

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ063140

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 5 de julio de 2016

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 87/2016

**SUMARIO:**

En el caso que se analiza se pretende que se unifique el criterio en relación con la posibilidad o no de incorporar a un procedimiento de comprobación limitada los datos y elementos de prueba obtenidos en un procedimiento de verificación de datos anterior que ha sido declarado nulo de pleno derecho y en relación a si cabe iniciar dicho procedimiento de comprobación limitada sin que las nuevas actuaciones se puedan calificar como mera reiteración de las actuaciones anteriores bajo una distinta denominación. **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.**

**Procedimientos tributarios. 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.* Pues bien, en primer lugar, 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 por la Ley 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; y, 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, la utilización indebida, por sobrevenida, del procedimiento de verificación de datos sólo será merecedora de la sanción de anulabilidad. **(Criterio 1 de 4)**

*Derechos y garantías de los obligados tributarios.* Existen diferencias radicales y esenciales, que afectan directamente a los derechos y garantías de los obligados tributarios, entre el procedimiento de verificación de datos y cualquiera de los otros dos procedimientos, comprobación limitada e inspección, por lo que no puede resultar indiferente la utilización correcta por parte de la Administración de los mismos so pretexto de que los trámites pueden ser iguales aparentemente en unos y otros. Tales diferencias, que afectan directamente a los derechos y garantías de los obligados tributarios y a sus posibilidades de defensa son: 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, aun cuando la verificación se haya referido a uno solo concreto de ellos; a pesar de lo anterior, la Administración que ha utilizado improcedentemente el procedimiento de verificación de datos, se beneficia de quedar dispensada de especificar en su resolución «las actuaciones concretas realizadas», a diferencia de lo que se exige en el procedimiento de comprobación limitada, 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; y, 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 pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Y esta diferencia, al haber iniciado desde el principio un procedimiento para efectuar actuaciones que de forma clara, expresa y abierta no estaban permitidas por la Ley, afecta de plano a los derechos y garantías de los obligados tributarios. **(Criterio 2 de 4)**

*Principio de conservación de actos y trámites.* *La nulidad de pleno derecho del procedimiento de verificación de datos no impide la incorporación de los datos y documentos obtenidos en el mismo al procedimiento*

*posterior de comprobación limitada o de inspección.* Es contrario al principio de conservación de actos y trámites del art. 66 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC) y a la interpretación que del mismo hace la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no permitir la incorporación de los datos y documentos obtenidos en el procedimiento de verificación de datos al procedimiento posterior de comprobación limitada o de inspección por el hecho de que aquél hubiera sido declarado radicalmente nulo. **(Criterio 3 de 4)**

*Efectos de la anulación o declaración de nulidad de pleno derecho de un procedimiento de verificación de datos: si la prescripción no lo impide, la Administración puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección.* Tras la previa declaración de improcedencia de un procedimiento de verificación de datos, por exceso de objeto o alcance del mismo, y la consiguiente anulación o declaración de nulidad de pleno derecho del mismo, la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección mientras la prescripción no lo impida, tanto si la anulación ha tenido lugar por motivos formales como si se ha debido a razones de fondo. Obviamente, si el vicio en que incurrió la primera liquidación fue determinante de la nulidad radical o de pleno derecho, tanto las actuaciones realizadas en ese procedimiento como los recursos o reclamaciones que se hayan interpuesto para la obtención de dicha declaración de nulidad radical o absoluta no tendrán eficacia interruptiva de la prescripción, como reiteradamente ha manifestado el Tribunal Supremo -véase, STS, de 20 de enero de 2011, recurso n.º 120/2005 (NFJ041997)-. **(Criterio 4 de 4)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 131, 132, 133, 217 y 242.  
RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 159 y 163.  
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 62, 63, 64, 65, 66 y 67.  
RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 66.

En la Villa de Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 26 de junio de 2015 recaída en la reclamación n.º 46/00863/2014 y acumuladas, relativa a liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007, 2008 y 2009.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero:

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. Como resultado de la tramitación de tres procedimientos de verificación de datos, la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Valencia dictó en fecha 17 de abril de 2012 tres liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF, en adelante) de los ejercicios 2007, 2008 y 2009. En estas liquidaciones se incrementaba la base imponible del ahorro como consecuencia de una ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de un inmueble.

Contra dichas liquidaciones se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas n.º 46/08648/2012, 48/08664/2012 y 48/08660/2012 que fueron acumuladas y resueltas de forma estimatoria por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante), con el argumento siguiente[1]:

**"TERCERO.** Tal y como consta en los acuerdos de liquidación impugnados, las actuaciones administrativas desarrolladas corresponden al procedimiento de verificación de datos. Por ello, con carácter previo a valorar cualquier cuestión de fondo, se hace necesario examinar si tal procedimiento de gestión tributaria resulta procedente en casos como el presente, cuestión que se suscita a la luz de las facultades de revisión reconocidas a este Tribunal por el artículo 237.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual, *"las reclamaciones y recursos económico-*

*administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución, todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados”.*

Debe precisarse que la cuestión a debatir no es la falta de competencia de la Administración de la AEAT para girar la liquidación impugnada, competencia que evidentemente concurre en el órgano administrativo actuante, sino si dicha liquidación puede dictarse en el seno del procedimiento de verificación de datos instruido.

Dispone en este sentido el artículo 131 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que:

*“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”*

Según se deduce del precepto transcrito, los supuestos en los que cabe la incoación de este procedimiento de verificación de datos para regularizar la situación tributaria del contribuyente son una lista cerrada, debiéndose por tanto solventar la cuestión planteada que no es otra que determinar si la regularización ahora enjuiciada tiene cabida en lo prevenido en el artículo que acabamos de reproducir, teniendo además en cuenta que la propia exposición de Motivos de la Ley 58/2003, que introdujo “ex novo” el procedimiento de verificación de datos, aclaró 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”.

**CUARTO.** En este sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha reiterado que, *“el procedimiento de verificación de datos 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 (comprobación limitada o inspección) 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 Ley 58/2003. 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”* (resolución de 19 de enero de 2012, RG.1151/2011, reiterada en resolución de 23 de febrero de 2012, RG.2498/2010).

Siendo éste el alcance “máximo” del procedimiento de verificación de datos, la indebida aplicación de la norma que el órgano liquidador aprecie en la declaración o autoliquidación del sujeto pasivo debe ser “patente” (esto es, palmaria, evidente, notoria, clara) a la vista de la propia declaración presentada o de los justificantes aportados, en su caso, sin que, fuera de tales casos, pueda acudir al procedimiento de verificación de datos.

Esta doctrina reiterada es vinculante para este Tribunal, según establece el artículo 239.7 de la citada Ley General Tributaria: *“La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente”.*

**QUINTO.** La regulación de la exención por reinversión en vivienda habitual, para el ejercicio en cuestión, se contiene en el artículo 38 de la LIRPF (Ley 35/2006) que establece:

*“Artículo 38. Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual.*

*Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.*

*Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.”*

Por su parte, el Reglamento del Impuesto (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo) dispone:

*“Artículo 41. Exención por reinversión en vivienda habitual.*

(...)

**SEXTO.** En el presente caso, el control de la procedencia de la exención por reinversión en una nueva vivienda habitual que el contribuyente aplicó en su autoliquidación exige comprobar que tanto la vivienda transmitida como la nueva vivienda adquirida cumplen los requisitos para ser consideradas viviendas habituales durante los plazos reglamentariamente establecidos. Asimismo, es necesario comprobar los importes obtenidos en la transmisión, la cuantía de la ganancia patrimonial y el importe efectivamente reinvertido en la adquisición de la vivienda habitual, comprobaciones que no parecen englobarse en lo que la norma exige como *“patente aplicación indebida de la norma”*. Además, el hecho de que al fijar el valor de adquisición de la primera vivienda transmitida, en particular, al determinar el coste de las inversiones efectuadas en la misma y posibles mejoras ulteriores, refleja una discrepancia jurídica de cierta complejidad en la determinación de la ganancia patrimonial; por otra parte, se le están aumentando las ganancias patrimoniales reducidas no exentas imputables a los ejercicios del 2009, 2008 y 2007.

Por tanto, en este caso concreto, entendemos que se plantean discrepancias de hecho y de derecho de una relativa complejidad en cuanto a la procedencia de la exención por reinversión, a la modificación de los valores de adquisición y de transmisión de su primera vivienda habitual y de las mejoras efectuadas en aquella, e incluso con el incremento de las ganancias patrimoniales de ejercicios anteriores, cuestiones que no pueden quedar supeditadas al mero examen formal de la documentación disponible, sin llevar a cabo otras comprobaciones u ofrecer al contribuyente razones jurídicas que justifiquen de alguna forma el criterio adoptado por la Administración.

En consecuencia, **procede, a la vista de la doctrina sentada por el TEAC, considerar que la liquidación provisional practicada por la Administración fue el resultado de un procedimiento de gestión tributaria inadecuado, que 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 de una relativa complejidad), para las que la propia LGT prevé otro tipo de actuación, como es el procedimiento de comprobación limitada.”**

Termina el TEAR fallando lo que sigue: *“El Órgano Unipersonal de este Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, acuerda, en única instancia, ESTIMAR las reclamaciones acumuladas, anulando las liquidaciones impugnadas”*.

2. El 16 de octubre de 2013 la Dependencia Regional de Gestión de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia dictó tres propuestas de liquidación con las que se iniciaron otros tantos procedimientos de comprobación limitada por el IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, cuyo objeto era el mismo que el de los procedimientos de verificación de datos que habían sido declarados improcedentes por el TEAR.

Se puso fin a los tres procedimientos de comprobación limitada con otras tantas liquidaciones dictadas el 26 de noviembre de 2013 y que fueron impugnadas en vía económico-administrativa mediante la interposición de las reclamaciones nº 46/01015/2014, 46/00863/2014 y 46/00875/2014.

Previa acumulación de las reclamaciones, el TEAR dictó resolución estimatoria de fecha 26 de junio de 2015, la cual constituye el objeto del presente recurso, en los términos siguientes[2]:

**"SEGUNDO:** En orden a la regularización fiscal IRPF 2007 y 2008 y liquidaciones tributarias a ello inherentes, una cuestión de orden previo plantea el reclamante según lo apuntado: la eventual prescripción del derecho de la AEAT a determinar la deuda tributaria. La estimación de ella puede llevar aparejado la innecesariedad de conocer del fondo del asunto planteado. Y de su suyo, dada la relación de pendencia apuntada, la de la sanción impuesta, ahora controvertida.

**TERCERO:** Como es conocido, prescribe el derecho de la AEAT a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación a los cuatro años contados, en su caso, "desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación" (ex art. 66 y 67.1.a) LGT).

Cierto es que dicho plazo puede quedar interrumpido, iniciándose un nuevo plazo de prescripción (art. 68 LGT) pero es comúnmente admitido que no producen efecto interruptivo alguno los actos declarados nulos de pleno derecho, ya lo sean por vicios sustantivos (los más) o formales, como, por ejemplo, el uso indebido de un procedimiento de aplicación del tributo. En efecto, en los supuestos en los que las Resoluciones administrativas o judiciales que estiman totalmente un recurso o reclamación, bien por razones sustantivas bien por razones de procedimiento, subsiste la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar (determinara la deuda) , pero iniciando siempre un nuevo procedimiento y, en todo caso, con determinadas limitaciones, pues la facultad de la Administración de volver a liquidar no es absoluta, como serían, por ejemplo, las impuestas por la prescripción (por todas, STS de 29 de septiembre de 2014 (Rec. nº 1014/2013)). Específicamente, es Doctrina del TEAC que el uso improcedente del procedimiento de verificación es motivo de anulabilidad (art. 63 LRJPAC) y, sólo excepcionalmente, de nulidad radical (art. 62 LRJPAC) siempre que, en este caso, la improcedencia de su utilización resulte evidente o patente desde el momento inicial. En este orden de cosas, la jurisprudencia pone de manifiesto la concurrencia de tres requisitos para declarar la nulidad de un procedimiento por la causa que estamos examinando: A).- Que la omisión debe ser total y absoluta, al utilizar el precepto ambos adverbios. Con ello se está remarcando que debe ser manifiesto el vicio cometido, esto es, debemos estar ante una omisión manifiesta del procedimiento. Así, la propia jurisprudencia engloba tres supuestos distintos: no haber seguido procedimiento alguno (equiparable a la vía de hecho), haber seguido uno distinto del establecido legalmente o previsto por el legislador, y prescindir de los trámites esenciales de forma que hagan indetectable el procedimiento legalmente establecido (entendiendo por tales aquellos que delimitan el conjunto de derechos y obligaciones de los interesados o de los posibles afectados). B).- La relevancia de la omisión procedimental, o ponderación a la que antes se ha aludido. C).- El menoscabo o lesión de las garantías del interesado que fundamentalmente lesionan su derecho a la defensa, esto es, produce indefensión.

En este orden de cosas, el TEAC ha señalado, de manera reiterada, 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 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.

En el supuesto que nos ocupa (deducción por adquisición de vivienda habitual, ex art. 68 L. 35/2006, del IRPF) debe rechazarse que las previsiones contempladas en las letras a) y b) del artículo 131 de la LGT permitan llevar a término la comprobación realizada por medio del procedimiento de verificación de datos (ni se han puesto de manifiesto que estemos ante defectos formales o errores aritméticos, ni se indica que los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado tributario o con los que obran en poder de la Administración tributaria).

Ergo, **el procedimiento de verificación era totalmente inadecuado desde su origen** –a pesar de que no se dijera nada a este respecto en su momento- **y, de suyo, es nulo de pleno derecho, como nula de pleno derecho es la liquidación tributaria de él dimanante**, al haberse seguido como procedimiento distinto del establecido legalmente o previsto por el legislador.

Así las cosas, la autoliquidación de IRPF del ejercicio 2007 se presentó en el plazo que finalizó el 30 de junio de 2008 (art. 8 Orden EHA/481/2008, de 26 de febrero, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2007, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, rectificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos. El derecho de la AEAT a determinar la deuda (ex art. 66 y 67.1.a) LGT) prescribía el 31.06.2012 (sic); por su parte, la autoliquidación de IRPF del ejercicio 2008 se presentó en el plazo que finalizó el 30 de junio de 2009. El derecho de la AEAT a determinar la deuda (ex art. 66 y 67.1.a) LGT) prescribía el 31.06.2013 (sic). Dichos plazos no quedaron interrumpido por el procedimiento de verificación (ex art. 131 y ss. LGT) anterior que es nulo de pleno derecho y, de suyo, también es nula de pleno derecho la liquidación de él resultante al haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (artículo 62 LRJPAC).

Por lo tanto, en conclusión, los procedimientos de comprobación de los que dimanaban las liquidaciones que nos ocupan (IRPF 2007 e IRPF-2008) iniciados con la notificación de las propuestas de liquidación en fecha 23.10.2013, lo fue una vez había prescrito el derecho de la AEAT para determinar la deuda tributaria. Ergo, las liquidaciones tributarias practicadas al ahora reclamante –claves A4660013156001049 y A4660013156001050- son nulas de pleno derecho.

**CUARTO:** En lo concerniente a la regularización IRPF 2009, y liquidación tributaria a ello inherente, se cuestiona por el interesado, en primer lugar, un eventual vicio procedimental que anularía prima facie toda la comprobación fiscal, sin entrar en otras consideraciones. Y se sostiene que, como la nueva comprobación fiscal es consecuencia de otro procedimiento anterior “nulo de pleno derecho”, es difícilmente admisible que al nuevo procedimiento de comprobación se alleguen, así como así, las actuaciones del procedimiento anterior nulo.

En efecto, sostiene la AEAT que, de acuerdo con el FALLO del TEAR correspondiente a las reclamaciones 46/08660/2012, 46/08664/2012 y 46/08648/2012 se anularon las liquidaciones provisionales de IRPF ejercicios 2007, 2008 y 2009 al incurrir los actos administrativos en el defecto formal de utilizar un procedimiento de gestión tributaria inadecuado”; de suyo, lo que procede es RETROTRAER las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal; así, con la nueva propuesta de liquidación realizada con los datos en poder de la Administración (documentos aportados por el interesado en el anterior procedimiento de revisión) se inicia un nuevo procedimiento, “incorporándose al presente procedimiento, los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el procedimiento anulado, los cuales conservan su validez y eficacia a efectos probatorios”. Y ello es, pues, lo controvertido.

Como ya se ha expuesto anteriormente, este Tribunal, a diferencia de lo convenido por la AEAT, no dispuso la retroacción de actuaciones pues, en puridad, lo que venía a decir el Tribunal obiter dicta es que la Administración, con la información recabada y las actuaciones realizadas hasta la fecha, no podía resolver cual era el valor de adquisición o enajenación de un bien, teniendo, pues, para ello que iniciar el oportuno procedimiento de comprobación –en su caso, el de inspección - ahondar más en sus labores de investigación y recopilación de información, para ya después, una vez finalizadas éstas y con toda la información en la mano proceder a determinar, en su caso, la procedencia de la regularización pero que en ningún caso podía determinarse esto con la información obrante y menos aún mediante un procedimiento de gestión tributaria que se limita a un mero control formal de la declaración y de coincidencia de los datos consignados en la misma con los que dispone la Administración. O dicho de otra forma, que la información de la que disponía la Administración era insuficiente para poder determinar si procedía, o no, modificar un valor declarado, y ya se ha dicho antes que el vicio advertido no era constitutivo de mera anulabilidad, sino de nulidad radical (ex art. 62 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las

Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) y como tal insubsanable, no convalidable e imprescriptible, debiéndose recordar que la nulidad opera "ex tunc", desde su origen, por lo que **un procedimiento viciado de nulidad radical –como fue del caso- es nulo desde su inicio, y nulas son todas las actuaciones que en el curso del mismo se hallan (sic) llevado a cabo que, en forma y manera alguna, no son convalidables.** En efecto, cuando una resolución (o sentencia) anula un acto tributario por razones de procedimiento, por razones de contenido, la consecuencia siempre es la nulidad de pleno derecho. Esto comporta - como ha dicho el Tribunal Supremo en muchas ocasiones, por todas Sentencia Sala 3ª de 24 de mayo de 2012- que la nulidad tiene efectos "ex tunc" desde el principio y que no se aplican a los supuestos de nulidad los principios de conservación o convalidación previstos en la Ley 30/1992, que se refiere a los actos administrativos.

En el caso, pues, tenemos un procedimiento que se ha anulado por haberse utilizado un procedimiento inadecuado, esto es por haber prescindido de las normas de procedimiento legalmente establecidas. El FALLO no recogía conservación de acto alguno.

**La nueva propuesta de liquidación dice empero conservar todos los datos del procedimiento anterior nulo, conservación que no tiene ninguno apoyo legal, más al contrario.** En efecto, la AEAT lo que hace es tomar el procedimiento anterior y la liquidación que había sido anulada, cambia el nombre del procedimiento de "verificación de datos" por el "comprobación limitada", le añade un párrafo diciendo que dicha notificación supone un inicio del procedimiento de comprobación limitada y regulariza con la misma información y datos del procedimiento de gestión tributaria.

Como consecuencia de ello, lo actuado está fuera de las normas de procedimiento y es radicalmente nulo."

El TEAR estima la reclamación en los términos que siguen:

*"El Órgano Unipersonal de este TEARCV, resolviendo en única instancia acuerda:*

1. *DECLARAR PRESCRITO el derecho de la AEAT a determinar la deuda por el IRPF 2007 y 2008, declarando de suyo la nulidad de las liquidaciones tributarias practicadas al ahora reclamante –claves A4660013156001049 y A4660013156001050 – y de suyo ESTIMAR las reclamaciones al efecto promovidas números 46/1015/2014 y acumulada 46/875/2014.*

2. *ESTIMAR la reclamación 46/875/2014, anulando la Resolución dictada y la liquidación que allí se incorpora clave A4660013156001050, en la medida que traen su causa de un procedimiento iniciado de forma irregular, según lo relatado".*

Las conclusiones del TEAR son, en síntesis, las que se indican a continuación:

A) Los procedimientos de verificación de datos fueron totalmente inadecuados desde su origen y, en consecuencia, nulos de pleno derecho, por lo que no tuvieron virtualidad interruptiva de la prescripción los actos dictados en el seno de los mismos y tampoco los recursos y reclamaciones que se vio obligado a deducir el interesado para obtener un pronunciamiento sobre la improcedencia del procedimiento utilizado. Este argumento conduce al TEAR a declarar la prescripción del derecho a liquidar el IRPF de los ejercicios 2007 y 2008.

B) Siendo nulos de pleno derecho los procedimientos de verificación de datos, no es posible conservar e incorporar a los procedimientos de comprobación limitada posteriores los documentos y elementos de prueba obtenidos en aquéllos, pues a los supuestos de nulidad radical no se aplican los principios de conservación o convalidación previstos en la Ley 30/1992. Este argumento lleva al TEAR a anular la liquidación del IRPF del ejercicio 2009.

## Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el 21 de octubre de 2015, al considerarla gravemente dañosa y errónea y trascender el criterio aplicado por el TEAR del concreto expediente aquí analizado.

En síntesis, el Director recurrente alega lo siguiente:

No comparte ninguno de los criterios seguidos por el TEAR en su resolución.

1) Aún admitiendo las conclusiones alcanzadas por el TEAR en la resolución de las primeras reclamaciones (46/08648/2012, 46/08664/2012 y 46/08660/2012), no estamos ante un caso en el que la improcedencia del procedimiento de verificación de datos deba desembocar en una declaración de nulidad de pleno derecho de lo actuado, sino que la categoría en la que se encuadraría el vicio debería ser la de anulabilidad (artículo 63 Ley 30/1992), a tenor de la doctrina establecida al respecto por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que exige, para concluir que estamos ante una nulidad radical, un incumplimiento frontal, evidente, manifiesto y ostensible de las normas reguladoras de los procedimientos administrativos, circunstancia que se presenta cuando existe una norma cuya literalidad no ofrece lugar a dudas interpretativas y la actuación del órgano de aplicación de los tributos es total, absoluta y evidentemente contraria a dicha literalidad. A sensu contrario, no pueden encuadrarse en el vicio de nulidad de pleno derecho actuaciones que pueden llegar a exceder del objeto y alcance previstos normativamente para el procedimiento de que se trate pero que precisan de un análisis pormenorizado del caso concreto para poder llegar a advertir la concurrencia de dicho exceso, al no ser clara y evidente desde su inicio, ni siquiera para el órgano actuante, la improcedencia de las mismas. Esto último es lo que ha ocurrido en el caso que ahora nos ocupa.

2) No se comparte tampoco el argumento del TEAR que ha determinado la anulación de la liquidación del IRPF del año 2009, consistente en que no existe apoyo legal para conservar en los procedimientos de comprobación limitada los datos obtenidos y utilizados en los procedimientos de verificación de datos previamente anulados. Sí existe amparo normativo expreso para la conservación en un procedimiento posterior de los datos y elementos de prueba obtenidos en uno previo que haya sido anulado o declarado nulo de pleno derecho. Dicho amparo estaría constituido por los artículos 64 a 66 de la Ley 30/1992, entendidos conforme los ha interpretado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y por los artículos 66.2, párrafo tercero, del RD 520/2005 y 104.5 de la LGT que, al regular las consecuencias que derivan de la caducidad de un procedimiento de aplicación de los tributos, dispone en su párrafo tercero la conservación de la validez de los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado en otros procedimientos que puedan iniciarse con posterioridad. El artículo 104.5 de la LGT y la doctrina del TEAC sobre el mismo resultan importantes no sólo porque constituyen una expresión de lo previsto en las disposiciones generales de derecho administrativo sino porque, además, la caducidad cuyas consecuencias desarrollan es un vicio con unos efectos muy similares a los derivados de una declaración de nulidad de pleno derecho, entendiendo el legislador pertinente incluso en este caso atender al principio de conservación de actos y trámites. Estamos, pues, ante la expresión del principio de eficacia administrativa, cuya preservación resulta compatible para el legislador con la anulación de un acto administrativo (en cualquiera de sus dos manifestaciones, anulabilidad y nulidad de pleno derecho), pero también ante la expresión práctica de uno de los derechos reconocidos a los ciudadanos ante la Administración, el de no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante (art. 34.1.h) de la LGT y 35.f) de la Ley 30/1992).

3) Resulta sorprendente la afirmación del TEAR de que *“En efecto, la AEAT lo que hace es tomar el procedimiento anterior y la liquidación que había sido anulada, cambia el nombre del procedimiento de “verificación de datos” por el “comprobación limitada”, le añade un párrafo diciendo que dicha notificación supone un inicio del procedimiento de comprobación limitada y regulariza con la misma información y datos del procedimiento de gestión tributaria”*. Esta reflexión tendría que haber llevado al TEAR a replantearse la anulabilidad y mucho más la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones dictadas en los procedimientos de verificación de datos, pues si ante lo que estamos es ante meros detalles formales (un simple cambio de nombre del procedimiento) sólo estaríamos ante una irregularidad no invalidante del artículo 63.2 de la Ley 30/1992.

Termina el Director recurrente solicitando la unificación de criterio a fin de declarar que:

1. No toda utilización improcedente de un procedimiento de verificación de datos es determinante de una nulidad de pleno derecho de las actuaciones. Para que se entienda producida tal nulidad de pleno derecho es preciso que nos encontremos ante un incumplimiento frontal, evidente, manifiesto y ostensible de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos y esta circunstancia sólo se produce cuando la actuación del órgano de aplicación de los tributos es total, absoluta y evidentemente contraria a una prohibición apreciable con la simple lectura de una norma, sin necesidad de labor interpretativa alguna.

2. El principio de conservación de actos y trámites habilita para incorporar a un procedimiento tributario posterior los datos y elementos de prueba obtenidos en un procedimiento previo declarado improcedente, haya sido este último anulado o declarado nulo de pleno derecho.

3. Tras la previa declaración de improcedencia de un procedimiento de verificación de datos, por exceso de objeto o alcance del mismo, la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, sin que las nuevas actuaciones se puedan calificar como mera reiteración de las actuaciones anteriores bajo una distinta denominación.

### **Tercero:**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR en la reclamación tramitada en única instancia la condición de interesado, cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso en virtud de lo dispuesto en el artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, presentó alegaciones en el trámite concedido al efecto por este Tribunal Central, manifestando su oposición a la admisión del recurso por entender que no concurren las circunstancias para su interposición reguladas en el artículo 242 de la Ley General Tributaria.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero:**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

### **Segundo:**

Plantea el interesado en la reclamación dictada en única instancia por el TEAR la inadmisibilidad del recurso extraordinario de conformidad con lo prevenido en el artículo 242 de la LGT.

Dispone el artículo 242.1 de la LGT que *“las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto a las materias de su competencia, así como por los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales”*.

En el presente caso el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT manifiesta su disconformidad con los criterios sostenidos por el TEAR en la resolución impugnada, cuestionando en consecuencia:

a) Que la improcedencia del procedimiento de verificación de datos deba desembocar en todo caso en una declaración de nulidad de pleno derecho de lo actuado.

El recurrente considera que la postura asumida por el TEAR al declarar en el caso analizado la nulidad de pleno derecho de lo actuado en los procedimientos de verificación de datos iniciales contraviene la doctrina de este Tribunal Central manifestada en diversas resoluciones que cita de manera expresa.

b) Que la declaración de nulidad de pleno derecho del procedimiento de verificación de datos impida conservar en los procedimientos de comprobación limitada posteriores los datos obtenidos y utilizados en aquél.

En relación con el segundo de los asuntos debatidos, el de la incorporación de los documentos obtenidos en los procedimientos de verificación de datos declarados nulos a los procedimientos de comprobación limitada iniciados posteriormente, se citan en el escrito del recurso determinadas resoluciones del TEAC que fundamentarían a juicio del recurrente una solución contraria a la sostenida por el TEAR.

Se pone de manifiesto, por tanto, que el recurso interpuesto encaja plenamente en uno de los supuestos señalados en el artículo 242.1 de la LGT, la no adecuación de la resolución impugnada a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Pero es que, además, fundamenta también su recurso el Director del Departamento en la estimación como gravemente dañosa y errónea de la resolución impugnada.

Al respecto, este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en relación con este recurso extraordinario, que:

*“...el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad. Así lo hemos indicado, entre otras, en la resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002), al señalar que “este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estime que es errónea, es decir, que infringe la Ley y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente”. De esta forma, “implica el que el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente “fallo”, con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto” (resolución de 5 de junio de 2003, RG 6694/2003 y en sentido análogo la de 23 de enero de 2003, RG 1717/2002).*

*De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.*

*En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, “pero no en cualquier circunstancia”, conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada –siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de los propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aún pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS*

En el presente recurso se exponen las razones por las que el órgano recurrente disiente del contenido de la resolución impugnada: (i) La improcedencia del procedimiento de verificación de datos sólo determina la declaración de nulidad de pleno derecho según la doctrina del TEAC en determinados casos, entre los que no se encuentra el analizado en el recurso; (ii) La anulación o nulidad de pleno derecho del procedimiento de verificación de datos no impide que se incorporen los datos y elementos de prueba obtenidos en aquél a un procedimiento de comprobación limitada posterior.

Se señalan también concretas resoluciones de diversos TEAR que han acogido el criterio de la resolución aquí impugnada en lo que se refiere a la imposibilidad de incorporar a un procedimiento de comprobación posterior los datos y elementos de prueba obtenidos en un previo procedimiento de verificación de datos declarado improcedente, tanto en casos de declaración de nulidad de pleno derecho como en casos de declaración de anulabilidad.

Así las cosas, considera este Tribunal Central que concurren en el presente caso los requisitos del artículo 242.1 de la LGT para admitir a trámite el recurso. Nos encontramos ante unos criterios de interpretación de la normativa reguladora de los procedimientos de aplicación de los tributos que podrían ser susceptibles de reiteración (lo cual ya se ha constatado respecto de uno de los asuntos debatidos), ocasionando un perjuicio evidente al interés general, caso de ser erróneos, y no ante la revisión de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente.

No pueden aceptarse, en este sentido, las pretensiones de inadmisibilidad del recurso formuladas por quien ostentó ante el TEAR la condición de interesado, basadas en que el recurrente pretende no unificar criterios sino revisar las conclusiones adoptadas por el TEAR en su resolución. Así, resulta evidente que el Director del Departamento de Gestión Tributaria no pretende revisar la declaración de nulidad radical del procedimiento de verificación de datos efectuada por el TEAR, sino evitar que, en el futuro, pueda declararse dicha nulidad en supuestos como el analizado en el presente recurso que son, a su juicio, distintos de los que según este Tribunal Central determinan la procedencia de tal declaración de nulidad radical. Lo mismo cabe decir respecto de las otras cuestiones debatidas: lo que pretende el recurso es que se unifique el criterio en relación con la posibilidad o no de incorporar a un procedimiento de comprobación limitada los datos y elementos de prueba obtenidos en un procedimiento de verificación de datos anterior que ha sido declarado nulo de pleno derecho y en relación a si cabe iniciar dicho procedimiento de comprobación limitada sin que las nuevas actuaciones se puedan calificar como mera reiteración de las actuaciones anteriores bajo una distinta denominación.

#### Tercero:

Así pues, tres son las cuestiones controvertidas en el presente recurso extraordinario:

(i) Determinar si toda utilización improcedente de un procedimiento de verificación de datos es determinante de una nulidad de pleno derecho de las actuaciones.

(ii) Determinar si el principio de conservación de actos y trámites habilita para incorporar a un procedimiento tributario posterior los datos y elementos de prueba obtenidos en un procedimiento previo declarado improcedente, haya sido este último anulado o declarado nulo de pleno derecho.

(iii) Determinar si una vez apreciada la utilización improcedente de un procedimiento de verificación de datos, la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, y si las nuevas actuaciones se puedan calificar como mera reiteración de las actuaciones anteriores simplemente bajo el amparo o cobertura de una distinta denominación.

#### Cuarto:

Pasamos a analizar la primera cuestión debatida, la concerniente a las consecuencias que debe acarrear la utilización improcedente de un procedimiento de verificación de datos.

El procedimiento de verificación de datos es un procedimiento de gestión tributaria regulado en los artículos 131 a 133 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), que disponen lo siguiente:

##### Artículo 131. Procedimiento de verificación de datos

**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.

## Artículo 132. Iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos

1. El procedimiento de verificación de datos se podrá iniciar mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla.

2. Cuando el obligado tributario manifieste su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración, se aplicará lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 de esta Ley.

3. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.

4. La propuesta de liquidación provisional deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que hayan sido tenidos en cuenta en la misma.

## Artículo 133. Terminación del procedimiento de verificación de datos

1. El procedimiento de verificación de datos terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos.

b) Por liquidación provisional, que deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma.

c) Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario.

d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta Ley sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

e) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

### **2. La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma.**

Dichos preceptos son objeto de desarrollo en el Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección (en adelante, RGGI), en los artículos 155 y 156, regulación que se completa con la contenida en los 159 y 163.

En particular, merecen, por su absoluta trascendencia, ser destacadas las disposiciones que con toda claridad formula nuestro legislador en los artículos 159.1 y 163 letra c).

## Artículo 159. Actuaciones de comprobación de valores.

**“1. La comprobación de valores también podrá realizarse como una actuación concreta en alguno de los siguientes procedimientos:**

- a) Procedimiento iniciado mediante declaración.
- b) Procedimiento de comprobación limitada.
- c) Procedimiento de inspección”.

Artículo 163. Iniciación del procedimiento de comprobación limitada.

“Se podrá iniciar el procedimiento de comprobación limitada, entre otros, en los siguientes supuestos:

a) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.

b) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario proceda comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria.

**c) Cuando de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria”.**

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

#### Quinto:

Partiendo de la conclusión del anterior fundamento de derecho, 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).

#### **Sexto:**

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.

Así, por ejemplo, en la propia resolución citada, RG 1922/2012, tras constatarse que el procedimiento de verificación de datos era inadecuado se concluye con su nulidad de pleno derecho porque la Administración ab initio, desde el mismo inicio del procedimiento, estaba requiriendo del obligado tributario la aclaración o justificación de si desarrollaba, o no, una actividad económica. Dice la resolución::

*(.....) Como se ha expuesto anteriormente, analizando las circunstancias que concurren en el presente caso, no era viable ni siquiera desde el principio iniciar un procedimiento de verificación de datos, en tanto en cuanto la Administración ab initio, a través del procedimiento que iniciaba, estaba requiriendo la aclaración o justificación del desarrollo, o no, de actividades económicas del obligado tributario, lo que le está vedado al órgano administrativo para iniciar el procedimiento de verificación de datos. En este sentido, el supuesto es claro y patente.*

*En relación con lo anterior, para este Tribunal Central resulta claro, manifiesto y ostensible, insistimos, el incumplimiento de la limitación legalmente establecida al procedimiento de verificación de datos en relación con las actividades económicas previsto en la letra d) del artículo 131.*

**Y no debe confundirse el desarrollo argumental que este Tribunal Central despliega, por la razón de estar obligado a motivar sus resoluciones (máxime cuando va a apreciar la nulidad de pleno derecho de un acto de la Administración) con que la infracción del ordenamiento cometida no sea palmaria.**

**En definitiva, existe un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos; la iniciación del procedimiento no ha sido la adecuada, abordando materias reservadas por la ley de manera clara y terminante a otros procedimientos; procedimientos entre los que existen diferencias sustanciales, razonadas en el fundamento de derecho tercero, que afectan a los derechos y garantías de los obligados tributarios y a sus posibilidades de defensa; de forma tal que el grado de desviación con el fin administrativo que preside el procedimiento de verificación de datos es de tal gravedad que, por todo ello, el vicio cometido encaja en el apartado e) del artículo 217 de la LGT, debiendo enmarcarse en la categoría de nulidad de pleno derecho.**

**Estas diferencias sustanciales, radicales y esenciales entre el procedimiento de verificación de datos y cualquiera de los otros dos procedimientos, comprobación limitada e inspección, no permiten la utilización indiscriminada de uno u otro por la Administración, so pretexto de que los trámites, documentos y elementos de prueba aportados pudieran ser en muchos casos los mismos, pues estas diferencias afectan directamente a los derechos y garantías de los obligados tributarios incidiendo de forma rotunda en sus posibilidades de defensa; tales diferencias son las siguientes: (i) La liquidación sin efecto preclusivo 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, tengámoslo en cuenta, 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. (ii) A pesar de lo anterior, la Administración que ha utilizado improcedentemente el procedimiento de verificación de datos, se beneficia de quedar dispensada de especificar en su resolución "las actuaciones concretas realizadas", a diferencia de lo que se exige en el procedimiento de comprobación limitada, 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; (iii) la elección por parte de la Administración de iniciar un procedimiento de verificación de datos, y no de comprobación limitada, siendo este último el claramente procedente, le deja abierta la posibilidad de volver a comprobar, sin límite y sin vinculación alguna al previo pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Y esta diferencia, al haber iniciado desde el principio un procedimiento para efectuar actuaciones que de forma clara, expresa y abierta no estaban permitidas por la Ley, afecta de plano a los derechos y garantías de los obligados tributarios.**

Por su parte, cabe mencionar también las resoluciones de 13 de mayo de 2015 (RG 1200/2012) y de 11 de junio de 2015 (RG 8562/2012), en las que se declaró la nulidad radical o de pleno derecho del procedimiento de verificación de datos por haber sido utilizado indebidamente para realizar actuaciones de comprobación de valor. Así, dispone la RG 1200/2012:

**(.....) Entre los supuestos que enumera el artículo 131 de la Ley, como lista cerrada que permiten llevar a cabo un procedimiento de verificación de datos, no se encuentra el de realizar actuaciones de comprobación de valores.**

**(.....)**

**Es de resaltar, asimismo, que el artículo 159 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó el Reglamento de Gestión e Inspección (en adelante, RGGI), en desarrollo del artículo 131 de la Ley, no incluye a este procedimiento (el de verificación de datos) al relacionar los distintos procedimientos tributarios en cuyo seno puede realizarse como actuación concreta la comprobación de valores.**

**(...)**

**Por todo lo anterior, este Tribunal Central entiende que la actuación que, en este caso, llevó a cabo la Oficina Nacional excedió los límites y presupuestos para los que está previsto un procedimiento de verificación de datos, pues se inicia un procedimiento de verificación ya incluyendo en su objeto actuaciones de comprobación de valores, produciéndose un incumplimiento frontal, evidente, manifiesto y ostensible de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos; el procedimiento no ha sido el legalmente previsto, abordando materias reservadas de manera clara y terminante a otros procedimientos,**

**vulnerando el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos, al inaplicar en casos concretos el artículo 159 del RGGI.**

El invocado principio de inderogabilidad singular de los reglamentos se recoge en nuestro ordenamiento en el artículo 52.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común(en adelante, LRJPAC), así como en el artículo 23.4 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

El artículo 52.2 de la LRJPAC dispone:

*“Las resoluciones administrativas de carácter particular no podrán vulnerar lo establecido en una disposición de carácter general, aunque aquéllas tengan igual o superior rango a éstas”.*

A este principio y los efectos de su quebranto por la Administración, la nulidad radical o de pleno derecho, se ha referido el Tribunal Supremo en varias sentencias. Baste citar, por todas, la Sentencia de 6 de abril de 2004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Rec. n.º 30/2002), en la que se subraya: “Un principio de larga tradición en nuestro derecho proclama la inderogabilidad singular de los reglamentos, invocado a veces con el aforismo latino *tu patere legem quam fecisti* (sometete a la ley que tú mismo hiciste) y concretado hoy en la fórmula del artículo 23.2 de la Ley del Gobierno, con arreglo al cual «son nulas las resoluciones administrativas que vulneren lo establecido en un reglamento, aunque hayan sido dictadas por órganos de igual o superior jerarquía que el que lo haya aprobado».

La justificación de este principio se encuentra en otros tres principios consagrados por la Constitución: de un lado, el principio de igualdad, recogido en el artículo 14 y el cual implica que no se pueda derogar, prescindir o ignorar una norma para casos concretos; de otro, en los principio de legalidad, enunciado en el artículo 9.3, que viene a suponer que la Administración está sometida al ordenamiento jurídico, también, por tanto, a sus propios reglamentos; y, por último, el de seguridad jurídica, sentado entre otros en el artículo 103 del texto constitucional.

Consecuentemente, **el grado de desviación con el fin administrativo que preside el procedimiento de verificación de datos es de tal gravedad que el vicio debe enmarcarse en la categoría de nulidad de pleno derecho.**

**Séptimo:**

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

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

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

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

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

Si la solución, ante la improcedente utilización por la Administración del procedimiento de verificación, en los casos de improcedencia palmaria, por manifiesta y evidente, es la mera atribución de carácter preclusivo a sus liquidaciones, dejamos privados de sentido los esfuerzos del legislador, en aras del principio de la seguridad jurídica, como él mismo subraya, de establecer procedimientos diferentes, para su utilización por la Administración en casos distintos, dejando en particular totalmente vacío de contenido el listado de supuestos, que además con carácter tasado, se enumeran en el artículo 131 y que son los únicos que permiten el recurso por la Administración a la verificación de datos, dejando consagrada la vis atractiva de la utilización en todo caso de este procedimiento, pues salvo que el obligado tributario interponga recursos o reclamaciones, siempre permitiría dictar liquidaciones sin efectos preclusivos y sin sufrir la exigencia de documentar y dejar especial constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas.

#### Octavo:

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.

Sentado lo anterior, en el caso concreto analizado por el TEAR, la improcedencia del procedimiento de verificación de datos no era generadora de nulidad radical.

#### Noveno:

A continuación se analiza la segunda cuestión debatida, consistente en determinar si el principio de conservación de actos y trámites habilita para incorporar a un procedimiento tributario posterior, los datos y elementos de prueba obtenidos en un procedimiento previo declarado improcedente, haya sido este último anulado o declarado nulo de pleno derecho.

El TEAR considera que no existe apoyo legal para conservar en los procedimientos de comprobación limitada los datos obtenidos y utilizados en los procedimientos de verificación de datos declarados nulos de pleno derecho, toda vez que la nulidad tiene efectos "ex tunc", desde el principio, y no se aplican a los supuestos de nulidad los principios de conservación o convalidación de los actos administrativos previstos en la Ley 30/1992.

El Director recurrente, sin embargo, sostiene que sí existe amparo normativo expreso para la conservación en un procedimiento posterior de los datos y elementos de prueba obtenidos en uno previo que haya sido anulado o declarado nulo de pleno derecho, amparo que estaría constituido por los artículos 64 a 66 de la Ley 30/1992 entendidos conforme los ha interpretado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y por los artículos 66.2, párrafo tercero, del RD 520/2005 y 104.5 de la LGT que, al regular las consecuencias que derivan de la caducidad de un procedimiento de aplicación de los tributos, dispone en su párrafo tercero la conservación de la validez de los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado en otros procedimientos que puedan iniciarse con posterioridad.

Es importante recordar aquí la doctrina del Tribunal Supremo sobre la posibilidad de reiteración de liquidaciones tributarias previamente anuladas, en cuya virtud:

a) Se mantiene la posibilidad de reiterar liquidaciones tributarias anuladas vía económico-administrativa, a fin de que la Administración pueda subsanar el vicio advertido, aunque la resolución no lo hubiese ordenado, basada en la doctrina de la conservación de los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido de no haberse cometido la infracción procedimental que dio origen a la nulidad, aunque con los límites de la prescripción y de la santidad de la cosa juzgada, que impide reconocer una tercera oportunidad, en aras del principio de buena fe.

b) No cabe, sin embargo, la retroacción de actuaciones para los supuestos de vicios de fondo apreciados en vía económico-administrativa, aunque el hecho de que no quepa retrotraer actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación ajustada a Derecho, mientras no haya decaído su derecho por prescripción.

c) Por lo que respecta a la vía judicial, la estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal o carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia.

Tal doctrina se recoge, en efecto, entre otras, en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (Rec. casación en interés de la ley 1215/2011), que dispone[3]:

**"TERCERO.** *Esto sentado, conviene comenzar recordando que esta Sala viene manteniendo la posibilidad de reiterar liquidaciones tributarias anuladas vía económico-administrativa por defectos*

**procedimentales, a fin de que la Administración puede subsanar el vicio advertido, aunque la resolución no lo hubiese ordenado.**

En este sentido, resultan significativas las sentencias de 26 de Marzo de 2012, (cas. 5827/2009) y de 14 de Junio de 2012, (casaciones 6219/2009 y 5043/2009), que resumen la posición de la Sala, basada en la doctrina de la conservación de los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido de no haberse cometido la infracción procedimental que dio origen a la nulidad, así como en la posibilidad de convalidación por la Administración de los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan (art. 66 y 67 de la Ley 30/1992), aunque recuerdan los límites establecidos a partir de la sentencia de 7 de Octubre de 2000 (cas 3090/94), la prescripción y la santidad de la cosa juzgada, que impide reconocer una tercera oportunidad, en aras del principio de buena fe, al que están sujetas las Administraciones Públicas en su actuación (art. 3.1 de la Ley 30/1992), por la proscripción del abuso de derecho y por el principio de seguridad jurídica proclamado en el art. 9.3 de la Constitución.

**En cambio, esta Sala ha negado la retroacción de actuaciones para los supuestos de vicios de fondo apreciados en vía económico-administrativa.**

Así, las sentencias de 7 de Abril de 2011 (cas. 872/2006) y de 26 de Marzo de 2012 (cas. 5827/2009) antes referida, **aunque esta última matizó la doctrina, al señalar que el hecho de que no quepa retrotraer actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación ajustada a Derecho, mientras no haya decaído su derecho por el transcurso del tiempo**, A esta última conclusión se llega en la referida sentencia de 26 de Marzo de 2012, porque la imposibilidad de volver a liquidar, aun cuando la potestad no haya prescrito, carece de sustento normativo, tanto ordinario como constitucional, agregándose que "Aún más, el ya mencionado principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución) abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas".

**CUARTO. Sin embargo, ahora se cuestiona la facultad de la Administración Tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, no obstante haberse limitado el tribunal a anular la liquidación tributaria.**

Según la posición mayoritaria de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Valencia la posibilidad de que la Administración Tributaria subsane un acto administrativo que adolezca de un defecto formal sólo está prevista en vía administrativa, pero fenecería desde el momento en que una sentencia judicial lo anula, por vicios de forma, puesto que no está contemplada en la normativa que regula la jurisdicción contencioso administrativa, salvo que la retroacción de las actuaciones haya sido expresamente solicitada por el recurrente en la demanda a fin de obtener el restablecimiento de su derecho de defensa.

Por otra parte, para reforzar su tesis, se apoya en los principios constitucionales de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva recogidos en los arts. 9.3 y 24.1 de la Constitución.

No se cuestiona, por tanto, que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo pueda anular el acto cuando la liquidación adolezca de un defecto formal, y dictar una sentencia que ordene la retroacción de las actuaciones a fin de que, previa subsanación del defecto formal advertido, pueda reiterar la liquidación tributaria, siempre que el recurrente lo haya solicitado expresamente, sino si la Administración puede o no reabrir el expediente, una vez anulada la liquidación.

Pues bien, con independencia de que se conciba el recurso contencioso administrativo como un proceso al acto, o se parta de la naturaleza del mismo como un proceso entre partes, hay que reconocer que la solución tiene que venir dada, a falta de una expresa regulación en la ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y sin necesidad de acudir a la normativa constitucional, ante la existencia de varios derechos en conflicto, a lo que se establezca en la normativa administrativa general o en la estrictamente tributaria, sin que ello suponga infringir los efectos materiales de la cosa juzgada, ya que la nueva actuación administrativa no trata de reproducir el acto inicial anulado, sino de ajustarse a la Ley, ni los preceptos que regulan la ejecución de las resoluciones de los Tribunales, artículos 103 y siguientes, porque basta dejar sin efecto la liquidación anulada con todas sus consecuencias (devolución de lo indebidamente ingresado con sus intereses legales, reconocimiento del derecho a recibir los costes de las garantías aportadas si se acordó la suspensión o anulación incluso de la vía de apremio), para que la sentencia se considere ejecutada.

En definitiva, al no impedir la Ley de la Jurisdicción la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso, debe estarse a la regulación establecida en la ley 30/1992 y en la Ley General Tributaria, normativa que permite la reiteración de los actos anulados, tanto en el caso de vicios de forma o de procedimiento, como en el de infracción sustantiva o error iuris.

Así, los arts. 66 y 67 de la Ley 30/92 consagran los principios de conservación de actos y trámites y de convalidación de los actos anulables para la subsanación de los vicios de que adolezca.

Por su parte, el art. 26.5 de la Ley General Tributaria dispone, en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, la conservación de los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, principios que aparece "desarrollados por el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa de 13 de Mayo de 2009, arts. 66 y 70.

Concretamente el art. 70 del Reglamento de 2005 señala que "la ejecución de las resoluciones de los tribunales se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la Jurisdicción contencioso administrativo. En todo lo que no se oponga a la normativa citada a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este capítulo".

Sin embargo, esta facultad de la Administración no es absoluta, pues está sujeta, de un lado, al límite de la prescripción, debiendo tenerse en cuenta en este punto nuestra jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción y la negativa a reconocer tal efecto a las actos nulos de pleno derecho (sentencia, entre otras, de 11 de Febrero de 2010, cas. 1198/01) y, de otro, a la imposibilidad de la repetición del mismo error por la Administración Tributaria, no pudiendo tener consecuencias tampoco en la determinación de los intereses de demora, como ha reconocido esta Sala recientemente, rectificando su anterior doctrina, en las dos sentencias de 14 de Junio de 2012, (casaciones 6219/2009 y 5043/2009), al considerar, tratándose del sistema de autoliquidación, frente al criterio inicial de aplicar el interés de demora por todo el tiempo transcurrido desde el fin del periodo voluntario hasta que la Administración dicta la nueva liquidación, que la Administración ha de tener en cuenta como día final del cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada.

**QUINTO.** Por lo expuesto, y respetando la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida, procede estimar sustancialmente el recurso de casación en interés de Ley interpuesto y fijar como doctrina legal que **"La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia."**

Cabe concluir, pues, que mientras la prescripción no lo impida, la Administración puede volver a liquidar tras la anulación de la primitiva liquidación en vía económico-administrativa o judicial, tanto si la anulación ha tenido lugar por motivos formales como si se ha debido a razones de fondo. Obviamente, si el vicio en que incurrió la primera liquidación fue determinante de la nulidad radical o de pleno derecho, tanto las actuaciones realizadas en ese procedimiento como los recursos o reclamaciones que se hayan interpuesto para la obtención de dicha declaración de nulidad radical o absoluta no tendrán eficacia interruptiva de la prescripción, como reiteradamente ha manifestado el Tribunal Supremo. En este sentido, baste citar por todas la sentencia de 20 de enero de 2011 (Rec. nº 120/2005), sentencia dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que nuestro Alto Tribunal sienta el siguiente criterio: Los recursos o reclamaciones instados contra actos declarados nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción.

De lo expuesto se colige que tras la declaración de nulidad radical o absoluta de un procedimiento de verificación por utilización indebida del mismo *ab initio*, la Administración puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección en tanto la obligación tributaria no se haya extinguido por la prescripción.

Pues bien, sentada la posibilidad de iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección conforme a lo que se acaba de exponer, a juicio de este Tribunal Central no existe inconveniente alguno para que la Administración pueda incorporar a ese posterior procedimiento de comprobación limitada los datos y documentos obtenidos en el procedimiento de verificación de datos, aún cuando éste haya sido declarado nulo de pleno derecho.

Así, el artículo 66 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y de Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC) dispone:

### Artículo 66. Conservación de actos y trámites

*“El órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción”.*

El artículo 66 de la LRJPAC admite expresamente la conservación de actos y trámites tanto respecto de los actos anulados como respecto a los que han sido declarados nulos de pleno derecho. Así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en múltiples ocasiones, como por ejemplo, en su sentencia de 15 de abril de 2013 (Rec. n.º 6449/2011), a cuyo tenor: *“...Esa jurisprudencia mantiene, asimismo, que los artículos 65 y 66 de la Ley 30/1992, al regular la conversión y conservación de los actos administrativos, contemplan expresamente tanto los supuestos de nulidad como los de anulabilidad, mientras que el artículo 67 limita la convalidación a los casos de anulabilidad pues el principio de conservación de los actos administrativos no justifica la convalidación de un acto nulo del que ni siquiera cabe la subsanación por el transcurso del tiempo...”*.

En el mismo sentido, puede invocarse la más reciente sentencia de 15 de junio de 2015 (Rec. n.º 3318/2014) en la que se señala que de los artículos 64 a 66 de la LRJPAC se deduce tanto respecto de los actos nulos como anulables la posibilidad de transmisión de efectos (artículo 64) conversión (artículo 65) y conservación (artículo 66). De estas posibilidades se separa la técnica de la convalidación. El artículo 67 de la Ley 30/1992 aplica tal posibilidad sólo a los actos anulables y solo en ese caso es cuando, ex lege, se prevé la posibilidad de que el contenido de un acto pueda subsanarse. La razón es que como el vicio de nulidad es radical y surte efectos ex tunc, no cabe que un acto posterior lo rehabilite pues se tiene por no dictado e inexistente en el tráfico jurídico. No cabe dotar de eficacia retroactiva a un acto que se dicta en sustitución de otro que se reputa indebidamente como anulable cuando ha sido declarado nulo de pleno Derecho por sentencia firme.

La doctrina de la conservación de los actos administrativos constituye pues un límite a las repercusiones de la invalidez de los actos y trámites. Y también el principio de economía procesal, pues carecería de sentido dilatar innecesariamente el procedimiento, con merma igualmente de los principios de celeridad y eficacia que rigen el actuar administrativo, para llegar a idénticos resultados.

#### **Décimo:**

Como última cuestión debatida, resta examinar si tras la previa declaración de improcedencia de un procedimiento de verificación de datos, por exceso de objeto o alcance del mismo, y puesto que la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada, si estas nuevas actuaciones se puedan calificar o no como de mera reiteración de las actuaciones anteriores simplemente bajo una distinta denominación.

Ya hemos analizado que de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la Administración puede volver a liquidar tras la anulación de la primitiva liquidación por resolución económico-administrativa o judicial tanto por razones de forma como de fondo, siempre y cuando no se haya extinguido su derecho por el instituto de la prescripción. Anulado o declarado nulo el procedimiento de verificación de datos por haber sido utilizado de manera indebida, ningún obstáculo hay para que la Administración inicie un procedimiento de comprobación adecuado al objeto a comprobar, ya sea de comprobación limitada o de inspección, siempre que no haya prescrito su derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Pues bien, a la vista de estas consideraciones, las actuaciones que la Administración desarrolle en el seno del nuevo procedimiento (comprobación limitada o inspección) no pueden ser calificadas como mera reiteración de las realizadas en el seno del procedimiento de verificación de datos, anulado o declarado nulo, simplemente revestidas de una distinta denominación, toda vez que aún cuando los trámites, documentos y elementos de prueba aportados pudieran ser en muchos casos los mismos, siempre existirán las diferencias esenciales entre el primer procedimiento de verificación de datos y cualquiera de los otros dos procedimientos, comprobación limitada e inspección, que hemos señalado ya en los fundamentos de derecho anteriores de la presente resolución.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**ACUERDA:**

**Estimarlo,** fijando los criterios siguientes:

1. 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 por la Ley 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.

Existen diferencias radicales y esenciales, que afectan directamente a los derechos y garantías de los obligados tributarios, entre el procedimiento de verificación de datos y cualquiera de los otros dos procedimientos, comprobación limitada e inspección, por lo que no puede resultar indiferente la utilización correcta por parte de la Administración de los mismos so pretexto de que los trámites pueden ser iguales aparentemente en unos y otros. Tales diferencias, que que afectan directamente a los derechos y garantías de los obligados tributarios y a sus posibilidades de defensa son:

(i) 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, tengámoslo en cuenta, 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. (ii) A pesar de lo anterior, la Administración que ha utilizado improcedentemente el procedimiento de verificación de datos, se beneficia de quedar dispensada de especificar en su resolución “las actuaciones concretas realizadas”, a diferencia de lo que se exige en el procedimiento de comprobación limitada, 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; (iii) 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 pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Y esta diferencia, al haber iniciado desde el principio un procedimiento para efectuar actuaciones que de forma clara, expresa y abierta no estaban permitidas por la Ley, afecta de plano a los derechos y garantías de los obligados tributarios.

2. Es contrario al principio de conservación de actos y trámites del artículo 66 de la LRJPAC y a la interpretación que del mismo hace la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no permitir la incorporación de los datos y documentos obtenidos en el procedimiento de verificación de datos al procedimiento posterior de comprobación limitada o de inspección por el hecho de que aquél hubiera sido declarado radicalmente nulo.

3. Tras la previa declaración de improcedencia de un procedimiento de verificación de datos, por exceso de objeto o alcance del mismo, y la consiguiente anulación o declaración de nulidad de pleno derecho del mismo, la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección mientras la prescripción no lo impida, tanto si la anulación ha tenido lugar por motivos formales como si se ha debido a razones de fondo. Obviamente, si el vicio en que incurrió la primera liquidación fue determinante de la nulidad radical o de pleno derecho, tanto las actuaciones realizadas en ese procedimiento como los recursos o reclamaciones que se hayan interpuesto para la obtención de dicha declaración de nulidad radical o absoluta no tendrán eficacia interruptiva de la prescripción, como reiteradamente ha manifestado el Tribunal Supremo. En este sentido, baste citar por todas la sentencia de 20 de enero de 2011 (Rec. nº 120/2005), sentencia dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que nuestro Alto Tribunal sienta el siguiente criterio: Los recursos o reclamaciones instados contra actos declarados nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción.

[1] La negrita es nuestra

[2] La negrita es nuestra

[3] La negrita es nuestra

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.