BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFJ069710

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 22 de febrero de 2018
Vocalía 5.ª
R.G. 7009/2014

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión en la Ley 58/2003. Procedimiento de verificación de datos. *Iniciación del procedimiento cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas o con los que obren en poder de la Administración tributaria.* El órgano gestor alude expresamente en el requerimiento de información que el procedimiento de verificación de datos lo es en base a la causa prevista en el art. 131 b) de la Ley 58/2003 (LGT), esto es, por considerar que los datos declarados no coinciden con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obran en poder de la Administración tributaria. Con base en este precepto, se le requiere a la entidad para que presente la copia de las facturas recibidas y/o demás documentos, incluidos, en su caso, contratos, en los que se hayan documentado las relaciones comerciales mantenidas por una entidad dependiente con la empresa a la que se cita en el requerimiento. Se solicitan también los libros registro de facturas recibidas en los que se hayan registrado las operaciones anteriores, identificando expresamente cada una de las mismas, y la identificación de las autoliquidaciones del IVA en las que se hayan declarado las operaciones citadas.
Ahora bien, ni de la documentación solicitada, ni de las propuestas efectuadas, ni mucho menos de los acuerdos de liquidación se deduce que lo pretendido por la Administración era lo expuesto. Así, la Administración debe expresar cuales son los datos declarados por el obligado tributario que no coinciden con otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obran en poder de la Administración, indicando o haciendo referencia a estas declaraciones o a los datos que obran en poder de la Administración. En el caso que examinamos, la Administración tributaria hace referencia a unas facturas sin indicar los datos de contraste a que alude el art. 131 b) de la Ley 58/2003 (LGT), y esta omisión se produce no sólo en el requerimiento inicial, sino también en la propuesta y en la liquidación, siendo, como se ha indicado, un elemento determinante de la regularización tributaria acotada por el procedimiento al que ha optado la Administración y al que en todo momento debe someterse. En definitiva, es claro que las comprobaciones que examinamos exceden de la simple aclaración o justificación de los datos obrantes en la autoliquidación presentada por el interesado o de una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia autoliquidación presentada, afectando además a la actividad económica realizada por el obligado tributario. Consecuentemente, en el presente caso no era viable, ni siquiera desde un principio, usar el procedimiento de verificación de datos para desarrollar la comprobación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 96.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 131, 133, 139 y 217.
Ley 39/2015 (LPAC), arts. 47 y 48.

En la villa de Madrid, en la fecha indicada, en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT), pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuestas por D. **Fx...**, en nombre y representación de **XX ESPAÑA, S.A.**, **CIF ...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra los siguientes actos dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

1) Acuerdo de liquidación provisional, Grupo IVA **a/08**, referencia ... clave de liquidación A28..., por concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Grupo de Entidades, Modelo agregado y modelo individual, ejercicio

2011, período 02, de fecha 24 de noviembre de 2014, por un importe total a ingresar de 32.868,21 euros (reclamación RG 00/7048/2014).

2) Acuerdo sancionador derivado de la actuación anterior, referencia ..., clave de liquidación A28..., de fecha 8 de abril de 2015, por importe de 13.886,90 euros (reclamación 00/4495/2015).

3) Acuerdo de liquidación provisional, Grupo IVA **a/08**, referencia ... clave de liquidación A28..., por concepto tributario IVA, Grupo de Entidades, Modelo agregado y modelo individual, ejercicio 2011, período 09, de fecha 20 de noviembre de 2014, por un importe total a ingresar de 50.148,37 euros (reclamación RG 00/7033/2014).

4) Acuerdo sancionador derivado de la actuación anterior, referencia ..., clave de liquidación A28..., de fecha 13 de abril de 2015, por importe de 21.726 euros (reclamación 00/4498/2015).

5) Acuerdo de liquidación provisional, Grupo IVA **a/08**, referencia ..., clave de liquidación A28..., por concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Grupo de Entidades, Modelo agregado y modelo individual, ejercicio 2012, período 05, de fecha 24 de noviembre de 2014, por un importe total a ingresar de 10.086,74 euros (reclamación RG 00/7010/2014).

6) Acuerdo sancionador derivado de la actuación anterior, referencia..., clave de liquidación A28..., de fecha 13 de abril de 2015, por importe de 4.500 euros (reclamación 00/4496/2015).

7) Acuerdo de liquidación provisional, Grupo IVA **a/08**, referencia ..., clave de liquidación ..., por concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Grupo de Entidades, Modelo agregado y modelo individual, ejercicio 2012, período 07, de fecha 24 de noviembre de 2014, por un importe total a ingresar de 48.152,68 euros (reclamación RG 00/7009/2014).

8) Acuerdo sancionador derivado de la actuación anterior, referencia ..., clave de liquidación A28..., de fecha 13 de abril de 2015, por importe de 21.726 euros (reclamación 00/4528/2015).

9) Acuerdo de liquidación provisional, Grupo IVA **a/08**, referencia ... clave de liquidación A28..., por concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Grupo de Entidades, Modelo agregado y modelo individual, ejercicio 2012, período 11, de fecha 24 de noviembre de 2014, por un importe total a ingresar de 2.958,53 euros (reclamación RG 00/7034/2014).

10) Acuerdo sancionador derivado de la actuación anterior, referencia ..., clave de liquidación A28..., de fecha 13 de abril de 2015, por importe de 1.350 euros (reclamación 00/4525/2015).

11) Acuerdo de liquidación provisional, Grupo IVA **a/08**, referencia ..., clave de liquidación A28..., por concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Grupo de Entidades, Modelo agregado y modelo individual, ejercicio 2013, período 04, de fecha 24 de noviembre de 2014, por un importe total a ingresar de 13.306,10 euros (reclamación RG 00/7038/2014).

12) Acuerdo sancionador derivado de la actuación anterior, referencia ..., clave de liquidación A28..., de fecha 8 de abril de 2015, por importe de 1.350 euros (reclamación 00/4520/2015).

13) Acuerdo de liquidación provisional, Grupo IVA **a/08**, referencia ..., clave de liquidación A28..., por concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Grupo de Entidades, Modelo agregado y modelo individual, ejercicio 2013, período 07, de fecha 24 de noviembre de 2014, por un importe total a ingresar de 53.645,36 euros (reclamación RG 00/7039/2014).

14) Acuerdo sancionador derivado de la actuación anterior, referencia ..., clave de liquidación A28..., de fecha 8 de abril de 2015, por importe de 25.347 euros (reclamación 00/4497/2015).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

La Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, inició procedimientos de verificación de datos por los períodos referenciados en el encabezamiento de esta resolución mediante requerimientos de información, en los que se hace constar el siguiente concepto tributario: “Impuesto sobre el Valor Añadido (régimen especial del grupo de entidades, modelo agregado)”, seguido del período comprobado.

En dichos requerimientos se hace constar que se solicita del obligado tributario que aporte la documentación que se detalla, en síntesis: “en base a lo dispuesto en el artículo 131.b) de la LGT”, copia de las facturas recibidas y/o demás documentos, incluidos, en su caso, contratos, en los que se hayan documentado las relaciones comerciales mantenidas por **XX España Comercial SA**” durante el período objeto de referencia con las entidades

que se indican en cada requerimiento. Se añade además que presentará los libros registro de facturas recibidas en los que se hayan registrado las operaciones anteriores, la identificación de las autoliquidaciones del IVA en las que se hayan declarado las operaciones. Finalmente se hace constar que con la notificación del requerimiento se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, siendo su alcance la comprobación del adecuado registro en los libros reglamentarios de las operaciones que se citan en el requerimiento y su posterior traslación a las autoliquidaciones del impuesto, así como a la verificación de su afectación a la actividad desarrollada por el obligado tributario.

Posteriormente, se notifica el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, en la que se especifica que "la notificación de la presente comunicación se realiza en el curso del procedimiento de gestión tributaria de verificación de datos, iniciado mediante el requerimiento de información (...)", que "puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional"; limitándose su alcance a "la comprobación del adecuado registro en los libros reglamentarios de las operaciones efectuadas durante el ejercicio (...) y su posterior traslación a las autoliquidaciones del impuesto".

En los acuerdos de liquidación se hace constar en primer lugar que "con la notificación de la liquidación provisional finaliza, en relación al concepto, ejercicio y período arriba indicados, el procedimiento de verificación de datos que estaba en curso. La verificación de datos realizada no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma.

La motivación o fundamentos en los que se apoya la liquidación provisional de cada período comprobado es análoga, aun cuando se trata de facturas recibidas de distintos empresarios. Así, se hace constar:

* "Las facturas fueron registradas en el libro registro de IVA de facturas recibidas del período (...) ejercicio (...) (de acuerdo con el extracto del mismo aportado por la entidad), incluyendo el importe de la cuota de IVA en la casilla 71 Cuotas soportadas en otras operaciones interiores de la declaración del modelo 322, ejercicio (...), período (...), presentado por la entidad **XX España Comercial**".

* "La deducibilidad de la cuota de la factura requerida está excluida en virtud del artículo 96 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que indica que (...) 4º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo. 5º. Los bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas (...)".

* "Por tanto, en la propuesta de liquidación, se modifican las bases imponibles y cuotas de IVA deducible en operaciones interiores corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Título VIII, Capítulo I, de la Ley 37/1992"

Tras contestar a las alegaciones presentadas por la entidad en el trámite de puesta de manifiesto de la propuesta, concluye el órgano gestor indicando que "en consecuencia no se estiman las alegaciones" y "se procede aminorar la base imponible (casilla 70)" así como "la cuota de IVA deducible (casilla 71) declarada en el período" y "se dicta propuesta de liquidación provisional del modelo 322 correspondiente al período (...) con un resultado positivo de (...) que se traslada al modelo 353, siendo el importe a ingresar resultante de la propuesta de liquidación provisional del modelo 353 correspondiente al período (...)".

Insiste finalmente el órgano gestor que "el alcance de las actuaciones se limita a la comprobación del adecuado registro en los libros reglamentarios de las operaciones efectuadas durante el ejercicio (...), período (...), con la entidad (...), y su posterior traslación a las autoliquidaciones del impuesto".

Segundo:

Derivado de las actuaciones gestoras anteriores, se dictaron los acuerdos sancionadores que se citan en el encabezamiento de esta resolución, haciéndose constar en el apartado "Motivación y otras consideraciones":

"El artículo 181 de la Ley 58/2003, General tributaria, establece que serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. La acción de obtener indebidamente una devolución es constitutita de infracción tributaria estando tipificada como tal en el artículo 193 de la citada Ley, que establece que constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo. En esta conducta concurre al menos simple negligencia, requisito exigido en el artículo 183.1 de dicha Ley al establecer que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que

estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley. No apreciándose por otra parte, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de dicha Ley".

Tercero:

Interpuestas las reclamaciones económico-administrativas que se reseñan en el encabezamiento de esta resolución, la entidad en sus escritos de interposición o de alegaciones, en síntesis, alega lo siguiente:

Que tanto **XX España, S.A.**, como su dependiente **XX España Comercial**, S.A., participan y promocionan múltiples actividades en toda España a nivel deportivo dentro de sus campañas publicitarias y de imagen, con el objetivo final de fomentar el objeto principal de su negocio . Si como consecuencia del uso del espacio contratado, recibe a cualquier cliente, lo hace exclusivamente para atender y potencia la difusión publicitaria de su marca y de sus productos.

El gasto realizado es necesario para el ejercicio de su actividad empresarial, por cuanto es uno de los medios más potentes de publicidad y promoción de sus productos y su marca.

No puede calificarse de inmediato y sin mayor análisis como cuotas no deducibles del artículo 96.Uno de la Ley del IVA, siendo necesario un análisis riguroso de la naturaleza de los servicios adquiridos y su relación con la actividad empresarial para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas que fueron documentadas en factura, contabilizadas, pagadas y declaradas por la empresa en tiempo y forma.

Apoya su postura en la jurisprudencia que cita de la Audiencia Nacional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Existencia de interpretación razonable que excluye el elemento subjetivo de culpabilidad en cuanto a las sanciones impuestas.

Ausencia de elementos constitutitos de la conducta infractora.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en la presente reclamación económico-administrativa los requisitos procesales de competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), capacidad del actor, legitimación del reclamante e impugnabilidad del acto reclamado según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT) y Reglamento General de desarrollo de la citada ley de 13 de mayo de 2005 en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA); procediendo la acumulación de las reclamaciones en virtud de lo dispuesto en el artículo 230 de la LGT.

Segundo:

Con carácter previo a las cuestiones de fondo que se plantean en estas reclamaciones (la deducibilidad o no de las cuotas soportadas con base en lo dispuesto en el artículo 96.Uno.4º y 5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, LIVA; así como la concurrencia o no de los elementos que determinan la culpabilidad de las infracciones concurrentes y sanciones impuestas), deben resolverse las cuestiones procedimentales que inciden de manera trascendente en las liquidaciones provisionales dictadas por el órgano gestor.

Al margen de distintos errores materiales (así, en la parte referida a los hechos y fundamentos de derecho que motivan las resoluciones se alude a que "se dicta la propuesta de liquidación provisional", siendo el importe a ingresar resultante de "la propuesta de liquidación provisional") o de los conceptos tributarios a los que se refieren los requerimientos, propuestas de liquidación y acuerdos de resolución con liquidación provisional que inciden también en el procedimiento (en los primeros se alude al modelo agregado y en el último al modelo agregado e individual, sin referencia a cual de estos últimos se refiere la liquidación), debemos entrar a conocer del procedimiento adoptado por el órgano gestor y su adecuación a las actuaciones de comprobación que se han desarrollado.

Aun cuando en los requerimientos de información se alude a que "con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada", se indica expresamente en el mismo que la documentación a aportar se hace "en base a lo dispuesto en el artículo 131.b) de la Ley 58/2003", regulador del procedimiento de verificación de datos.

Ahora bien, lo trascendente es que en la notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional ya se expresa que "la notificación de la presente comunicación se realiza en el curso del procedimiento de gestión de verificación de datos, iniciado mediante el requerimiento de información". En la misma propuesta, en el apartado de "normas aplicables" se indica "Procedimiento de verificación de datos: Artículos 131 a 133" (de la LGT).

Otro tanto ocurre con la notificación de la resolución del procedimiento con liquidación provisional. En dicho acuerdo se señala que "con la notificación de la liquidación provisional finaliza, en relación al concepto, ejercicio y período arriba indicados, el procedimiento de verificación de datos que estaba en curso. La verificación de datos realizada no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma" y, nuevamente, en el apartado de "normas aplicable" se indica "Procedimiento de verificación de datos: Artículos 131 a 133".

De lo anteriormente expuesto no cabe duda que lo pretendido y querido por el órgano gestor era iniciar y concluir un procedimiento de verificación de datos y, si bien ni en la propuesta ni en el acuerdo de liquidación se hace expresión concreta de la causa en que se fundamenta este procedimiento dentro de las previstas en el artículo 131 de la LGT, lo cierto es que tanto en uno como en otro se expresa que los preceptos aplicables a estos procedimientos son los artículos 131 a 133 de la LGT y en el requerimiento de información se cita expresamente que la documentación solicitada se efectúa con base en "el artículo 131.b) de la Ley 58/2003".

Debemos, por tanto, entrar a conocer de la adecuación a la ley del procedimiento seguido por el órgano gestor.

Tercero:

El procedimiento de verificación de datos se encuentra regulado en los artículos 131 a 133 de la LGT, estableciéndose en el primero de ellos, con carácter de "numerus clausus" los supuestos en los que puede iniciarse dicho procedimiento:

"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."

Debe indicarse que en la exposición de motivos de la LGT se hace referencia a la regulación en dicha norma del *"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 TEAC 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, RG 1945/2011, de 21 de mayo de 2015, RG 1922/2012; de 5 de julio de 2016, RG 87/2016 (recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio); **...**; de 20 de julio de 2017, RG 3725/2014; y **...**.

De este modo, 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 mencionada exposición de motivos, contemplando la propia LGT 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 LGT. 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 LGT que regulan el procedimiento, deben ser muy simples.

En conclusión. el artículo 131 de la LGT regula supuestos tasados, *"numerus clausus"*, que son los únicos que permiten a la Administración tributaria iniciar un procedimiento de verificación de datos. En mero desarrollo de dicho precepto, el Reglamento de Gestión e Inspección, (nunca podría ser una innovación introducida por una norma meramente reglamentaria) insiste y advierte que el procedimiento de verificación de datos no puede utilizarse para llevar a cabo comprobaciones de valor o la regularización de la situación tributaria de los no declarantes.

Por este TEAC se considera que en el presente supuesto no concurre la causa prevista en el apartado a) del artículo 131, pro cuanto no se aprecia que la declaración del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos. Tampoco puede incardinarse en la previsión contenida en el apartado c), esto es, 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, pues la comprobación de las operaciones que realiza la Administración evidencia por sí misma que no se aprecia de forma "patente", esto es, clara, perceptible y manifiesta, la aplicación indebida de la normativa tributaria, ya que requiere de una interpretación de la normativa aplicable en la materia relativa a la deducibilidad de las cuotas soportadas y los supuestos que quedan excluidos (incluso hace referencia a dos de los motivos expresados en el artículo 96.Uno de la LIVA). Tampoco concurre la causa establecida en el apartado d) del artículo 131 de la LGT, por cuanto resulta evidente que la comprobación que se inicia se refiere o afecta directamente a la actividad económica del obligado tributario, en la medida en que se trata de cuotas que no se permiten deducir y requieren determinar la afectación o no a la actividad económica.

Sin embargo, el órgano gestor alude expresamente en el requerimiento de información que el procedimiento de verificación de datos lo es en base a la causa prevista en el artículo 131, letra b) de la LGT, esto es, por considerar que los datos declarados no coinciden con los contenidos en otras declaraciones presentadas pro el mismo obligado o con los que obran en poder de la Administración tributaria.

Con base en este precepto, se le requiere a la entidad para que presente la copia de las facturas recibidas y/o demás documentos, incluidos, en su caso, contratos, en los que se hayan documentado las relaciones comerciales mantenidas por una entidad dependiente con la empresa a la que se cita en el requerimiento. Se solicitan también los libros registro de facturas recibidas en los que se hayan registrado las operaciones anteriores, identificando expresamente cada una de las mismas, y la identificación de las autoliquidaciones del IVA en las que se hayan declarado las operaciones citadas.

Se indica en todos los documentos a los que se ha hecho referencia en los antecedentes de hecho (requerimiento, propuesta, liquidación) que el alcance de las actuaciones se limita a la comprobación del adecuado registro en los libros reglamentarios de las operaciones citadas y su posterior traslación a las autoliquidaciones del impuesto.

No obstante, tanto en las propuestas como en los acuerdos de liquidación se hace constar que las facturas fueron registradas en el libro registro de IVA de facturas recibidas en los períodos regularizados, incluyéndose sus importes en las autoliquidaciones de los mismos períodos. De esta manera, si el alcance era este, el obligado tributario se había ajustado a las normas establecidas, en cuanto la propia Administración tributaria reconoce expresamente que se han producido de manera correcta las circunstancias que pretendía observar, de acuerdo con el alcance que señala.

Ahora bien, ni de la documentación solicitada, ni de las propuestas efectuadas, ni mucho menos de los acuerdos de liquidación se deduce que lo pretendido por la Administración era lo expuesto. Así, en primer lugar se solicita una documentación en los requerimientos que excede claramente del alcance delimitado en los requerimientos, las propuestas y los acuerdos de liquidación. En segundo lugar, se liquida, minorando las cuotas soportadas deducibles por considerar que las cuotas soportadas en las facturas no generaban el derecho a deducir en cuanto quedaban incluidas en el artículo 96.Uno de la LIVA, excediendo claramente con ello el alcance previamente delimitado. Finalmente, es claro y notorio que la Administración fija la causa de acudir al procedimiento

de verificación de datos en la letra b) del artículo 131, y ni en los requerimientos, ni en las propuestas, ni tampoco en los acuerdos de liquidación se hace referencia alguna a la falta de coincidencia de los datos declarados por el obligado tributario con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria; siendo este un elemento esencial que permite concretar si la Administración se ha ajustado, al decidir iniciar este procedimiento, a esta causa de la letra b).

Esto es, la Administración debe expresar cuales son los datos declarados por el obligado tributario que no coinciden con otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obran en poder de la Administración, indicando o haciendo referencia a estas declaraciones o a los datos que obran en poder de la Administración. Así, en el caso que examinamos, la Administración tributaria hace referencia a unas facturas sin indicar los datos de contraste a que alude el artículo 131.b) de la LGT, y esta omisión se produce no sólo en el requerimiento inicial, sino también en la propuesta y en la liquidación, siendo, como se ha indicado, un elemento determinante de la regularización tributaria acotada por el procedimiento al que ha optado la Administración y al que en todo momento debe someterse.

Las manifestaciones realizadas por la Administración desde el inicio de sus actuaciones con el obligado tributario, los requerimientos, ponen de manifiesto que su voluntad no era la de ajustarse a la causa prevista en la letra b) del artículo 131, pues su pretensión era la de analizar de manera exhaustiva el contenido de las facturas requeridas, su adecuación a la normativa reguladora del IVA y, por tanto, afectaba directamente a la actividad económica realizada por el obligado tributario. De otra forma no se comprendería la solicitud no sólo de las facturas, sino también de los demás documentos, incluidos, en su caso, los contratos, en los que se hayan documentado las relaciones comerciales mantenidas por el obligado tributario con las empresas expedidotas de las facturas. A mayor abundamiento, el órgano gestor, si consideraba que el procedimiento a seguir era el de la comprobación limitada, pudo y debió acudir a este procedimiento, opción que le permitía la LGT en su artículo 133.1.e); lo que incide en que su voluntad no era esta, persistiendo en la conclusión del procedimiento de verificación de datos con la correspondiente liquidación derivada del mismo.

En definitiva, es claro que las comprobaciones que examinamos exceden de la simple aclaración o justificación de los datos obrantes en la autoliquidación presentada por el interesado o de una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia autoliquidación presentada, afectando además a la actividad económica realizada por el obligado tributario.

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

Consecuentemente, en el presente caso no era viable, ni siquiera desde un principio, usar el procedimiento de verificación de datos para desarrollar la comprobación tal y como ésta se comenzó, ya que se procedía a analizar si era procedente o no la deducibilidad de las cuotas soportadas, para lo cual procedía analizar detalladamente la normativa aplicable al caso, así como materias que afectan a la actividad económica realizada por el obligado tributario, no tratándose de un simple error aritmético o defecto formal, lo que 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. 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, sino que lo que pretendía determinar era si procedía o no dicha deducibilidad, lo cual afecta directamente a su actividad económica.

De este modo, no concurriendo ninguna de las causas establecidas en el artículo 131 de la LGT, no procede la iniciación del procedimiento de verificación de datos llevado a cabo por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, respecto de la reclamante, debiendo anularse las liquidaciones provisionales al resultar improcedente el procedimiento de verificación de datos empleado.

Cuarto:

Con carácter previo a la determinación de los efectos de la aplicación del procedimiento de verificación de datos en el presente supuesto, interesa señalar las diferencias entre el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación limitada, que 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 se expone 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 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.

En este sentido, entre otras, las resoluciones de este TEAC de fecha 21 de mayo de 2015 (RG 1922/2012) y de 17 de marzo de 2016 (RG 1819/2013).

Quinto:

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 48.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; lo que ha sido analizado en anteriores ocasiones por este TEAC en la doctrina citada en fundamentos de derecho anteriores.

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 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 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, 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 48.1 de la citada Ley 39/2015, 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 39/2015 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 (TS) 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 TS 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 TS de 17 de octubre de 1991, 31 de mayo de 2000, ó, más recientemente, 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[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."

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: A) 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). B) La relevancia de la omisión procedimental, o ponderación a la que antes se ha aludido. C) 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 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 para desarrollar la comprobación tal y como ésta se comenzó, para determinar si las cuotas soportadas deducibles eran conforme a derecho o no, pues para alcanzar tal consideración es precisa una comprobación que en ningún caso puede llevarse a cabo en el marco de un procedimiento de verificación de datos, sino en el procedimiento de comprobación limitada o inspección; en tanto en cuanto la Administración conocía *ab initio* que, a través del procedimiento que se iniciaba, se requería de una interpretación compleja de la normativa reguladora del supuesto que afectaba a la actividad económica efectuada por el obligado tributario, no aportando al procedimiento los datos o declaraciones que obraban en su poder, a fin de acreditar la concurrencia de la causa prevista en la letra b) del artículo 131 de la LGT. A través de esta causa, la Administración lleva a cabo una comparación entre los datos aportados por el obligado tributario en la autoliquidación objeto de comprobación y otras anteriores presentadas por él o con los datos obrantes en poder de la misma Administración, por lo que se precisa de dicha constancia a fin de iniciar este procedimiento.

De otra parte, el artículo 131 de la LGT veta de manera contundente cualquier actuación de la Administración tributaria a través de este procedimiento de verificación de datos que afecte a la actividad económica del obligado tributario, al tener previsto el legislador otros procedimientos que resultan más adecuados para esta finalidad, dados los efectos que el acto administrativo que concluya el procedimiento puede tener sobre la actividad económica. Y es que hay que tener en cuenta que el precepto anterior tiene como nexo de unión de todas las causas previstas en él la existencia de meros defectos formales, errores aritméticos y análogos que se pongan de manifiesto en esa labor previa de la Administración tributaria de verificación de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario y su contraste con los datos que estén en posesión de la Administración (existe una correlación entre la causa que estamos examinando y la finalidad que preside este precepto regulador del procedimiento de verificación de datos), lo que permitirá a ésta corregir también esos errores formales, aritméticos o análogos que aparezcan en declaraciones o autoliquidaciones que se refieran a la actividad económica. Pero en ningún caso puede la Administración tributaria, a través de este procedimiento, requerir aclaraciones o justificaciones de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas, ni desde su inicio, ni cuando surgen posteriormente, pues la norma legal prevé la posibilidad de transformar el procedimiento de verificación de datos en el adecuado dentro del que pueden efectuarse, con las garantías necesarias que prevé la norma, las actuaciones inquisitorias que la Administración tributaria estime pertinentes.

Como hemos señalado con anterioridad, 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, como se deduce y así lo hemos puesto de manifiesto, del requerimiento emitido por la Administración solicitando documentos y datos que implicaban el conocimiento por parte del órgano gestor de los gastos y cuotas soportadas a comprobar y su adecuación a la normativa reguladora del IVA.

El análisis de la procedencia o no de la deducibilidad de estas cuotas efectuada por el obligado tributario, exige una actuación a realizar por los órganos de comprobación o de inspección de la Administración tributaria, empleando desde su inicio procedimientos a su alcance que les permitan un margen de actuación comprobadora así como de interpretación de la normativa al caso concreto mayor que el que, ciertamente, contempla el procedimiento de verificación de datos.

En definitiva, existe un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos; la iniciación del procedimiento no ha sido la

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

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

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

Como procedimientos de gestión más comunes se regulan en la propia ley los siguientes: el procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, dentro del cual se incluyen las devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones y las derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos; el procedimiento iniciado mediante declaración, en la que se ponga de manifiesto la realización del hecho imponible al objeto de que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante liquidación provisional; ***el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso,*** *pueden referirse a actividades económicas; el procedimiento de comprobación de valores, donde se regula esencialmente la tasación pericial contradictoria;* ***y el procedimiento de comprobación limitada, que constituye una de las principales novedades de la ley, habida cuenta de la escasa regulación que contemplaba el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y que supone un importante instrumento para reforzar el control tributario.***

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

constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector".

Si la solución, ante la improcedente utilización por la Administración del procedimiento de verificación, en los casos de improcedencia palmaria, por manifiesta y evidente, es la mera atribución de carácter preclusivo a sus liquidaciones, dejamos privados de sentido los esfuerzos del legislador, en aras del principio de la seguridad jurídica, como él mismo subraya, de establecer procedimientos diferentes, para su utilización por la Administración en casos distintos, dejando en particular totalmente vacío de contenido el listado de supuestos, que además con carácter tasado, se enumeran en el artículo 131 y que son los únicos que permiten el recurso por la Administración a la verificación de datos, dejando consagrada la vía 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.

En sentido análogo al que ahora señalamos, declarando la nulidad de las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria se ha pronunciado ya el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena), entre otras en sentencias de 27 de enero de 2016, recurso 877/2013, y de 17 de noviembre de 2016 (Sección Cuarta), recurso 32/2016; así como otros Tribunales Superiores de Justicia, como el de Castilla y León (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sede Valladolid, Sección 003) en sentencia de 26 de junio de 2015, recurso 1369/2012 (si bien en relación con otro tributos, como es el IRPF); y el de la Comunidad Valenciana en sentencias de 24 de febrero de 2016, recurso 499/2014 y de 14 de abril de 2016, recurso 201/2015.

Sexto:

Anuladas las liquidaciones de las que traen causa los acuerdos sancionadores, deben anularse también estos acuerdos derivados de aquellas liquidaciones.

Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL,** en Sala, en las presentes reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA:

estimarlas, anulando los actos impugnados.

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