

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080210

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 22 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 661/2018

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Revisión de actos nulos de pleno derecho. Causas de nulidad. Contenido imposible. En el presente caso, los cónyuges tributaron individualmente en el IRPF. La Administración abrió sendos procedimientos de verificación de datos que culminaron en las liquidaciones respectivas. El cónyuge recurrió la liquidación que fue anulada porque se consideró que el procedimiento de verificación de datos no era el cauce adecuado para regularizar la situación fiscal del recurrente, pero su esposa no impugnó su liquidación, por lo que devino en firme. A juicio de la Sala, la liquidación firme impugnada no es de contenido imposible ya que no es contrario a la realidad física sobre la que recae, ni encierra una contradicción interna en sus términos por oponerse a Leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. Se trata de una liquidación tributaria cuyo contenido no es otro que la obligación de ingresar su importe en el Tesoro Público. La imposibilidad de carácter jurídico no supone un contenido imposible, sino una causa de ilegalidad del acto. **Prescindir absolutamente del procedimiento. Procedimientos de gestión en la Ley 58/2003. Procedimiento de verificación de datos.** La inadecuación del procedimiento de verificación de datos no supone que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. No basta cualquier defecto acaecido en el procedimiento, sino que es preciso que se haya prescindido total y absolutamente del mismo o que el defecto sea de tal naturaleza que se equipare su ausencia a la del propio procedimiento. Cualquier vicio u omisión no da lugar a una nulidad absoluta o de pleno derecho. En el presente caso, no se ha producido ninguna infracción de procedimiento, pues la Administración siguió los trámites del procedimiento de verificación de datos para dictar la liquidación, la interesada pudo hacer alegaciones y activar los medios de impugnación oportunos, y plantear en ese procedimiento las cuestiones de legalidad ordinaria que ahora invoca [Vid., en sentido contrario, STS, de 19 de noviembre de 2020, Rec. n.º 2996/2019 (NFJ079864)].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 217.

PONENTE:

Don Juan Carlos Fernández de Aguirre Fernández

Magistrados:

Don JUAN CARLOS FERNANDEZ DE AGUIRRE FERNANDEZ

Don BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

Don LUIS HELMUTH MOYA MEYER

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000661 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05304/2018

Demandante: Caridad

Procurador: MIRIAM RODRIGUEZ CRESPO

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

S E N T E N C I A N º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

Madrid, a veintidos de septiembre de dos mil veinte.

HECHOS

VISTOS por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional el recurso contencioso-administrativo 661/2018, promovido por la Procuradora de los Tribunales doña Miriam Rodríguez Crespo, en nombre y representación de doña Caridad, contra la Orden del Ministro de Hacienda de 29 de mayo de 2018, sobre nulidad de pleno Derecho.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por Orden del Ministro de Hacienda de 29 de mayo de 2018 se desestimó la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho formulada por doña Caridad, al amparo del artículo 217.1.a), c) y e) LGT, de la liquidación provisional del IRPF, ejercicio 2004, practicada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Arona (Tenerife).

Frente a dicha resolución la representación procesal de doña Caridad interpuso recurso contencioso-administrativo.

Reclamado el expediente a la Administración y siguiendo los trámites legales, se emplazó a la parte recurrente para la formalización de la demanda, lo que verificó mediante escrito que obra en autos, en el que termina solicitando a la Sala que dicte sentencia por la que "se declare no conforme a Derecho la resolución recurrida y, en consecuencia, se declare la nulidad de pleno derecho de la liquidación de regularización del IRPF correspondiente al ejercicio de 2004, girada por la Administración de Arona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 3 de agosto de 2009".

Segundo.

Emplazada la Abogacía del Estado para que contestara a la demanda, así lo hizo en escrito en el que, tras expresar los hechos y fundamentos de derecho que estimó convenientes, terminó solicitando que se dictara una sentencia por la que se "desestime el recurso con expresa imposición de costas a la parte recurrente".

Tercero.

Concluidas las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, el cual tuvo lugar el día 15 de septiembre de 2020.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Juan Carlos Fernández de Aguirre, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Constituye el objeto del presente recurso contencioso administrativo determinar si es o no conforme a Derecho la Orden del Ministro de Hacienda de 29 de mayo de 2018 por la que se desestima la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho formulada por doña Caridad, al amparo del artículo 217.1.a), c) y e) LGT, de la liquidación provisional del IRPF, ejercicio 2004, practicada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Arona (Tenerife).

Segundo.

Constan en el informe del Subdirector General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa de 26 de enero de 2018, obrante en el expediente administrativo, los siguientes extremos:

"Doña Caridad presenta autoliquidación de IRPF, ejercicio 2004, en modalidad de tributación individual;

"La Administración AEAT de Arona sigue un procedimiento de verificación de datos, dictando el 23 de septiembre de 2009 liquidación provisional del concepto y ejercicio citados, que se notifica a la interesada el 15 de octubre de 2009. No se presenta recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa;

"Don Jose Augusto, cónyuge en aquel momento doña Caridad, presenta autoliquidación IRPF, ejercicio 2004, en modalidad de tributación individual;

"La Administración AEAT de Arona sigue un procedimiento de verificación de datos, dictando el 23 de septiembre de 2009 liquidación provisional del concepto y ejercicio citados, que se notifica al interesado el 23 de octubre de 2009;

"Presentado en plazo recurso de reposición, es desestimado por el órgano gestor mediante resolución notificada el 13 de enero de 2010;

"Interpuesta por don Jose Augusto reclamación económico-administrativa, es estimada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias el 28 de marzo de 2012, anulando la resolución impugnada, por no ser ajustada a Derecho?;

"Considera el Tribunal Regional que el procedimiento de verificación de datos en el que se dictó la liquidación no era el adecuado en ese caso;

"En ejecución de este fallo, la Administración de Arona anula la liquidación practicada e inicia al interesado un procedimiento de comprobación limitada, en el que se dicta una nueva liquidación provisional de IRPF 2004, contra la que se presenta reclamación económico-administrativa, que es estimada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias el 31 de marzo de 2016, anulando el acto impugnado?;

"Considera el Tribunal que la práctica de la regularización efectuada conllevaría el examen de la contabilidad mercantil, facultad de la que están privados los órganos gestores en el procedimiento de comprobación limitada;

"Los fundamentos jurídicos por los que los efectos de la resolución estimatoria dictada en vía económico-administrativa a don Jose Augusto no se extienden a la liquidación provisional dictada a Caridad son los siguientes:

"Los entonces cónyuges presentan cada uno su autoliquidación del IRPF ejercicio 2004 en modalidad de tributación individual, no en tributación conjunta como afirma la reclamante en su solicitud de revisión;

"Tanto en la primera como en la segunda reclamación económico-administrativa presentadas por don Jose Augusto, los actos impugnados son exclusivamente las liquidaciones provisionales a él dictadas. El artículo 239 de la Ley General Tributaria establece que la resolución estimatoria de una reclamación económico-administrativa podrá anular total o parcialmente el acto impugnado;

"El artículo 66 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, relativo a la ejecución de las resoluciones administrativas, establece que los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos...?;

"Por lo tanto, el acto administrativo dictado en ejecución de una resolución económico-administrativa no tiene autonomía alguna para delimitar su alcance, debiendo ceñirse estrictamente a lo decidido en la resolución de la que trae causa;

"Así hizo la Administración de Arona anulando el acto impugnado en cada caso, que eran exclusivamente las liquidaciones provisionales dictadas a don Jose Augusto.

La Orden impugnada, tras concretar el iter de las actuaciones, desestima la solicitud de nulidad de pleno derecho señalando que se ha seguido el procedimiento establecido sin que pueda apreciarse indefensión, pues la

interesada tuvo conocimiento de las actuaciones pudiendo haber efectuado alegaciones e interpuesto los recursos pertinentes - artículo 217.1.e) LGT.

Seguidamente, razona que la recurrente no concreta qué derecho ha sido lesionado por la Administración - artículo 217.1.a) LGT- y que en su caso solo tendría trascendencia una vulneración del derecho fundamental del sujeto pasivo a la igualdad en la aplicación de la ley originado por la actuación del mismo órgano gestor, lo que no es del caso, además de que nos encontraríamos ante una situación de legalidad ordinaria.

Finalmente, estima que la liquidación cuya nulidad solicita no incurre en imposibilidad de orden físico o material ni está afectada de una contradicción interna, lógica y originaria, y que tratándose en el caso de una liquidación tributaria el contenido es la obligación de ingresar su importe, por lo que tal contenido no puede reputarse imposible - artículo 217.1c) LGT.

Tercero.

Disconforme con la decisión del Ministro de Hacienda la representación procesal de doña Caridad, tras exégesis de lo actuado y al amparo de los artículos 136 y 217.1.c) y e) LGT, formula las siguientes alegaciones:

"Procede la nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada por el órgano gestor de la Administración Tributaria, pues a la vista de la documentación que obra en el expediente el órgano gestor autor de la liquidación tributaria objeto de impugnación, al tiempo de determinar la ganancia patrimonial derivada de la transmisión inmobiliaria de la que la misma trae causa, debió haber revisado de forma obligatoria la contabilidad y, particularmente, la aplicable a las empresas de construcción inmobiliaria, en cuyos conceptos -tales como amortización, gastos diferidos, gastos de financiación, préstamos, etc.- ha debido basarse el órgano gestor en cuestión a la hora de determinar dicha ganancia patrimonial;

"En consecuencia, y como quiera que la regularización del Impuesto llevada a cabo por organismo administrativo conllevaba el examen de contabilidad mercantil, y toda vez que los órganos gestores no tienen atribuida tal facultad en el seno del procedimiento de comprobación limitada - artículo 136.2.c) LGT-, ha existido extralimitación en el ejercicio de sus funciones, lo que indefectiblemente debe llevar aparejado la nulidad de pleno derecho de la susodicha liquidación por no ser conforme a Derecho.

La Abogacía del Estado se opone al recurso haciendo suyos los razonamientos expuestos en la Orden del Ministro de Hacienda de 29 de mayo de 2018.

Cuarto.

Ex artículo 217.1 LGT "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: c) que tengan un contenido imposible y 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". Estos son los motivos en los que la parte recurrente fundamenta su pretensión.

Respecto del primer motivo -actos de contenido imposible-, la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2006, dictada en el recurso 5580/2003, enseña que

"...Como expuso la sentencia de esta Sala de diecinueve de mayo de dos mil `la nulidad de pleno Derecho de actos administrativos que tengan un contenido imposible - artículo 47.1 b) LPA de 1958 y hoy artículo 62.1 c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre- es trasunto en el régimen de dichos actos del principio que expresa el artículo 1272 del Código Civil para los contratos. La nulidad de actos cuyo contenido sea imposible ha sido apreciada siempre con suma prudencia por la doctrina y la jurisprudencia, que trata de evitar que se amplíe inadecuadamente el supuesto legal a cualquier acto desprovisto de fundamento jurídico para ser dictado;

"La imposibilidad a que se refiere la norma de la Ley de procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad - artículo 48.1 LPA y 83.2 LJCA; la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto. Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de éste - sentencias de 6 de noviembre de 1981 y 9 de mayo de 1985;

"De esta doctrina se hacen eco otras sentencias posteriores como las de dos de noviembre de dos mil cuatro y diecisiete de enero de dos mil cinco que se manifiestan en idéntico sentido.

Como señaló la sentencia de esta Sala de 16 de noviembre de 2007, dictada en el recurso 202/2006, "En el presente caso no puede apreciarse que las liquidaciones que se encuentran en el origen del presente procedimiento sean de contenido imposible, desde el punto de vista material o físico y lógico, antes al contrario, los actos de liquidación impugnados declaran la falta de ingreso de una deuda tributaria y requieren al deudor a su pago, lo que es un contenido perfectamente posible, desde un punto de vista físico y lógico".

En nuestro caso, la Sala estima que el acto cuya nulidad la parte pretende no se sitúa en los parámetros en los que la jurisprudencia interpreta el referido precepto de la Ley General Tributaria, ya que tal acto no es de contenido imposible ya que no es contrario a la realidad física sobre la que recae ni encierra una contradicción interna en sus términos por oponerse a Leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable, como señala el Alto Tribunal, pues nos encontramos ante una liquidación tributaria cuyo contenido no es otro que la obligación de ingresar su importe en el Tesoro Público. En todo caso, de adolecer el acto de una imposibilidad de carácter jurídico por las razones que aduce el recurrente, pero ello supondría no un contenido imposible sino la ilegalidad del acto.

En lo atinente a la letra e) del número 1 del artículo 217 LGT: "que el acto se haya 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".

Esta Sala ha declarado repetidas veces, y sirva por todas la sentencia de 23 de julio de 2018, dictada en el recurso de apelación 45/2018, que "la nulidad de pleno derecho constituye un remedio excepcional, tasado, y no un cauce que permita la reapertura de plazos ya fenecidos para el examen de cuestiones de legalidad ordinaria que pudieron, y debieron, solventarse en el curso de los plazos precluidos, siendo claro en este caso que la actora pudo oponer por vía de recurso ordinario cuantas cuestiones ahora invoca".

En esta línea de razonamiento, la Sala, con referencia al artículo 217.1 LGT, solventado supuestos de análogo alcance, ha declarado que "por su carácter excepcional, el recurso a esta vía, que en último término incide sobre la firmeza de los actos administrativos y, en consecuencia, se conecta con la idea de seguridad jurídica, ha de ponderarse con especial rigor y cautela extrema".

No basta, pues, con la infracción de alguno de los trámites del procedimiento, sino que es necesario la ausencia total de éste o de alguno de los trámites esenciales o fundamentales - STS 19 de mayo 2004-, esto es, no basta cualquier defecto acaecido en el procedimiento, sino que es preciso que se hubiera prescindido total y absolutamente del mismo o que el defecto fuera de tal naturaleza que se equiparara su ausencia a la del propio procedimiento, de forma que cualquier vicio u omisión no da lugar a una nulidad absoluta o de pleno derecho pues ello no equivale a prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

Es claro en nuestro caso que no se ha producido ninguna infracción de procedimiento, pues para dictar la liquidación de que se trata se han seguido por la Administración los trámites oportunos de verificación de datos, pudiendo la interesada haber realizado alegaciones y activar los medios de impugnación oportunos, y plantear entonces las cuestiones de legalidad ordinaria que ahora invoca, cosa que no hizo.

Procede desestimar el recurso.

Quinto.

Las costas se imponen a la parte recurrente -ex artículo 139 LRJCA.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Primero.

Desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido por la representación procesal de doña Caridad contra la Orden del Ministro de Hacienda de 29 de mayo de 2018, por ser ajustada al ordenamiento jurídico.

Segundo.

Las costas se imponen a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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.