

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070150

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de marzo de 2018

Vocalía 5.^a

R.G. 2920/2015

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión en la Ley 58/2003. Procedimiento de verificación de datos. *Nulidad de pleno derecho derivada de la utilización improcedente del procedimiento de verificación de datos.* Siguiendo la doctrina expuesta por la Resolución TEAC, de 5 de julio de 2016, RG 87/2016 (NFJ063140), el Tribunal resuelve que no toda utilización indebida del procedimiento de verificación de datos comporta la nulidad de pleno derecho de aquél. Esto ocurrirá únicamente cuando exista un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, esto es, cuando a priori, desde el inicio del procedimiento, se abordan por la Administración materias reservadas de modo claro y terminante para otros procedimientos.

Así, sin perjuicio de la amplia casuística que puede producirse en este ámbito, cabe afirmar que se incurrirá en nulidad radical o de pleno derecho en los casos siguientes:

- Cuando la Administración inicie un procedimiento de verificación de datos sin que exista previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario.
- Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos la realización de actuaciones de comprobación de valor.
- Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos aclaraciones o solicite justificantes de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas.

Fuera de estos casos, en los que se constata desde el inicio del procedimiento un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan el procedimiento de verificación de datos, la utilización indebida, por sobrevenida, del procedimiento de verificación de datos, sólo será merecedora de la sanción de anulabilidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

RD 1065/2007 (RGAT), art. 163.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 18.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuesto, por D. ... en nombre y representación de la entidad **S, S.A.**, con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en la C/ ... , contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 25 de julio de 2014 por la que se desestima la reclamación 28/12024/2011, interpuesta frente a Liquidación provisional de la Oficina Liquidadora de ... de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid de fecha 1 de febrero de 2011, Liquidación L212011100065, por el que se regulariza el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, resultando una cantidad a ingresar por la entidad de 257.089,32 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 26 de julio de 2010 se emite por la Oficina Liquidadora de ..., a la entidad **S**, propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones correspondiente al ITPAJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, correspondiente a una operación realizada entre la entidad y el Ayuntamiento de ... el 29 de enero de 2009.

Dicha propuesta de liquidación provisional es notificada al obligado tributario en fecha 27 de octubre de 2010. Con dicha notificación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de verificación de datos.

A la vista del documento que acompaña la autoliquidación presentada, considera la oficina liquidadora que la operación es una concesión administrativa no sujeta a IVA y sí a ITPAJD. La entidad alega que la "concesión de uso privativo de bien patrimonial para la construcción y explotación de equipamiento comercial en el municipio de ..." no es una concesión administrativa sino la cesión de un terreno patrimonial por un Ayuntamiento actuando en calidad de empresario o profesional.

En fecha 1 de febrero de 2011 la Oficina Liquidadora dicta Liquidación provisional en la que, tras desestimar las alegaciones formuladas por el obligado tributario, se procede a regularizar la situación tributaria del obligado tributario, con base en la siguiente motivación (idéntica a la contenida en la propuesta):

"La liquidación que se le notifica se realiza en base al art. 7 del Texto Refundido del ITP y AJD aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, estableciendo en su apartado 1.b) que "son transmisiones patrimoniales sujetas: la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos".

La regulación básica de la tributación de las concesiones administrativas se encuentra recogida en el art 3 del Texto Refundido del ITP y AJD, en donde en los apartados 3 y 4 se determinan los procedimientos para la cuantificación de la base imponible, así en el apartado 3 de dicho artículo se establece que "como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indiquen a continuación: si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma."

El documento objeto de liquidación es una concesión administrativa para la construcción y explotación de un centro comercial en el municipio de ..., por lo que es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (según establece el art. 7, número 9º de la Ley 37/1992), y sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales."

Dicha Liquidación provisional es notificada al obligado tributario en fecha 14 de febrero de 2011.

Segundo:

Frente a la Liquidación provisional anterior, **S** interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (RG: 28/12024/2011), la cual es desestimada mediante Resolución de fecha 25 de julio de 2014.

El TEAR declara que se trata de una concesión administrativa, y confirma la liquidación practicada.

Tercero:

Disconforme la entidad con la Resolución del TEAR de Madrid, interpone frente a ella el presente recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central.

Alega de nuevo, como ya hizo ante el TEAR y la oficina gestora (si bien ninguno de estos órganos ha entrado a valorarlo), que no se trata de una concesión administrativa y no se puede hablar de concesión de uso o explotación de bien de dominio público como hacen la Administración y el TEAR, pues consta claramente que se trata de un bien patrimonial. Por errores en el texto del contrato fue denegada la inscripción en el Registro de la Propiedad de la operación, debiendo hacerse constar claramente que era un bien patrimonial y algunas otras circunstancias. Aporta la entidad también un escrito del Registro de la Propiedad donde se dice que la operación tiene la naturaleza

de constitución de derecho de superficie, y se habla de contrato administrativo de naturaleza especial, no de concesión administrativa.

Alega que la operación entra dentro del ámbito de aplicación del IVA y no del ITPAJD.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) 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 (LGT) y en desarrollo de la misma por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

Segundo:

En primer lugar, y aunque no haya sido invocado por la interesada, procede examinar la cuestión relativa al procedimiento desarrollado para dictar la liquidación tributaria por parte de la Oficina Liquidadora de ... , en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, derivada de la operación realizada entre las partes, a la luz de las facultades de revisión reconocidas a este Tribunal por el artículo 237.1 de la LGT. Esto es, si cabe la utilización del procedimiento de verificación de datos para practicar la regularización pretendida por la Administración.

El procedimiento de verificación de datos se encuentra regulado en los artículos 131 a 133 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), estableciéndose en el artículo 131 LGT, 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 17 de marzo de 2017, RG 3382/2013; de 20 de julio de 2017, RG 3725/2014; y de 25 de enero de 2018, RG 4398/2014.

De manera reiterada, ha señalado este TEAC que 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 evidentes y claramente constatables por la simple contraposición de la declaración-liquidación 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 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, como se acaba de señalar, 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, claras, manifiestas o evidentes y deben tener origen, al igual que el resto de las causas previstas en el precepto, en la previa labor administrativa de verificación de los datos declarados por el obligado tributario o su contraste con los que se encuentren en posesión de la Administración tributaria, generalmente a través de procesos informáticos o de carácter similar, esto es, a través de medios internos de verificación claramente automatizados de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario; cuya presentación se constituye así en requisito imprescindible de este procedimiento.

Por este Tribunal se considera que en el presente supuesto no concurren las causas previstas en los apartados a) y b) del artículo 131 LGT, por cuanto no se aprecia que la declaración del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos, ni se aprecia que los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado tributario o con los que obren en poder de la Administración actuante, ya que en la Liquidación provisional dictada en ningún momento se hace referencia a esa falta de coincidencia.

Tampoco concurre la causa establecida en el apartado d) del artículo 131 de la LGT, pues no se ha requerido aclaración o justificación alguna.

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. El documento que se aporta junto con la autoliquidación, que recoge la “concesión”, puede llevar a la Administración a pensar que nos encontramos ante una concesión administrativa no sujeta a IVA, pero mas allá de esa primera aproximación, será necesario examinar el verdadero contrato celebrado entre las partes y si es o no una concesión administrativa en este sentido. Pero el procedimiento de verificación de datos está previsto para ser utilizado, al amparo de esta letra c), en los casos en que sea “patente”, esto es, clara, perceptible y manifiesta, la aplicación indebida de la normativa tributaria. En este caso la aplicación indebida de la norma tributaria no es patente, pues no se está interpretando la norma sino el contrato celebrado entre las partes, y es necesario un análisis exhaustivo de lo acordado para poder determinar si nos encontramos ante una concesión administrativa. Además, se da la circunstancia de que la oficina liquidadora practica liquidación por TPO por tratarse de una concesión administrativa, pero no razona ni explica por qué se trata de una concesión administrativa no sujeta a IVA, lo que pone de manifiesto que no se ha estudiado el negocio celebrado entre las partes, sino que se ha limitado a quedarse con la parte del título del contrato celebrado (“concesión”) que le interesaba a los efectos pretendidos.

Hasta tal punto no es “patente” la calificación del contrato como concesión administrativa, que el propio Registro de la Propiedad lo ha calificado como contrato administrativo de naturaleza especial, diciendo también que tiene la naturaleza de un derecho de superficie, lo que pone de manifiesto que no cabía regularizar al amparo del procedimiento de verificación de datos, pues se hacía necesario realizar mayores comprobaciones en relación con la operación realizada entre las partes, comprobaciones que excedían del alcance del procedimiento de verificación de datos.

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

Consecuentemente, en el presente caso era viable al principio acudir al procedimiento de verificación de datos, pero ante las alegaciones formuladas por la entidad, se debió iniciar otro tipo de procedimiento en cuyo marco se pudieran realizar las comprobaciones oportunas para determinar la correcta tributación de la operación. Y es que, aun cuando la normativa reguladora del ITPAJD contiene una definición más amplia de lo que es una concesión

administrativa, para acudir a esta norma primero debe quedar excluida la aplicación del IVA a la operación, cosa que no se ha hecho en este caso, y por ello no cabe acudir de forma directa a la legislación aplicable al ITPAJD.

De este modo, no concurriendo ninguna de las causas establecidas en el artículo 131 LGT, no procede practicar Liquidación por el procedimiento de verificación de datos, debiendo anularse la liquidación provisional al resultar improcedente el procedimiento de verificación de datos empleado.

Tercero:

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 serán 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 precedente, le deja abierta la posibilidad de volver a comprobar, sin límite y sin vinculación alguna al previo

pronunciamento 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).

Cuarto:

Este Tribunal Central se ha manifestado en múltiples ocasiones sobre la naturaleza y el alcance del procedimiento de verificación de datos y sobre las consecuencias de, en su caso, su utilización improcedente. Nuestra doctrina, al respecto, puede sintetizarse del modo siguiente:

- La norma (artículo 131 LGT) contiene una lista cerrada, **supuestos tasados** que son los únicos en los que cabe la instrucción de dicho procedimiento para regularizar la situación tributaria del contribuyente, toda vez que la propia Exposición de Motivos de la Ley 58/2003 ya informa que se crea "(...) el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas" (RG 1945/2011 de 20 de diciembre de 2012).

- **Es improcedente la utilización del procedimiento de verificación de datos para llevar a cabo actuaciones de comprobación de valor**, puesto que dichas actuaciones no figuran entre los supuestos del artículo 131 de la LGT en que cabe iniciar aquél. Así, en mero desarrollo de este precepto el artículo 159 del RGGI no incluye, sino que precisamente excluye, el procedimiento de verificación de datos al relacionar los distintos procedimientos tributarios en cuyo seno puede realizarse como actuación concreta la comprobación de valores (RG 1200/2012, de 13 de mayo de 2015; RG 8562/2012 de 11 de junio de 2015).

- **Es improcedente la utilización del procedimiento de verificación de datos para la comprobación de datos concernientes a actividades económicas**, pues así lo dispone claramente el propio artículo 131 de la Ley en su apartado d) (RG 1922/2012 de 21 de mayo de 2015; RG 1819/2013, de 17 de marzo de 2016).

- Resulta obvio, a la vista de la redacción de los cuatro apartados del artículo 131 de la LGT, que el **procedimiento de verificación de datos sólo puede iniciarse cuando haya existido previa declaración o autoliquidación presentada por parte del obligado tributario** (RG 1922/2012 de 21 de mayo de 2015; RG 1819/2013, de 17 de marzo de 2016). En ello insiste, como antes relacionamos, la letra c) del artículo 163 del RGGI.

- Y en supuestos diferentes a los tres anteriores, en los que en principio cabría el inicio de un procedimiento de verificación de datos, en todo caso hay que tener presente que este procedimiento **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**, no suponiendo el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto, para lo que la propia Ley General Tributaria prevé otros procedimientos como son el de comprobación limitada o el de inspección. **Ello no significa que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, pero éstas, a la vista de los preceptos de la Ley General Tributaria que regulan el procedimiento, deben ser muy simples** (RG 1151/2011 de 19 de enero de 2012; RG 2498/2010 de 23 de febrero de 2012).

En coherencia con lo anterior, **la tramitación de un procedimiento de verificación de datos amparado en concreto en el supuesto contemplado en el apartado c) del artículo 131 de la LGT (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), nace con una clara limitación: que la indebida aplicación de la norma que, según el órgano tributario, se aprecia en la declaración tributaria o autoliquidación presentada por el sujeto pasivo sea patente**, esto es, palmaria, evidente, notoria y clara, a la vista de la propia declaración presentada o de los justificantes aportados, en su caso, junto con aquélla (RG 2498/2010 de 23 de febrero de 2012).

Quinto:

Respecto de los efectos o consecuencias derivados de la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos, bien nulidad radical o de pleno derecho, bien mera anulabilidad, también este Tribunal Central se ha pronunciado en diversas ocasiones. Pueden citarse la resolución de 21 de mayo de 2015 (RG 1922/2012) y

la resolución de 17 de marzo de 2016 (RG 1819/2013). En la primera de ellas, tras invocar los artículos 62 y 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, el artículo 217 de la LGT y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se razona que:

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.

Y, concretamente, este Tribunal Central se ha pronunciado declarando la nulidad de pleno derecho en aquellos casos en los que ha existido un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas reguladoras de los procedimientos de aplicación de los tributos, lo que sucede cuando se inicia un procedimiento de verificación de datos respecto de materias reservadas por la ley de manera clara y terminante a otros procedimientos, como son la comprobación de actividades económicas o la realización de comprobación de valores.

Sin embargo, en no pocas ocasiones este Tribunal Central, tras constatar que la utilización del procedimiento de verificación de datos era indebida, ha determinado que el vicio en el que se había incurrido no era merecedor de la nulidad de pleno derecho sino de la simple anulabilidad, por no existir un incumplimiento frontal, evidente, manifiesto y ostensible de las normas reguladoras del procedimiento de verificación de datos.

Así, por ejemplo, en la resolución de 7 de mayo de 2015 (RG 5289/2011) se contempla un supuesto en el que se realiza un procedimiento de verificación de datos para verificar la corrección de la reducción practicada por el obligado tributario en sus rendimientos del trabajo y dilucidar la discrepancia existente con los datos de que disponía la Administración. En dicha resolución señalábamos:

Así, en el presente caso era viable, en principio, usar el procedimiento de verificación de datos para desarrollar la comprobación tal y como ésta se comenzó, esto es, para verificar la corrección de la reducción practicada por el obligado tributario en sus rendimientos del trabajo y dilucidar la discrepancia existente con los datos de que disponía la Administración. No obstante, cuando con los criterios contenidos en la propuesta se puso en cuestión, ni más ni menos, que la naturaleza jurídica y tributaria de las opciones fantasma concedidas al reclamante y cuya liquidación generó los rendimientos sobre los que se discute la reducción, el ámbito del procedimiento utilizado quedó rebasado. En ese momento en que la cuestión suscitada exigió la comprobación y calificación de las opciones otorgadas al reclamante, así como la determinación jurídica de sus efectos; debió hacerse uso de lo previsto en el artículo 133.1 e) de la Ley 58/2003, General Tributaria, y terminar el procedimiento de verificación de datos “e) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.”

Sin prejuzgar si en el presente caso se ha producido una indebida aplicación de la norma (artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), lo que es indudable es que, de haberse producido ésta, no podría calificarse de manifiesta, esto es, no resultaría patente a la vista de los justificantes aportados, como impone el referido precepto, dada la complejidad jurídico-tributaria del instrumento cuya naturaleza ha de esclarecerse y que origina la discrepancia entre Administración y contribuyente.

A la vista de lo expuesto, este Tribunal considera que la liquidación provisional practicada fue el resultado de un procedimiento de gestión tributaria inadecuado, por cuanto la principal cuestión suscitada

en el mismo no podía resolverse mediante un mero control formal de la declaración presentada y de su coincidencia o no con los datos en poder de la Administración, sino que exigía necesariamente llevar a cabo actuaciones de comprobación en sentido estricto, al sustanciarse discrepancias jurídicas complejas, para las que la propia LGT prevé otro tipo de actuación.

Tras señalar que el procedimiento de verificación de datos fue inadecuado y que debió iniciarse uno de comprobación limitada o de inspección que incluyera el objeto de aquél, la citada resolución analiza las consecuencias de dicho incumplimiento, concluyendo lo que sigue:

En el presente caso, como se ha expuesto en el anterior Fundamento de Derecho, era adecuado, en un principio, iniciar un procedimiento de verificación de datos para verificar la corrección de la reducción practicada por el obligado tributario y esclarecer la discrepancia existente con los datos de que disponía la Administración. Por lo tanto, no podemos afirmar que nos hallemos ante un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables que merezca el máximo reproche jurídico y deba ser calificado de nulidad de pleno derecho.

En realidad, la complejidad surge a posteriori, tras la iniciación del procedimiento y a la luz de las alegaciones formuladas y de la documentación aportada por el propio obligado interesado, pero sin que a priori, en la definición misma del procedimiento, se hayan sobrepasado por la Administración las líneas básicas de la competencia de los órganos gestores ni abordado materias reservadas de modo claro y terminante para otros procedimientos, por lo que el vicio cometido debe enmarcarse en la categoría general de la anulabilidad o nulidad relativa. En este sentido, ya se ha pronunciado este Tribunal Central en ocasiones anteriores como en Resoluciones de fecha 28/11/2013, con RGs 3132/2011 y 1535/2012.

En resumen, pues, es doctrina de este Tribunal Central que no toda utilización indebida del procedimiento de verificación de datos comporta la nulidad de pleno derecho de aquél. Esto ocurrirá únicamente cuando exista un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, esto es, cuando a priori, desde el inicio del procedimiento, se abordan materias reservadas de modo claro y terminante por la Ley para otros procedimientos. En el resto de los casos, es decir, cuando se trata de una inadecuación sobrevenida del procedimiento de verificación de datos, la consecuencia de tal utilización indebida será la anulabilidad.

Así, y sin perjuicio de la amplia casuística que puede producirse en este ámbito, cabe afirmar que se incurrirá en nulidad radical o de pleno derecho en los casos siguientes:

- Cuando la Administración inicie un procedimiento de verificación de datos sin que exista previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario.
- Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos la realización de actuaciones de comprobación de valor.
- Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos aclaraciones o justificantes de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas.

Fuera de estos casos, en los que se constata desde el inicio del procedimiento un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas legales que regulan el procedimiento de verificación de datos, la utilización indebida, sobrevenida, del procedimiento de verificación de datos sólo será merecedora de la sanción de anulabilidad.

En este sentido se ha pronunciado este TEAC en su Resolución de 5 de julio de 2016 (RG: 87/2016), dictada en unificación de criterio.

Y esto es lo que ocurre en el presente supuesto, pues al principio podía estar justificada la iniciación de un procedimiento de verificación de datos (en tanto de la propia documentación presentada por la entidad interesada con la autoliquidación se utilizaba el término “concesión” que podía llevar a la Administración a observar un error patente en la autoliquidación presentada), pero a la vista de las alegaciones presentadas por S debió procederse a iniciar un procedimiento más adecuado para examinar la calificación jurídica que debía hacerse del contrato celebrado entre las partes al introducir en el procedimiento la entidad reclamante cuestiones de complejidad jurídica, que van más allá de la mera apreciación de una aplicación indebida de la normativa que resultase patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados por el obligado tributario.

Por tanto, en el caso concreto analizado, la improcedencia del procedimiento de verificación de datos no es generadora de nulidad radical.

Por todo lo expuesto:

Este **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

estimarlo.

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