de enero de 1984; de 7 de marzo de 1988 y de 18 de diciembre de 1991). En el mismo sentido, las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 1991, 31 de mayo de 2000 o la sentencia de 10 de diciembre de 2012 (recurso de casación 563/2010), que explica que *“resulta necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido.”*

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

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

Ello nos lleva a distinguir los siguientes casos:

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

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

Esto es, la jurisprudencia pone de manifiesto la concurrencia de tres requisitos para declarar la nulidad de un procedimiento por la causa que estamos examinando:

- Que la omisión debe ser total y absoluta, al utilizar el precepto ambos adverbios. Con ello se está remarcando que debe ser manifiesto el vicio cometido, esto es, debemos estar ante una omisión manifiesta del procedimiento. Si bien, como se acaba de exponer, la propia jurisprudencia engloba tres supuestos distintos: no haber seguido procedimiento alguno (equiparable a la vía de hecho), haber seguido uno distinto del establecido legalmente o previsto por el legislador, y prescindir de los trámites esenciales de forma que hagan inidentificable el procedimiento legalmente establecido (entendiendo por tales aquellos que delimitan el conjunto de derechos y obligaciones de los interesados o de los posibles afectados).

- La relevancia de la omisión procedimental, o ponderación a la que antes se ha aludido.

- El menoscabo o lesión de las garantías del interesado que fundamentalmente lesionan su derecho a la defensa, esto es, produce indefensión.

Todo ello nos lleva a analizar si en el presente caso el procedimiento de comprobación limitada seguido por la Administración era evidentemente improcedente, de forma que pueda concluirse que la actuación administrativa incurre con ello en carácter ilícito, o si, en cambio, la consideración de inadecuación del procedimiento de comprobación limitada para determinar la base en régimen de estimación indirecta 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 que se trate de cualquier tipo de procedimiento, sino del concreto 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 mismo, debe servirnos también de parámetro cuando se decide la naturaleza del vicio cometido.

Analizando las circunstancias que concurren en el presente caso, la inadecuación del procedimiento utilizado ha sido absoluta desde el primer momento, y no sólo porque el rendimiento se haya determinado en estimación indirecta.

Así, desde el principio se puso de manifiesto que **no era viable el procedimiento de comprobación limitada**, ya que el objeto de la actuación de la Oficina gestora era la actividad económica desarrollada por el obligado tributario. De esa actividad ya se conocía, antes del inicio de la actuación, que no podía acogerse a la estimación directa simplificada (cuyo límite de volumen de operaciones se fijaba en 600.000€), sino que debía tributar en estimación directa normal, y por tanto, llevar contabilidad con arreglo al Código de Comercio. Así consta en el Acuerdo de liquidación, donde no sólo se hace referencia al volumen de facturación del año anterior (1.263.423,35€), fijado por la Inspección en acta de conformidad, sino también al del propio ejercicio 2006, establecido en 1.749.568,05€ a partir de las imputaciones de sus clientes en el modelo 347 de Ingresos y Pagos. En suma, la Oficina gestora no se debía limitar al examen de libros registro y facturas, sino que tenía que comprobar el rendimiento de una actividad para la cual se exigía la llevanza de contabilidad mercantil. Y, como antes se ha indicado, justamente ello le estaba vedado por el art. 136 LGT.

Por tanto, ya sólo por las características de la actividad a comprobar, la Oficina de Gestión debió finalizar sin más actuaciones el procedimiento de comprobación limitada para que se iniciara uno de inspección, máxime cuando los dos ejercicios anteriores del contribuyente ya habían sido comprobados por los órganos de Inspección.

Pero, no habiendo sucedido así, y una vez constatado que ni siquiera le era aportada la documentación a la que formalmente el contribuyente estaba obligado (libros registro y facturas), **la comprobación devenía imposible con las facultades y alcance de los órganos gestores**, por lo que debió finalizarse el procedimiento para remitir las actuaciones a los órganos de Inspección y que por éstos se iniciara un procedimiento de inspección en el seno del cual, ahora sí, se determinara el rendimiento de la actividad económica en régimen de estimación indirecta, si se justificaba la causa para ello, se utilizaba el método adecuado, y se realizaba el correspondiente informe. En suma, si se observaban todos los requisitos establecidos en el art. 158 LGT en garantía del contribuyente.

En definitiva, en el presente caso existe un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos. En la Ley General Tributaria, cada procedimiento está diseñado para un tipo de comprobación, y ésta debe hacerse con las garantías y requisitos previstos para cada uno. El procedimiento utilizado no ha sido el adecuado, abordando materias reservadas por ley de manera clara y terminante a otros procedimientos con los que existen diferencias sustanciales 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 inspección en el que se regulariza mediante la estimación indirecta es de tal gravedad, que el vicio cometido encaja en el apartado e) del artículo 217 de la LGT, debiendo enmarcarse en la categoría de **nulidad de pleno derecho**. No es un simple defecto formal, como dice el TEAR en su Resolución, sino sustancial, porque afecta al procedimiento realizado **–ni procedía en este caso la comprobación limitada, ni en el seno de la misma se podía aplicar la estimación indirecta–**, y sobre todo, a los derechos y garantías del contribuyente, al no haberse observado los requisitos del art. 158 de la Ley General Tributaria.

Por tanto, y dado que el vicio advertido no es constitutivo de mera anulabilidad, sino de nulidad radical, y como tal insubsanable, no convalidable e imprescriptible, debe recordarse que la nulidad opera “ex tunc”, desde su origen, por lo que un procedimiento viciado de nulidad radical –como es del caso- es nulo desde su inicio, y nulas son todas las actuaciones que en el curso del mismo se hayan llevado a cabo que, en forma y manera alguna, no son convalidables. En este sentido, baste citar por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2011 (Rec. nº 120/2005), sentencia dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que nuestro Alto Tribunal sienta el siguiente criterio: *“Los recursos o reclamaciones instados contra actos declarados nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción”*. La razón es que, como el vicio de nulidad es radical y surte efectos ex tunc, no cabe que un acto posterior lo rehabilite, pues se tiene por no dictado e inexistente en el tráfico jurídico. No cabe dotar de eficacia retroactiva a un acto que se dicta en sustitución de otro que se reputa indebidamente como anulable cuando ha sido declarado nulo de pleno Derecho por sentencia firme.

En consecuencia, procede declarar la nulidad del Acuerdo de liquidación dictado por la Oficina de Gestión Tributaria en relación con el IRPF 2006 del recurrente al no haberse dictado el acto de acuerdo con el procedimiento exigido según la ley, sin que dicho acto tenga efectos interruptivos de la prescripción respecto a aquel concepto y ejercicio.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el referido recurso de alzada ordinario,

ACUERDA

ESTIMARLO, de acuerdo con lo indicado en los precedentes Fundamentos de Derecho.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.