

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078463

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 925/2020, de 6 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 681/2018

SUMARIO:

ITP y AJD. Actos jurídicos documentados. Documentos notariales. Otros supuestos de sujeción. Prórroga de la opción de compra. Procedimientos de gestión en la Ley 58/2003. Procedimiento de verificación de datos. El procedimiento de verificación de datos no es apto para determinar si el documento público en el que se consigna la prórroga está o no sujeto al tributo, pues excede los límites de dicho procedimiento. Una sociedad otorga a favor de varias entidades, escritura pública de opción de compra sobre las parcelas resultado de ocho fincas rústicas afectadas por un proyecto de reparcelación, opción de compra que se vinculó en la propia escritura al cumplimiento de una condición: la inscripción en el Registro de la Propiedad del proyecto de reparcelación y la adjudicación a favor de la concedente de las parcelas resultantes. Al no haberse practicado la inscripción, en dos ocasiones, las partes otorgaron nuevas escrituras notariales de prórroga del plazo de opción de compra por otros cuatro años, conviniendo expresamente el mantenimiento de la totalidad de las cláusulas contenidas en la escritura anterior. La Administración tributaria inicia un procedimiento de verificación de datos respecto de las escrituras públicas de prórroga del derecho de opción de compra, por entender que la ampliación del plazo del ejercicio de una opción de compra está sujeto al ITPAJD, en su modalidad de AJD. El Tribunal estima que conforme al art. 131.c) LGT, no resulta ajustada a Derecho la tramitación de un procedimiento de verificación de datos para un supuesto de prórroga del ejercicio de un derecho de opción de compra, pues excede los límites de dicho procedimiento. Además, la expresión "aplicación indebida de las normas que resulte patente", contenida en aquel precepto legal, debe interpretarse en el sentido de que dicha errónea aplicación sea verificable inmediatamente, de modo claro e incontrovertible, sin necesidad de análisis jurídicos más o menos complejos de aquella normativa, de suerte que la equivocación aparezca sin esfuerzo alguno, lo que excluye los supuestos en los que quepa una discrepancia o una duda razonable sobre la interpretación de la normativa aplicable o, al menos, en los que quepa apreciar una mínima ambigüedad en la regulación legal necesitada de aclaración. Esta respuesta hace por completo innecesario contestar al segundo de los interrogantes que suscita el auto de admisión, pues carece ya por completo de relevancia para resolver el litigio determinar si las escrituras que nos ocupan están o no sujetas al impuesto sobre AJD, pues la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos determina la disconformidad a derecho de las liquidaciones giradas al contribuyente por dicho tributo y, además, tales liquidaciones -como se sigue de nuestra jurisprudencia más reciente- están afectadas por un vicio de nulidad radical [Vid., SSTs, de 2 de julio de 2018, recurso n.º 696/2017 (NFJ070957) y de 6 de febrero de 2020, recurso n.º 3878/2018 (NFJ076578)]. [Vid., ATS, de 9 de mayo de 2018, recurso n.º 681/2018 (NFJ071007), que plantea el recurso de casación contra la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 31 de octubre de 2017, recurso n.º 2430/2013 (NFJ071008), que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57 y 131, 134 y ss.
RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 27 y 31.

PONENTE:

Don Jesus Cudero blas.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 925/2020

Fecha de sentencia: 06/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 681/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/06/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 681/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 925/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 6 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 681/2028 interpuesto por la mercantil INVERSIONES MONTELIMAR, SL, UTE LEY 18/82, representada por la procuradora de los tribunales doña Pilar Iribarren Cavallé y bajo la dirección de la letrada doña María Gregori Rodríguez, contra la sentencia núm. 1345/2017, de 31 de octubre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el procedimiento ordinario núm. 2430/2013, sobre liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en su modalidad actos jurídicos documentados, en relación a unas escrituras de prórroga del plazo para el ejercicio de una opción de compra.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN DE LA GENERALITAT VALENCIANA, representada y defendida por la abogada de la Generalitat.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

"1. Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por "Inversiones Montelimar" SL UTE Ley 18/1982, y anulamos en parte la resolución impugnada del TEAR, por ser contraria a Derecho en el punto examinado en el fundamento sexto.

2. Anulamos la liquidación tributaria a que se refiere el fundamento sexto.

3. Sin costas".

Segundo.

Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de INVERSIONES MONTELIMAR, SL, parte demandante en la instancia, se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado mediante auto de fecha 9 de enero de 2018 en el que se ordenó remitir las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

Tercero.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal Supremo, el auto de 9 de mayo de 2018 de la Sección Primera de esta Sala Tercera resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de " fundamentos de derecho" de la actual sentencia.

Cuarto.

La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba, se terminaba así:

"A LA SALA SUPLICO:

Que tenga por presentado este escrito y por formalizado el recurso de casación contra la sentencia dictada con fecha 31 de octubre de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso núm. 2430/2013 y sus acumulados 2431/2013, 2332/2013 y 2433/2013 y, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en el sentido y con el contenido propuesto en el precedente apartado tercero del presente escrito".

Quinto.

La abogada de la Generalitat, en el trámite de oposición al recurso de casación, ha pedido a la Sala:

"SUPLICO que tenga por presentado este escrito, por formulada OPOSICIÓN al recurso de casación interpuesto por INVERSIONES MONTELMAR, SL contra la sentencia 1345/2017 y, después de los trámites oportunos, dicte sentencia por la que se desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

Sexto.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, acordándose como fecha de señalamiento para votación y fallo la audiencia del día 30 de junio de 2020, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Hechos y actos administrativos litigiosos relevantes para la actual controversia casacional .

1. Con fecha 20 de julio de 2004 se otorgó ante notario por CERRO DEL SOL, SL, a favor de varias entidades, escritura pública de opción de compra sobre las parcelas resultado de ocho fincas rústicas afectadas por un proyecto de reparcelación, opción de compra que se vinculó en la propia escritura al cumplimiento de una condición: la inscripción en el Registro de la Propiedad del proyecto de reparcelación y la adjudicación a favor de la concedente de las parcelas resultantes.

2. En la expresada escritura se había fijado el plazo de cuatro años para el ejercicio de la opción -plazo previsto en el artículo 14 del Reglamento Hipotecario- y se contempló también la posibilidad de prorrogar dicho plazo si a su vencimiento no se había cumplido aquella condición.

3. El 3 de julio de 2008, al no haberse practicado la inscripción, las partes otorgaron nueva escritura notarial de prórroga del plazo de opción de compra por otros cuatro años, conviniendo expresamente el mantenimiento de la totalidad de las cláusulas contenidas en la escritura anterior.

4. Como quiera que la condición volvió a incumplirse, y antes de que tuviera lugar el vencimiento del nuevo plazo, se otorgaron ocho sucesivas prórrogas del derecho de opción que se formalizaron en escrituras públicas de 30 de enero de 2009, 27 de marzo de 2009, 28 de mayo de 2009, 29 de octubre de 2009, 25 de febrero de 2010, 29 de julio de 2010, 20 de diciembre de 2010 y 31 de marzo de 2011. En todas esas escrituras se limitaron los intervinientes a prorrogar al plazo de ejercicio de la opción (por otros cuatro años) y a declarar vigente el resto del clausulado de la escritura anterior.

5. La entidad a cuyo favor se reconocía el derecho de opción (INVERSIONES MONTELMAR, SL, UTE LEY 18/82, anteriormente ALNACE PROMOTORES) presentó autoliquidación por el impuesto sobre actos jurídicos documentados declarando las escrituras de prórroga como "no sujetas" al tratarse de documentos "sin cuantía" (casilla 73 del modelo 600).

6. La Administración tributaria (la oficina liquidadora de Vinaroz) inicia entonces un procedimiento de verificación de datos en relación con el tributo indicado de la mercantil citada, respecto de las escrituras públicas de prórroga del derecho de opción de compra, por entender -como también hizo el TEAR de Valencia al desestimar la reclamación económico-administrativa correspondiente- que la ampliación del plazo del ejercicio de una opción de compra está sujeto al ITPAJD, en su modalidad de actos jurídicos documentados.

Segundo.

Demanda de la parte recurrente en la presente casación, sentencia dictada por la Sala de Valencia desestimándola y cuestiones suscitadas por el auto de admisión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

1. Sostuvo el recurrente en la instancia, muy sintéticamente, (i) que las liquidaciones se emitieron en el seno de un procedimiento de verificación de datos "inadecuado para realizar la comprobación efectuada" en la medida en que existen serias discrepancias jurídicas sobre la sujeción de las escrituras al tributo liquidado y (ii) que, en cuanto al fondo, las escrituras en cuestión carecen de "contenido valuable", pues las partes pactaron una opción de compra con duración superior a cuatro años como prórroga y no como nueva opción, siendo que la opción de compra prolongó su vigencia en hasta ocho ocasiones, inscribiéndose en el Registro de la Propiedad todas las prórrogas y manteniéndose inalterados el resto de los elementos del negocio jurídico.

Planteó también otros argumentos de carácter subsidiario -como los relativos a la determinación de la base imponible o a la invocación del principio de confianza legítima- que resultan, sin embargo, irrelevantes para resolver la presente casación, vistos los escritos de las partes y el contenido del auto de admisión del recurso.

2. La Sala de instancia rechazó aquellas dos objeciones a tenor de los siguientes razonamientos (expresados en los fundamentos jurídicos segundo y tercero de la sentencia recurrida):

" [...] SEGUNDO. Comenzamos abordando la cuestión procedimental, relativa a si era adecuado el procedimiento de verificación de datos para regularizar la situación tributaria de la recurrente y para dictar las liquidaciones tributarias controvertidas.

El art. 57.1 LGT establece que "el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios", relacionándose a continuación éstos y previéndose, en el apartado 4 del mismo artículo, el procedimiento contemplado al efecto en los arts. 134 y 135 de dicha ley.

Por su parte, el art. 131 c) LGT, relativo al procedimiento de verificación de datos, dispone que éste se inicie cuando la Administración "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".

La denominada regularización tributaria resulta de la culminación de determinados procedimientos administrativos en la vigente Ley 58/2003, siendo los más significados el de verificación de datos (art. 131 y ss), el de comprobación limitada (art. 136.1 y ss) y el de inspección (art. 141 y ss).

La comparación entre ellos revela una progresión de las potestades indagatorias, de la intensidad instructora de la Administración. En términos generales puede decirse que la verificación de datos no excede de la contrastación, de la rectificación jurídica y de errores materiales y formales, y de la petición de justificantes de lo declarado; mientras que la comprobación limitada habilita a una indagación más amplia y profunda al tiempo que activa por parte de la Administración. La constatación pronta o no de los extremos con relevancia fiscal (de los "datos") determinará la incoación de uno o de otro procedimiento regularizador.

La base tributaria tenida en cuenta por el órgano de gestión tributaria fue proporcionada por la actora a partir de los datos aportados en su autoliquidación y, en particular, de las escrituras de prórroga del contrato de opción de compra, sin acudir a ninguna comprobación añadida. No se precisaba, pues, del procedimiento de comprobación limitada o de valores previsto en el citado art. 57 LGT, ya que se estaba ante una discrepancia sobre la interpretación de la normativa aplicable, y a los fines de dirimirla bastaba con el procedimiento de verificación de datos, pues los datos estaban claros y la controversia jurídica era patente.

Por lo que el motivo de impugnación no puede ser acogido.

Tercero.

Entrando a examinar el fondo del presente litigio, en el que se suscita la cuestión de si el otorgamiento de las escrituras de prórroga de la opción de compra son operaciones sujetas y no exentas al IAJD, aplicamos aquí idéntico criterio que en nuestra STSJCV de 13-9-2013 (rec. 1711/13), criterio según el cual las operaciones antedichas quedan sujetas al IAJD, pues si en contrato inicial de opción de compra el plazo era un elemento esencial del convenio entre las partes, el hecho de estar próxima su caducidad y la decisión de las partes de prorrogar el plazo mediante su protocolización documental, supone una operación realizada en escritura pública, que constituye primera copia de documento notarial, con un contenido valuable, inscribible en el Registro de la Propiedad y no sujeto al ISD, al ITPO ni a al IOS, conforme al art. 31.2 del RDLeg 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPAJD).

Expuesto lo anterior, deberá fijarse que la operación de autos estaba sujeta y no exenta al IAJD, a tenor de la STS de 156-2002, que sostiene: "En relación a ellos, es necesario tener presente que, conforme se ha dicho antes y ha sido constante invariable en la jurisprudencia de esta Sala, el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos que tengan por objeto cantidad o casa valuable, sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o en el Mercantil y no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones o a las modalidades tributarias de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias, según establece el art. 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, aquí aplicable, y reitera el homólogo precepto del Texto Refundido vigente de 24-9-1993".

Debe también traerse mención de la STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 24-10-2003, dictada en recurso de casación en interés de Ley, que dice en su FD Tercero:

"En efecto, lo que se somete al gravamen, según el art. 27 del Texto Refundido, son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el art. 32.2 para las primeras copias de escrituras es que 'tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no (estén) sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1 de esta Ley', esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias.

La Sentencia de esta Sala, fijando doctrina legal, en recurso de casación en interés de la Ley, de 4-12-1997- que el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal invocan en sus alegaciones en apoyo de la tesis de la recurrente a la que ha de sumarse la de 25-1-2002, dictada en una casación ordinaria, señala que la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen -dichas especiales garantías registrales- la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, sin que esa justificación del impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio, como llega a argumentar la Sala en la Sentencia recurrida, pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce".

Así pues, reuniendo estos requisitos las escrituras de prórroga de la opción de compra objeto de este litigio, deberá concluirse que son actos sujetos y no exentos al IAJD".

3. El auto de admisión del presente recurso de casación, después de constatar las posiciones de las partes, nos interroga sobre las siguientes dos cuestiones:

"En primer lugar, determinar si conforme al artículo 131.c) LGT, resulta ajustado a Derecho la tramitación de un procedimiento de verificación de datos para un supuesto de prórroga del ejercicio de un derecho de opción de compra o, por el contrario, excedería de sus límites, exigiéndose, al menos, uno de comprobación limitada, interpretando qué debe entenderse por la expresión "aplicación indebida de las normas que resulte patente", contenida en ese precepto.

En segundo lugar, precisar si la inclusión en una escritura pública de una ampliación o prórroga del plazo para el ejercicio de un derecho, en la que se modifica únicamente el plazo, determina el carácter evaluable del acto y su consiguiente sujeción al ITPAJD, modalidad de actos jurídicos documentados".

Tercero.

Criterio interpretativo de esta sentencia y respuesta a la primera cuestión suscitada en el auto de admisión.

1. Para resolver la primera de las cuestiones sobre las que nos interroga el auto de admisión, resulta imprescindible analizar el artículo 131 de la Ley General Tributaria que, en relación con el procedimiento de verificación de datos, dispone lo siguiente (la cursiva y el subrayado es nuestro):

" [...] 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".

Por su parte, el artículo 31.2 del texto refundido de la ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados dispone, en relación con esta segunda modalidad, que:

"[...] Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley , tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".

2. El apartado del artículo 131 aquí relevante está constituido por su letra c), que es, cabalmente, la que ha sido aplicada por la oficina liquidadora de Vinaroz en decisión avalada después por el TEAR de la Comunidad Valenciana y por la sentencia ahora recurrida.

El debate entre las partes se sitúa en el significado, a los efectos que nos ocupan, del adjetivo patente; o, mejor, si puede afirmarse en este supuesto que concurre tal adjetivo -porque así lo exige la ley- en la indebida aplicación al caso, efectuada por el contribuyente, de la normativa que disciplina los actos sujetos al impuesto sobre actos jurídicos documentados.

3. Pero antes de abordar el caso concreto que nos ocupa, conviene recordar nuestra jurisprudencia sobre esta cuestión, que hemos resumido muy recientemente en la sentencia de esta misma Sala y Sección núm. 652/2020, de 3 de junio (recurso de casación núm. 6358/2017).

Ya en nuestra sentencia de 11 de noviembre de 2015 (casación núm. 220/2014), dijimos que

"El procedimiento de verificación de datos, novedad introducida por los artículos 131 a 133, ambos inclusive de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es un procedimiento de comprobación llevado a cabo por los propios órganos de gestión, sin actuación instructora de ningún tipo", que

"Se trata de un procedimiento de comprobación -en este caso de bases- que, eso sí, se agota con 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", y, en fin, que

"En todo caso, si dicho procedimiento termina mediante liquidación, ésta deberá ser motivada (artículo 133.1.b), si bien también puede concluir mediante iniciación de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección (artículo 133.1.e)".

Por otra parte, en la sentencia núm. 145/2017, de 31 de enero de 2017 (casación núm. 3972/2015), insistimos en que el procedimiento de verificación de datos

"Se limita a la mera comprobación formal frente a la comprobación material, de suerte que aquel viene a ser básicamente un simple cotejo o contraste entre los datos declarados y aportados por el propio obligado tributario y los poseídos por la Administración o se haya incurrido en oscuridades o errores manifiestos y patentes en la declaración o autoliquidación presentada, sin que quepa entrar en calificaciones y valoraciones jurídicas".

Pero desestimamos el recurso porque, en el caso concreto examinado,

"Atendiendo al desarrollo y contenido del procedimiento de verificación seguido", resulta patente que no existe calificación ni valoración jurídica alguna, simple y llanamente la Administración se ha limitado a constatar la discrepancia existente, pues en la autoliquidación se pretendía una deducción por TIC, la Administración ante la discrepancia entre sus datos y la pretendida deducción inicia procedimiento de verificación, la parte recurrente afirma que se trata de un error y que lo procedente es la deducción por investigación y desarrollo, y en el curso del procedimiento no logra justificar dicho error, de manera que la Administración se mantuvo dentro de los límites propios del procedimiento de verificación, al constatar formalmente que la parte recurrente no tenía derecho a la deducción".

Un grado más allá fuimos en las sentencias núms. 1128/2018, de 2 de julio (casación núm. 696/2017) y 237/2020, de 19 de febrero de 2020 (casación núm. 4487/2018), al aludir a la cuestión de la " complejidad" del asunto y subrayar expresamente lo siguiente:

"[e] TEAC considera, acertadamente que dada la complejidad de determinar cuando se adquiere la condición de empresario a efectos del IVA y si a la fecha en que se transmitieron los terrenos por las personas físicas vendedoras se hubiera adquirió esta cualidad por realizarse actividades de urbanización, lo que se pretendía, en definitiva, era determinar si se desarrollaban o no actividades económicas, cuestión expresamente excluida de este procedimiento de gestión".

Y profundizamos en la misma idea en la sentencia 1645/2019, de 28 de noviembre de 2019 (casación núm. 2532/2017), en la que enfatizamos que la resolución del TEAR recurrida ante la Sala de instancia consideró que

"En el caso concreto se plantean discrepancias de hecho y de derecho de relativa complejidad en cuanto a la procedencia de la exención, de suerte que la actuación administrativa no puede quedar supeditada al mero examen formal de la documentación disponible sin llevar a cabo otras comprobaciones u ofrecer al contribuyente razones jurídicas que justifiquen en criterio administrativo; y, en consecuencia, concluye que la liquidación provisional practicada fue resultado de un procedimiento de gestión inadecuado, (el de verificación de datos), que no está previsto para los casos en que, como el presente, han de llevarse a cabo actuaciones de comprobación en sentido estricto para las que la propia LGT prevé otro tipo de procedimiento".

Y, bajo esa premisa, decidimos lo que a continuación reflejamos:

"De oficio, la citada RTEAR concluye que las actuaciones realizadas eran relativamente complejas, de ahí que esta Sala considere que debiera haberse transformado el procedimiento inicialmente incoado en otro distinto antes de su conclusión. El procedimiento de verificación de datos no debió finalizar mediante una liquidación provisional [(artículo 133, 1, b, LGT)] sino mediante el inicio de un procedimiento de comprobación limitada (...)".

4. Recapitulando, como dijimos en la citada sentencia de 3 de junio de este año, podemos afirmar que el procedimiento de verificación de datos: (a) se agota con 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; (b) procede cuando se realiza un simple cotejo o contraste entre los datos declarados y aportados por el propio obligado tributario y los poseídos por la Administración, o se haya incurrido en oscuridades o errores manifiestos y patentes en la declaración o autoliquidación presentada, sin que quepa entrar en calificaciones y valoraciones jurídicas; y (c) no cabe cuando se plantean discrepancias de hecho o de derecho de relativa complejidad en relación con el asunto, y, en particular, en cuanto a la procedencia de un beneficio fiscal.

5. A lo anterior cabría añadir que la utilización por el legislador del adjetivo "patente" no es, ni puede ser, casual o gratuita.

Si patente -como acertadamente señala el recurrente en su escrito de interposición- equivale a "manifiesto, visible, inequívoco, claro, indubitado, craso" y, en el ámbito jurídico y relativo al error, debe equipararse a aquello que "resulte a primera vista, sin necesidad de esfuerzo intelectual relevante" (sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2011, recurso de casación núm. 6567/2009), forzoso será concluir que la indebida aplicación de la normativa tributaria que habilita la utilización de este sencillo procedimiento solo será "patente" si esa errónea aplicación es verificable inmediatamente, de modo claro e incontrovertible, sin necesidad de análisis jurídicos más o menos complejos de aquella normativa, pues el error aparecerá sin esfuerzo alguno, con solo un vistazo.

6. De esta forma, cuando el legislador del artículo 131 incorporó la indebida aplicación de la norma de carácter "patente" estaba excluyendo los supuestos en los que cupiera una discrepancia o una duda razonable sobre la interpretación de la normativa aplicable o exigiendo, al menos, que no existiera ambigüedad alguna en la regulación legal.

Y si eso es así, surge inmediatamente la pregunta en nuestro caso concreto: ¿Cabe hablar de esa seguridad interpretativa, patente, en un supuesto en el que se mantiene un idéntico derecho - la opción de compra- con todos sus elementos objetivos y subjetivos salvo uno, su duración temporal? ¿Es indubitado, seguro, incontrovertido que esa mínima alteración permite afirmar que la prórroga tiene contenido económico valuable cuando -por ejemplo- en distintas ocasiones la propia Sala de esta orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha dicho lo contrario a efectos del tributo que nos ocupa?

7. No entendemos, en absoluto, que concurra el carácter patente al que la ley supedita la utilización de este procedimiento. Y ello no ya solo porque existen argumentos jurídicos a favor del carácter no evaluable de las nuevas escrituras que no pueden calificarse, desde luego, como extravagantes o acríticos, sino porque la Administración ha tenido que amparar la liquidación que nos ocupa en datos ajenos a la autoliquidación: la determinación de que la escritura está sujeta, de que el negocio recae sobre cantidad o cosa valuable y, finalmente, la propia determinación de la base imponible son todos ellos elementos ajenos a la escritura pública.

A ello cabría añadir que no está claro que exista aquí una capacidad económica añadida a la que determinó el gravamen, por este mismo tributo, de la escritura de la primera opción cuando la prórroga ya estaba prevista en ella, lo que acentúa aún más la existencia de unas dudas interpretativas que impiden acudir al precepto contenido en la letra c) del artículo 131 LGT.

8. A tenor de lo expuesto, estamos en condiciones de responder a la primera cuestión que nos suscita el auto de admisión, y lo hacemos afirmando que, conforme al artículo 131.c) LGT, no resulta ajustada a Derecho la tramitación de un procedimiento de verificación de datos para un supuesto de prórroga del ejercicio de un derecho de opción de compra, pues excede los límites de dicho procedimiento.

Además, la expresión "aplicación indebida de las normas que resulte patente", contenida en aquel precepto legal, debe interpretarse en el sentido de que dicha errónea aplicación sea verificable inmediatamente, de modo claro e incontrovertible, sin necesidad de análisis jurídicos más o menos complejos de aquella normativa, de suerte que la equivocación aparezca sin esfuerzo alguno, lo que excluye los supuestos en los que quepa una discrepancia o una duda razonable sobre la interpretación de la normativa aplicable o, al menos, en los que quepa apreciar una mínima ambigüedad en la regulación legal necesitada de aclaración.

Cuarto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La respuesta a la cuestión anterior hace por completo innecesario contestar al segundo de los interrogantes que suscita el auto de admisión, pues carece ya por completo de relevancia para resolver el litigio determinar si las escrituras que nos ocupan están o no sujetas al impuesto sobre actos jurídicos documentados.

La razón de esa irrelevancia es sencilla: la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos determina la disconformidad a derecho de las liquidaciones giradas al contribuyente por dicho tributo y, además, tales liquidaciones -como se sigue de nuestra jurisprudencia más reciente- están afectadas por un vicio de nulidad radical.

Hemos dicho, en efecto, en las sentencias de 2 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 696/2017) y 19 de febrero de 2020 (recurso de casación núm. 4487/2018), fijando la correspondiente doctrina jurisprudencial, que

"la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho".

Si ello es así, es evidente que el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el contribuyente debe prosperar íntegramente por el primero de los motivos de nulidad aducidos, que no fue otro que el que, cabalmente, hemos acogido en esta sentencia.

En definitiva, procede: a) acoger el recurso de casación y casar la sentencia recurrida al haber seguido un criterio contrario a la doctrina que acaba de establecerse y b) estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia y anular las liquidaciones de la oficina de Vinaroz y las resoluciones del TEAR que las confirmaron por ser improcedente el procedimiento utilizado para llevarlas a efecto.

Quinto.

Pronunciamiento sobre costas.

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Respecto de las causadas en la instancia, dadas las serias dudas de derecho que el asunto planteaba, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo.

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la mercantil INVERSIONES MONTELMAR, SL, UTE LEY 18/82 contra la sentencia núm. 1345/2017, de 31 de octubre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el procedimiento ordinario núm. 2430/2013, sobre liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en su modalidad actos jurídicos documentados, en relación a unas escrituras de prórroga del plazo para el ejercicio de una opción de compra, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Estimar íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de INVERSIONES MONTELMAR, SL, UTE LEY 18/82 contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 27 de mayo de 2013, que desestimaron las reclamaciones económico-administrativas núms. 12/115/12, 12/113/12, 12/112/12, 12/114/12 interpuestas por la citada mercantil frente a las liquidaciones giradas por la oficina de Vinaroz por importes de 38.908,97 euros, 37.605,35 euros, 35.692,73 y 38.181,04 en concepto de impuesto sobre actos jurídicos documentados con relación a escrituras públicas de prórroga de opción de compra, declarando las expresadas resoluciones (del TEAR y de la oficina liquidadora) disconformes con el ordenamiento jurídico, anulándolas.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.